٢٠٠٥

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠٠٥

متضمنة معايير المحاسبة الدولية
والتفسيرات كما هي في ١ يناير ٢٠٠٥

IFRS


جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)
The Arab Society of Certified Accountants (Jordan)


International Accounting Standards Board®

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٢٠٠٥

متضمنة معايير المحاسبة الدولية

والتفسيرات كما هي في ١ يناير ٢٠٠٥

IFRSs together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB)

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0) 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: iasb@iasb.org Web: www.iasb.org

Deposit no. at the Department of the National Library 2042/7/2006
License no. at the Department of Press & Publications 2692/7/2006

IASCF Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Telephone: +44 (0) 20 7332-2730, Fax: +44 (0) 20 7332-2749,
E-mail: publications@iasb.org Web: www.iasb.org



Acknowledgement:

Cover designed and produced in the United Kingdom by Buckmans Telephone +44 (0) 20 7770 6040

المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية
٢٠٠٥

متضمنة معايير المحاسبة الدولية
والتفسيرات كما هي في ١ يناير ٢٠٠٥

النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
كما في ١ يناير ٢٠٠٥

International Accounting Standards Board ®
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Telephone: +44 (0) 20 7246 6410
Fax: +44 (0) 20 7246 6411
E-mail: iasb@iasb.org

Publications Telephone: +44 (0) 20 7332 2730
Publications Fax: +44 (0) 20 7332 2749
Publications E-mail: publications@iasb.org
Website: http://www.iasb.org

جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
شارع مكة-كلية طلال أبوغزاله- الجامعة الأردنية الألمانية
ص.ب: ٩٢٢١٠٤، عمان ١١١٩٢
هاتف: ٠١‎٩١‎٠٥٥-٦-٩٦٢+
فاكس: ٠٠‎٩١‎٠٥٥-٦-٩٦٢+
عمان-المملكة الأردنية الهاشمية
بريد إلكتروني: asca.jordan@tagi.com
موقع: http:// www.ascasociety.org

يتم إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإضافة الى المستندات المرافقة لها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
هاتف: ٦٤١٠-٦ ٧٧٤٦ ٢٠(٠) ٤٤+، فاكس: ٦٤١٠-٧٧٤٦ ٢٠ (٠) ٤٤+
البريد الإلكتروني: iasb@iasb.org الموقع: Web: www.iasb.org

رقم الإجازة المتسلسل لدى دائرة المطبوعات والنشر: ٢٠٠٦/٧/٢٦٩٢
رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: ٢٠٠٦/٧/٢٠٤٢

IASCF Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
هاتف: ٢٧٣٠- ٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+، فاكس: ٢٧٤٩-٧٣٣٢ ٢٠ (٠) ٤٤+
البريد الإلكتروني: publications@iasb.org الموقع: http://www.iasb.org

تعتبر هذه الترجمة العربية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتفسيرات وغيرها من مواضيع مجلس معايير المحاسبة الدولية الواردة في هذا المنشور تم اعتمادها من قبل لجنة مراجعة الترجمة إلى العربية والمشكلة من قبل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويقوم المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن بإذن من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار الترجمة العربية. الترجمة العربية هي حقوق تأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.



إقرار
تم تصميم وإعداد الغلاف في المملكة المتحدة بواسطة بيكمانز هاتف: ٦٠٤٠ ٧٧٧٠ ٢٠ (٠) ٤٤+

مقدمة الترجمة العربية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لعام ٢٠٠٥

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي تلك المعايير المحاسبية والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وهو الهيئة المستقلة التي تم تأسيسها من أجل وضع المعايير المحاسبية بغية تطبيقها عالمياً.

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية ملتزم، بما يصب في الصالح العام، بوضع مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة التي تتطلب معلومات شفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية ذات الأغراض العامة. وفي سعيه لتحقيق هذا الهدف، يتعاون مجلس معايير المحاسبة الدولية مع واضعي معايير المحاسبة لتحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة في مختلف أنحاء العالم.

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية حتى يناير ٢٠٠٥ منذ بدء عملياته في ابريل ٢٠٠١ بتنقيح ١٧ معيار من معايير المحاسبة الدولية البالغ عددها ٣٤ والتي ورثها عن الهيئة السابقة له كما عمل على سحب ثلاثة معايير منها. وعمل أيضا على سحب جميع التفسيرات التي وضعتها لجنة التفسيرات الدائمة السابقة (التي حلت محلها في العام ٢٠٠٢ لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) باستثناء أحد عشر تفسيرا. بالإضافة إلى ذلك، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية ستة معايير دولية لإعداد التقارير المالية وخمس تفسيرات جديدة بالكامل.

تشير دراسة أجرتها شركة ديلويت آند تاتش إلى أن ٩٩ بلدا يقتضي أو يسمح باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات المتداولة التي تبدأ أعمالها في العام ٢٠٠٥. في حين أن بعض المناطق الأخرى، بما في ذلك استراليا ونيوزلندة والفلبين وسنغافورة، تبني ممارساتها الوطنية على أساس المعايير الدولية. ورغم أن النص الرسمي للمعايير يبقى باللغة الإنجليزية، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قام بترجمة المعايير إلى عدة لغات رئيسية من أجل تسهيل التحضير لتقديمها واستخدامها. ولا يقرب هذا الأمر المعايير إلى مستخدميها في كافة الأسواق فحسب، بل ينبغي أن يعزز من النقاش حول إعداد التقارير المالية في جميع القطاعات وفيما بين الأطراف المهتمة. وتعتبر النسخة العربية جزءا هاما من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعليمها ورفع مستوى الوعي بها في البلدان الناطقة باللغة العربية.

تتم تنقيح ترجمات المعايير من قبل لجنة خبراء محاسبة من الناطقين الأصليين يتمتعون بالمعرفة والخبرة الملموستين في مجال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولديهم معرفة وفهم ممتازين باللغة الانجليزية وبالتحديد لغة المحاسبة وإعداد التقارير المالية. تتبع ترجمة المعايير إلى معظم اللغات العملية المبينة التالية.

تقوم مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية باستخراج المصطلحات الأساسية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

↓

تتم ترجمة المصطلحات الأساسية من قبل المترجم

↓

تتم الموافقة على المصطلحات الأساسية من قبل اللجنة

↓

يقوم المترجم باستخدام المصطلحات الأساسية والمواد المرجعية المتوفرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من أجل ترجمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باستخدام برامج ترجمة بمساعدة الكمبيوتر

↓

تقوم اللجنة بمراجعة مسودة الترجمة والخروج بالنص النهائي

إن الترجمة النهائية، كما ستجدونها في هذا الكتاب، هي ثمرة عملية تشارك وتعاون بين أعضاء اللجنة الذين منحوا وقتهم وجهدهم، والمنسق الذي أورد كافة الآراء المختلفة لأعضاء اللجنة للتوصل إلى اتفاق حول النص النهائي. أود هنا

أقدم الشكر إلى المجمع العربي للمحاسبين القانونيين لقيامهم بتنسيق تلك الترجمة، وإلى أعضاء لجنة المراجعة الذين قاموا بمراجعة المصطلحات وترجمتها وكذلك نص المعايير باللغة العربية وذلك من أجل ضمان الجودة الكلية.

أخيراً، فإني أشجعكم على زيارة الموقع الالكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية (www.iasb.org) لمواكبة التطورات في عمل المجلس.

توماس سيدينستين

مدير العمليات
مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية
لندن

لجنة مراجعة الترجمة إلى اللغة العربية لسنة ٢٠٠٥

الأستاذ طلال أبوغزاله: رئيس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – القاهرة (رئيساً)

د. أسامة طبارة: شريك ومدير عام مكاتب أسامة طبارة – محاسبون قانونيون – السعودية (نائب أول للرئيس)

الأستاذ أنطوان مطر: محاسب قانوني – شريك سابق آرثر أندرسون – لندن (نائب ثاني للرئيس)

الأستاذ عبد الكريم أحمد الزعروني: جمعية المحاسبين والمراجعين الإماراتية – الإمارات (عضواً)

د. طلال سجيني: بروفيسور المحاسبة والتدقيق – جامعة الملك عبد العزيز – السعودية (عضواً)

د. رشا أنور حمادة: بروفيسور في كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – سوريا (عضواً)

الأستاذ عماد حافظ رجب: عضو شريك ارنست آند يونج – مصر (عضواً)

فرانسيس حنا بواب: شريك في بواب وشركاه – عضو برايس ووتر هاوس كوبرز – الأردن (عضواً)

عدنان جريس خليف: شريك خليف وشركاه – عضو كي بي إم جي الدولية – الأردن (عضواً)

الأستاذ توفيق أيوب: مسئول الرقابة المهنية – طلال أبوغزاله وشركاه الدولية (منسق اللجنة)

اللجنة التي شاركت في مراجعة الترجمة إلى العربية لسنة ٢٠٠٤

د.رفعت أحمد عبد الكريم: الأمين العام – مجلس الخدمات المالية الإسلامية – ماليزيا (رئيس اللجنة)

إلهام إبراهيم حسن: الشريك المسؤول – برايس وتر هاوس كوبرز – مملكة البحرين (عضواً)

محمد يحيى: الشريك التنفيذي – كي بي إم جي حازم حسن – مصر (عضواً)

سمير أبو لغد: شريك – ارنست آند يونغ – الأردن (عضواً)

موسى فؤاد الدجاني: شريك – ديلويت آند توش – الإمارات (عضواً)

يوسف عبدالله تقي: مدير – بيت التمويل الكويتي – البحرين (عضواً)

مبارك علي إبراهيم الأمين: شريك – مكتب مبارك للمحاسبة والمراجعة والاستشارات المالية – مراسلون إرنست آند يونغ (مكتب مستقل) – السودان (عضواً)

د.محمود عبدالملك فخرا: أستاذ المحاسبة المشارك – جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية – الكويت (عضواً)

منير داوود صيداني: ممثل نائب النقيب – نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان – لبنان (عضواً)

أحمد إبراهيم البلوشي: عضو مجلس الإدارة – جمعية المحاسبين البحرينية – البحرين (عضواً)

صلاح محمود ابووطفه: عضو جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية – فلسطين (عضواً)

شرعة إبراهيم راشد: محاسبة – أر كابيتا بنك – البحرين (منسق اللجنة)

المحتويـــات

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (معايير التقارير)

معايير المحاسبة الدولية (معايير المحاسبة)

التفسيرات

التغييرات في هذه الطبعة

هذا القسم هو دليل مختصر للتغييرات التي حصلت منذ طبعة عام ٢٠٠٤ والتي تم دمجها في هذه الطبعة من مجلد كتاب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المقدمة

تعد التغييرات الأساسية التي تحتوي عليها هذه الطبعة من مجلد الكتاب خلاصة لما يلي:

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد ٦.
- تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١-٥.
- التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ والمعيار ٣٩ والتفسير-١٢.
- والتعديلات الأخرى على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الناجمة عن هذه الإعلانات.

معايير جديدة

يحتوي هذا الإصدار على تفاصيل المعايير الجديدة والتفسيرات كالتالي:-

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *إستكشاف وتقيم الموارد المعدنية* " يخصص التقارير المالية لهذه النشاطات. وهذا المعيار يحتاج للتطبيق في ١ يناير ٢٠٠٦. ويفضل التطبيق المبكر.

معايير أخرى

أصدر المجلس تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩- ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد تم دمج التعديلات الواردة في المعيارين في النسخة الحالية من هذا الكتاب.

التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ " *منافع الموظفين*" (تحتوي كل من الأرباح والخسائر الإكتوارية، خطط المجموعة والإفصاحات) على تواريخ نفاذ مختلفة في التعديلات الواردة على المعيار ١٩ "*منافع الموظفين*. يجب أن تطبق المتطلبات الإجبارية للفترات السنوية قبل أو بعد ١ يناير ٢٠٠٦، وينصح بالتطبيق المبكر. تحتوي التعديلات على خيارات لإستعمال الفترات السنوية بنهاية أو بعد ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤. وهناك تأثير متساو إذا قررت المنشأة تغيير سياساتها المحاسبية لتعكس هذه التعديلات.

التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ " *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" في الفترات الإنتقال والإعتراف المبدئي للأصول والإلتزامات المالية) تحتاج للتطبيق للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥ (أو قبل التطبيق المبكر لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢" *الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" .

تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١-٥

تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخمسة التي تم تطويرها هي:

- تفسير لجنة معايير للدولية لإعداد التقارير المالية١ التغيرات *في الإلتزامات الحالية للازالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية٢ *أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة*
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية٣ *حقوق الإنبعاث*
- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية٤ *تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد ايجار*

- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية٥ *الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي*

في هذه النسخة تحتوي تفسيرات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تعديلات على التفسير ١٢- *توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص*. وهذه التعديلات تم تفعليها في ١ يناير ٢٠٠٥، وقد تم دمجها في نص التفسير في هذه النسخة من الكتاب.

يحتاج تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١ لتطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ سبتمبر ٢٠٠٤، وتطبيق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢ لتطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد تاريخ ١ يناير ٢٠٠٥. كما يحتاج تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ لتطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد تاريخ ١ يناير ٢٠٠٦.

يستحسن التطبيق المبكر لكل من تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير من ٣-٥.

جميع الوثائق المختلفة المشار لها بالأعلى تحتوي على تعديلات البيانات الأخرى؛ وهذه التعديلات تم دمجها في نص فعالية البيانات.

مواد أخرى تم تغييرها

لقد تم تنقيح وتوسيع قائمة المصطلحات والفهرس.

نص المستندات الحديث(العصري)

يتضمن النص في طبعة مجلد الكتاب هذه أحدث الطبعات من كافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (بما في ذلك معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات) التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ والتي تحتاج للتطبيق في ١ يناير ٢٠٠٥ أو في تاريخ مستقبلي.

العرض الجديد

حتى الآن الوثائق التي أنشأتها لجنة معايير المحاسبة الدولية أعيدت طباعتها بشكلها المطبعي الأصلي، وتلك التي طورها المجلس طبعت بشكل مطبعي مختلف. كانت هناك اختلافات أخرى في العرض من المحتمل أن أوضحها استعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية الحرف *المائل* **الغامق** للدلالة على المتطلبات الإجبارية، بينما يستعمل المجلس الحرف العادي الغامق للدلالة على المبادئ الرئيسية (كما هو موضح في الفقرة ١٤ من *مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*)، وقد وضعت الوثائق التي نشرت في هذه النسخة المجلدة في أحرف مطبعيه وأشكال عناوين جديدة شائعة بالنسبة لجميع الوثائق التي يقصد بها تحسين إمكانية قراءة النص، وبشكل خاص النص الذي كان موضوعا في السابق بالحرف المائل الغامق وضع الآن بشكل عام بالحرف العادي الغامق.

إلى جانب ذلك تم إدخال عدة تغييرات في التصميم لضمان أن تكون جميع المعايير والتفسيرات متشابهه في المظهر، وتشمل هذه التغيرات:

- جداول أعيد تصميمها
- استخدام منسق للهوامش
- مستويات عناوين منسقة، أي أن العناوين التي هي من نفس المستوى ستكون بنفس الحجم

المقدمة

باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله في عام ٢٠٠١ من مقره في لندن، والمجلس ملتزم– من أجل المصلحة العامة– بتطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية، التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة، وتحقيقاً لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم. إن أعضاء المجلس الأربعة عشر (١٢ منهم متفرغون) يتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة وإتصالات متبادلة حول العالم. وقد تم اختيار المجلس ومراقبته وتمويله من قبل تسعة عشر عضواً من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويتم تلقي الدعم المالي من المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى.

الأمناء

يتم تعيين أعضاء المجلس من قبل أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. بموجب نظام مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية يقوم الأمناء أيضاً بتعيين أعضاء المجلس الإستشاري للمعايير وأعضاء اللجنة الدائمة للتفسيرات، كما أن الأمناء يراقبون فاعلية وإلتزام مجلس معايير المحاسبة الدولية ويجمعون الأموال لصالح المجلس ويعتمدون ميزانيته ويتولون مسؤولية التغييرات النظامية.

والأمناء هم أفراد من بيئات جغرافية وخلفيات عملية متنوعة. بموجب النظام الحالي الأساسي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي تم تعديله مؤخرا في ٢٠٠٢، فقد تم مبدئيا تعيين الأمناء بحيث كان ستة منهم من أمريكا الشمالية وستة من أوروبا وأربعة من الأقطار الأسيوية الباسفيكية وثلاثة آخرون من أي منطقة شريطة المحافظة على التوازن الجغرافي. يمثل خمسة من الأمناء التسعة عشر مهنة المحاسبة كما يمثل أمين واحد كلا من المنظمات الدولية العاملة في إعداد المعايير والمستخدمين والأكاديميين ، أما الأمناء الأحد عشر الأخرون فيقومون بمهمات غير محددة لأنه لم يتم اختيارهم من خلال أسلوب الترشيح الإنتخابي. يقوم الأمناء الحاليون بإتباع نفس الأسس لإختيار الأمناء الجدد لشغل الشواغر. ويعمل الأمناء حاليا على مراجعة الترتيبات الدستورية كما هو مطلوب كل خمس سنوات ويتوقع إعلان قراراتهم في هذا الفصل من ٢٠٠٥.

المجلــــس

المجلس مسئول مسؤولية كاملة عن وضع معايير المحاسبة الدولية، والمؤهل لعضوية المجلس هو في المقام الأول في الخبرة الفنية ويبذل الأمناء أقصى جهدهم واجتهادهم للتأكد من عدم تحكم جهة معينة أو مصالح إقليمية بالسيطرة على المجلس، ويقضي نظام المجلس بأن يكون لدى خمسة على الأقل من أعضائه خبرة وخلفية كمدققي حسابات ممارسين وثلاثة على الأقل لديهم خبرة وخلفية في إعداد القوائم المالية وثلاثة على الأقل كمستخدمين للبيانات المالية وواحد على الأقل بخلفية أكاديمية، ويتولى سبعة من أعضاء المجلس الأربعة عشر مسؤولية محددة عن الإتصال مع واحد أو أكثر من واضعي المعايير الوطنية، ويتطلب نشر أي معيار أو مسودة عرض أو تفسير نهائي من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية موافقة ثمانية من أعضاء المجلس الأربعة عشر، وبتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ كان أعضاء المجلس على النحو التالي:

يصدر مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ملخص قرار بعد كل اجتماع يعقده المجلس. ثم ينشر هذا التقرير على موقع المجلس عبر الإنترنت.

المجلس الإستشاري للمعايير

يوفر المجلس الإستشاري للمعايير أداة اتصال رسمية للمجموعات الأخرى والأفراد ذوي الخلفيات العملية والبيئات الجغرافية المتباينة لتقديم المشورة للمجلس وفي بعض الأحيان للأمناء. ويولي الأمناء أهمية خاصة للأفكار ووجهات النظر التي يضيفها المجلس لدور مجلس معايير المحاسبة الدولية وتفويضه. في الوقت الحاضر ويتكون المجلس من حوالي خمسين عضواً. ويهدف المجلس إلى (أ) تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بأولويات عمله، (ب) إعلام مجلس معايير المحاسبة الدولية حول مضامين وآثار المعايير المقترحة بالنسبة لمستخدمي ومعدي البيانات المالية؛ (ج) تقديم المشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو إلى الأمناء. ويجتمع المجلس عادة ثلاث مرات على الأقل كل عام. ويجب استشارته من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية حول كافة المواضيع الرئيسية كما يجب أن تكون اجتماعاته مفتوحة للعموم.

إن الأمناء في عملية إعادة تنظيم المجلس الاستشاري للمعايير ويتوقع منهم إعلان المجلس الاستشاري الجديد في النصف الثاني من عام ٢٠٠٥.

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تم تعيين لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية تقدم له العون في وضع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي وتحسينها لصالح المستخدمين ومعدي البيانات المالية ومدققيها. وقد أنشأ الأمناء هذه اللجنة في شهر مارس من عام ٢٠٠٢، لتحل محل لجنة التفسيرات السابقة، ألا وهي لجنة التفسيرات القائمة. ويتلخص دور هذه اللجنة في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا الإبلاغ المالي المحددة مؤخراً والتي لم يتم التطرق إليها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو حول القضايا التي أثيرت أو من الأرجح أن تُثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع. وعليه فهي تشجع التطبيق الدقيق والموحد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وتساعد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوحيد الدولي بين معايير المحاسبة من خلال العمل مع المجموعات المماثلة التي ترعاها الهيئات الوطنية لوضع المعايير للوصول إلى نتائج متماثلة حول القضايا التي تكون فيها المعايير الضمنية متماثلة إلى حد كبير.

تتألف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من اثني عشر عضوا ممن يملكون حق التصويت بالإضافة إلى منصب رئيس لا يملك حق التصويت. ويحق للرئيس مناقشة القضايا الفنية التي يتم طرحها لكن لا يحق له التصويت. ويعين الأمناء، حسبما يرونه ضروريا، ممثلي المنظمات التنظيمية كمراقبين لا يحق لهم

التصويت لكن يحق لهم حضور الإجتماعات والمناقشة فيها. وتعمل حاليا كل من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية والمفوضية الأوروبية كمراقبين لا يحق لهم التصويت.

تصدر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ملخص قرار بعد كل اجتماع يعقده المجلس. ثم ينشر هذا التقرير على موقع المجلس عبر الإنترنت.

العاملون في مجلس معايير المحاسبة الدولية

هناك طاقم من الموظفين يرأسه رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية ومقره في لندن ويقدم الدعم لمجلس معايير المحاسبة الدولية، في وقت الإعداد للطباعة يضم الجهاز الفني أشخاصا من أستراليا، بنغلادش،الصين، ألمانيا، الهند، ايرلندا، كوريا، نيوزلندا، روسيا،جنوب إفريقيا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة.

أسلوب العمل

أسلوب وإجراءات العمل المتبعة لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية

يتم تطوير معايير المحاسبة الدولية من خلال إجراءات وأسلوب دولي يشارك فيه محاسبون، محللون ماليون ومستخدمون أخرون للقوائم المالية، مجتمع الأعمال، أسواق الأوراق المالية، السلطات التنظيمية والقانونية، الأكاديميون والأفراد المهتمون والمنظمات حول العالم. يقوم المجلس بالتشاور مع المجلس الإستشاري للمعايير حول المشروعات التي يجب إضافتها إلى جدول أعماله ومناقشة الأمور الفنية في الإجتماعات المفتوحة للعموم، وإن الإجراءات بالنسبة للمشروعات تتضمن في العادة (ولكن ليس بالضرورة) الخطوات التالية (وإن الخطوات التي يتطلبها النظام الأساسي مؤشر عليها بعلامة *):

(أ) يعمل الموظفون على استكشاف ومراجعة جميع النواحي المتعلقة بالموضوع والنظر في تطبيق إطار عمل المجلس على هذه الموضوعات؛

(ب) دراسة متطلبات المحاسبية الوطنية وتبادل الأراء حول الموضوعات مع واضعي المعايير الوطنيين؛

(ج) التشاور مع المجلس الإستشاري للمعايير فيما إذا كان من المستحسن إضافة الموضوع إلى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية؛ *

(د) تشكيل مجموعة استشارية لتقديم المشورة إلى المجلس حول الموضوع؛

(هـ) إصدار وثيقة للنقاش لمعرفة ملاحظات الجمهور؛

(و) إصدار مسودة عرض للحصول على ملاحظات الجمهور وتكون المسودة موافقاً عليها بثمانية من أعضاء المجلس بما في ذلك أية آراء مخالفة يبديها أي من أعضاء المجلس؛ *

(ز) نشر أساس النتائج ضمن مسودة العرض؛

(ح) النظر في جميع الملاحظات المستلمة خلال فترة الملاحظات حول وثيقة المناقشة ومسودة العرض؛ *

(ط) النظر فيما إذا كان من الصواب عقد جلسة استماع عامة وما إذا كان من المستحسن إجراء اختبارات ميدانية، وعقد جلسات الإستماع وإجراءات الإختبارات الميدانية؛ و

(ي) اعتماد المعيار بموافقة ثمانية على الأقل من أعضاء المجلس على أن يتضمن المعيار المنشور الآراء المخالفة ؛ و*

(ك) نشر أساس النتائج ضمن المعيار وتوضيحه، من بين أشياء أخرى، الخطوات التي يتم اتباعها في العملية القانونية لمجلس معايير المحاسبة الدولية وكيف تعامل المجلس مع الملاحظات العامة حول مسودة العرض.

حالياً يقوم الأمناء بمراجعة لإجراءاته الإستشارية، ويبحثون عن ملاحظات عامة في هذا الكتاب لتلك الإجراءات التي تم تطويرها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

أسلوب وإجراءات العمل لدى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إن تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتم تطويرها من خلال إجراءات وأسلوب رسمي يشارك فيه محاسبون ومحللون ومستخدمون آخرون للقوائم المالية ومجتمع الأعمال وأسواق الأوراق المالية والسلطات التنظيمية والقانونية والأكاديميون والأفراد المهتمون والمنظمات حول العالم. وتقوم لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمناقشة الأمور الفنية في اجتماعات مفتوحة للعامة. ويتضمن الأسلوب لكل مشروع في العادة، "ولكن ليس بالضرورة "، الخطوات التالية (وإن الخطوات التي يتطلبها النظام الأساسي مؤشر عليها بعلامة*) :

(أ) يعمل الموظفون على استكشاف ومراجعة جميع النواحي المتعلقة بالموضوع والنظر في تطبيق *إطار* عمل المجلس على هذه الموضوعات؛

(ب) دراسة المتطلبات المحاسبية الوطنية وتبادل الآراء حول الموضوعات مع واضعي المعايير الوطنيين، بما في ذلك اللجان الوطنية المسؤولة عن تفسيرات المعايير الوطنية؛

(ج) نشر مسودة تفسير لجمع الملاحظات العامة وذلك إذا لم يصوت ضد الاقتراح أكثر من ثلاثة من أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ *

(د) النظر في جميع الملاحظات المستلمة حول مسودة التفسير خلال فترة الملاحظات؛ *

(هـ) موافقة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم يصوت ضد التفسير أكثر من ثلاثة من أعضاء اللجنة بعد دراسة ملاحظات الجمهور العامة حول مسودة التفسير؛ * و

(و) اعتماد التفسير بموافقة ثمانية أعضاء على الأقل من أعضاء المجلس. *

التصويت

إن نشر معيار، مسودة عرض، أو تفسير نهائي من تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتطلب موافقة ثمانية من أعضاء المجلس الأربعة عشر لإكمال مراجعة الدستور. أما القرارات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية بما في ذلك إصدار مسودة بيان مبادئ أو ورقة مناقشة فهي تتطلب أغلبية بسيطة من الأعضاء الحاضرين في الإجتماع والذين يبلغ عددهم ٦٠% أو أكثر من أعضاء المجلس، وللمجلس الرقابة والتحكم التام فيما يتعلق بجدول أعماله الفنية.

يحق لكل عضو في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. الإدلاء بصوت واحد فيما يخص تفسير واحد. ويمثل تسعة أعضاء في اللجنة ممن يحق لهم التصويت النصاب القانوني. ويصوت الأعضاء وفقا لوجهات نظرهم المستقلة، وليس كما يصوت الممثلون وفقا لوجهات نظر أي شركة أو منظمة أو هيئة قد يكونوا مرتبطين بها. هذا وتُلغى المصادقة على مسودة التفسيرات أو التفسيرات النهائية بوجود أكثر من ثلاثة أعضاء يصوتون ضدها.

الصفة المفتوحة للإجتماعات

(أ) إن اجتماعات أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفتوحة للجمهور كمراقبين، وعلى كل حال، فان مناقشات معينة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (تتضمن بصورة رئيسية اختيار بنود جدول الأعمال الفنية وتعيين الموظفين والأمور الأخرى المتعلقة بهم) تكون في اجتماعات خاصة.

(ب) يستمر مجلس معايير المحاسبة الدولية في استكشاف كيف يمكن استخدام التكنولوجيا للتغلب على الحواجز الجغرافية والمشاكل اللوجستية لتسهيل حضور الجمهور الإجتماعات المفتوحة. إن ادخال الأدوات السمعية والفيديو والمشاهدة الإلكترونية على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي أمثلة على أخر الابتكارات.

(ج) ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مقدماً على موقعه على الإنترنت جدول أعمال كل اجتماع للأمناء أو لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو المجلس الإستشاري للمعايير أو لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وينشر بشكل فوري خلاصة للقرارات الفنية المتخذة في اجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقرارات الأمناء حيثما يكون ذلك مناسباً؛

(د) عندما يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر معيار أو تفسير فإنه يقوم بنشر أساس للاستنتاجات ليوضح للعموم كيف توصل إلى استنتاجاته ولإعطاء معلومات أساسية قد تساعد مستخدمي معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطبيقها عملياً، كما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينشر الآراء المتعارضة للأعضاء حول المعايير.

فترات إبداء الملاحظات

يقوم المجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر كل مسودة عرض للمعيار ووثائق المناقشة لجمع الملاحظات العامة مع تحديد فترة لإبداء الملاحظات مدتها عادة ٩٠ يوماً، وفي حالات معينة يمكن للمجلس أن يعرض المقترحات لفترة أطول أو أقصر كثيراً، أما مسودات تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإنها تعرض عادة لفترة مدتها ٦٠ يوماً. بالرغم من أنه يمكن استخدام فترة أقصر لا تقل عن ٣٠ يوم في ظروف محددة.

التنسيق مع الأساليب الملائمة لهيئات واضعي المعايير المحاسبية

يجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية مع رؤساء مشاركيه من واضعي المعايير الوطنيين بانتظام. بالإضافة إلى تعاون كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية وشركائهم من واضعي معايير المحاسبة الدولية كأساس يومي، والمشاركة في الموارد عندما يكون ذلك ضرورياً ومناسباً. وإن مـن المهم من أجل نجاح مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يكون هناك تنسيق وثيق بين أسلوب مجلس معاييـر المحاسبـة الدولية وأسلـوب واضعـي المعاييـر الوطنيين، وبقدر الاستطاعة يعمل مجلس معاييـر المحاسبة الدوليـة علـى تكامـل أسلـوب عملـه مـع أسلوب العمل الوطني، وعلاوة على ذلك، فإن أعضاء المجلس الذين لديهم مسؤوليات تنسيق مع واضعي المعايير الوطنية يوفرون آلية لمزيد من الإتصالات المنتظمة.

فرص إيجاد المدخلات

إن تطوير معيار محاسبي دولي يتطلب أسلوبا عموميا مفتوحا للنقاش حول المواضيع الفنية وتقييم المدخلات التي يتم البحث عنها من خلال آليات متنوعة، وبحسب نوع المشروع تتضمن الفرص المتاحة للأطراف المهتمة للمساهمة في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما يلي:

(أ) المشاركة في تطوير الآراء كعضو في المجلس الإستشاري للمعايير؛

(ب) المشاركة في المجموعات الإستشارية؛

(ج) تقديم الموضوع إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (للمزيد من التفاصيل، الرجاء زيارة موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإنترنت)؛

(د) إبداء ملاحظات خطية بنتيجة مناقشة وثيقة؛

(هـ) تقديم رسالة تتضمن ملاحظات على مسودة العرض؛

(و) المشاركة في جلسات الإستماع العامة؛ و

(ز) المشاركة في الزيارات والإختبارات الميدانية.

وينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية تقريراً سنوياً عن نشاطاته خلال السنة الماضية وأولوياته للعام التالي. ويوفر هذا التقرير الأساس والفرصة لإبداء الملاحظات من قبل الأطراف المهتمة.

مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تبين مقدمة *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الأهداف والعملية القانونية لمجلس معايير المحاسبة الدولية وتوضح نطاق، وسلطة وتوقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية

لمجلس معايير المحاسبة الدولية *إطار لإعداد وعرض البيانات المالية*"، ويساعد الإطار المجلس فيما يلي:

(أ) تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة؛ و

(ب) زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد البيانات المالية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية البديلة التي تسمح بها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بالإضافة، يمكن *للإطار* المساعدة في:

(أ) تحضير البيانات المالية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفي التعامل مع الموضوعات التي يمكن أن تكون عنوان المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) المدققون عندما يقومون بإبداء الرأي حول مدى توافق البيانات المالية مع معايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ج) المستخدمون للبيانات المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية التي أعدت بالإعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(د) الأشخاص المهتمون بالعمل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويزودون المجلس بالنماذج لصياغة معايير المحاسبة.

ليس *الإطار* معيار دولي لإعداد تقارير مالية. غير أنه، لدى وضع سياسة محاسبية في غياب معيار أو تفسير معين ينطبق بشكل محدد على بند معين، يطلب من إدارة المنشأة الرجوع الى المفاهيم الواردة في الإطار ودراسة قابلية تطبيقها (أنظر معيار المحاسبة رقم ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*").

في بعض الحالات المعينة فإنه قد ينشأ خلاف بين *الإطار* ومتطلبات المعيار أو تفسيراته. في هذه الحالات عندما ينشأ خلاف، فإن المتطلبات لمعيار المحاسبة الدولي تغلب على *الإطار*.

معايير المحاسبة

ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية معاييره في سلسلة إصدارات تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي بداية عمله، تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة معايير المحاسبة الدولية التي أصدرها المجلس السابق له ألا وهو مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويتضمن مصطلح "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" تفسيرات كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك تفسيرات معايير المحاسبة الدولية ولجنة التفسيرات القائمة.

أساس المقارنة والمعالجات البديلة المسموح بها

في بعض الحالات سمحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعالجات مختلفة لعمليات وأحداث معينة. وفي حالات محددة يتم تعريف إحدى المعالجات بأنها (المعالجة الأساسية) والأخرى بأنها (معالجة بديلة مسموح بها). وإن البيانات المالية لمنشأة ما قد يكون من الجائز وصفها بأنها تم إعدادها طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء استخدمت المعالجة الأساسية أو المعالجة البديلة المسموح بها.

إن هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو أن تعالج العمليات والأحداث المتشابهة وتعرض بطريقة متشابهة وأن تعالج العمليات والأحداث عبر الوقت وفيما بين المشاريع، وبالتالي فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أعاد النظر وسيستمر في إعادة النظر في تلك العمليات من والأحداث التي يسمح فيها معيار محاسبة دولي بالإختيار من بين معايير المحاسبة الدولية بهدف التقليل من هذه الإختيارات.

نصائح الموظفين

إن إجراءات العمل لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية لا تسمح بصفة عامة لموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعطاء المشورة حول معاني معايير المحاسبة الدولية.

أنشطة فنية حالية

تتوفر تفاصيل عن الأنشطة الفنية الحالية لمجلس المعايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بما فيها التقدم في مداولات المجلس واللجنة، متوفرة على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير المحاسبة الدولية. وحيث أنه قد تم إنهاء المشاريع، يتوقع مجلس المعايير المحاسبة الدولية إضافة مشاريع جديدة، إذ يمكن أن تضم تلك المشاريع المدرجة تحت عنوان "مواضيع أخرى" على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير المحاسبة الدولية. وتضيف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المواضيع إلى جدول أعمالها استنادا على التقييم القضايا التي تقدمها الوحدات التكوينية.

وينشر مجلس المعايير المحاسبة الدولية تقاريره بشأن مشاريعه الفنية في الرسالة الإخبارية الخاصة به (*IASB Insight*) وعلى موقعه الإلكتروني. كما ينشر المجلس المذكور تقريرا حول قراراته في الحال، عقب كل اجتماع له، في نشرة (*IASB Update*). وتنشر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقريرا حول قراراتها في الحال، على أثر كل اجتماع لها، في نشرة (*IFRIC Update*).

المطبوعات والترجمات لمجلس معايير المحاسبة الدولية/ مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تمتلك مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية حق التأليف لكل من : المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية والتفسيرات ومسودات العرض ومطبوعات مجلس معايير المحاسبية الدولية الأخرى في كافة البلدان وبكافة اللغات. باستثناء عندما تتنازل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضوح عن حق المؤلف في أجزاء من تلك المادة. وللمزيد من المعلومات بخصوص حقوق المؤلف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، الرجاء الرجوع الى إشعار حق المؤلف في مقدمة هذا الكتاب أو مراجعة الموقع الإلكتروني لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

تتوفر الترجمة المعتمدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأكثر من ٣٠ بما في ذلك اللغات الأوروبية والأسيوية الرئيسية. وسوف تدرس مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية إجراء ترجمات معتمدة بلغات أخرى. وللمزيد من المعلومات، يرجى الإتصال بالمدير التجاري لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ورغم أن مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية تبذل كل جهد ممكن من اجل ترجمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى لغات أخرى في الوقت المناسب، فإنه لا بد من إتباع عملية صارمة لضمان دقة الترجمات بقدر الإمكان. ولذلك السبب، من الممكن وجود فوارق زمنية ما بين وقت صدور معيار أو تفسير معين من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (باللغة الإنجليزية) وصدوره باللغات الأخرى. تتوفر المزيد من التفاصيل على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org/resources/translations.asp ومن دائرة مطبوعات مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

معلومات إضافية

يوفر الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org الأخبار والتطورات والمصادر الأخرى المتعلقة بمجلس معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويمكن طلب آخر المطبوعات وخدمات الإشتراك من متجر مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية على الموقع التالي: www.iasb.org/shop .

للمزيد من المعلومات حول مجلس معايير المحاسبة الدولية، أو للحصول على نسخ من مطبوعاته وتفاصيل عن خدمات الإشتراك في مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، يرجى زيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية على العنوان التالي: www.iasb.org أو الكتابة إلى:

دائرة المطبوعات، لجنة معايير المحاسبة الدولية التأسيسية (IASCF)
٣٠ طريق كانون
لندن EC4M 6XH
المملكة المتحدة

هاتف: ٢٧٣٠- ٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+
فاكس: ٢٧٤٩-٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+
البريد الإلكتروني: publications@iasb.org

الموقع الإلكتروني: http://www.iasb.org

النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (معدل)

تقدمة

وافق المجلس السابق للجنة المعايير المحاسبية الدولية على هذا النظام الأساسي بشكله الأصلي في آذار ٢٠٠٠ كما وافق عليه الأعضاء في اجتماع ادنبره بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠.

وفي اجتماعه في كانون الأول ١٩٩٩، عين مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة منصّبة لإختيار الأوصياء المبدئيين حيث تم تعيين هؤلاء الأوصياء بتاريخ ٢٢ أيار ٢٠٠٠ واستلموا مهامهم بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ كنتيجة لموافقة على النظام الأساسي.

وقام الأوصياء بتأسيس مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٦ شباط ٢٠٠١ تنفيذا لواجباتهم بموجب النظام الأساسي. وتبعا لقرار الأوصياء فقد توقف العمل بالجزء ج من النظام الأساسي الذي تمت الموافقة عليه بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ .

وتم تعديل النظام الأساسي بتاريخ ٥ آذار ٢٠٠٢ انعكاسا لقرار الأوصياء لإيجاد لجنة تفسيرات الإبلاغ المالي الدولية. وبعد مشاورات عامة، وتبعا لذلك، قام الأوصياء بتعديل النظام الأساسي الذي بدأ العمل به منذ تاريخ ٨ تموز ٢٠٠٢ ليعكس تغييرات أخرى حدثت منذ تشكيل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

(وافق عليه أعضاء لجنة المعايير المحاسبية المالية في اجتماع ادنبره، سكوتلندا بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ وعدله أوصياء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٥ آذار ٢٠٠٢ وبتاريخ ٨ تموز ٢٠٠٢)

يتألف النظام الأساسي هذا من الجزء أ والجزء ب . يتناول الجزء أ اسم المنظمة وأهدافها والعضوية وتعيين الأوصياء. ويضع الجزء ب الأحكام المعمول بها عندما قام الأوصياء بتشكيل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٦ شباط ٢٠٠١ لاحقا لقرار الأوصياء. ووفقا لقرار الأوصياء لم يعد الجزء ج من النظام الأساسي الموافق عليه بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ معمولا به.

الجـــزء أ

الإسم والأهداف

١ سيكون اسم المنظمة "مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية" وتختصر (مؤسسة ISAC) وسيكون مجلس المعايير المحاسبية الدولية ويختصر (IASB) والمقرر نظامه ومهامه في الفقرات ١٩ إلى ٣٣ هو الهيئة التي تضع المعايير لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

٢ أما أهداف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية فهي :

(أ) تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية، من أجل المصلحة العامة، ذات جودة عالية وقابلة للفهم والإنفاذ عالميا، تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية وشفافة ومقارنة في البيانات المالية والإبلاغات المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في صنع القرارات الإقتصادية؛

(ب) تعزيز الإستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛ و

(ج) من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

٣ تبقى سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية مع الأوصياء ومع تلك الهيئات الحاكمة الأخرى التي يمكن أن يعينها الأوصياء وفقا لإحكام النظام الأساسي. وسيعمل الأوصياء بأقصى جهودهم للتأكد من الإمتثال لمتطلبات النظام الأساسي. غير أنه، تكون لديهم الصلاحيات لإحداث تغييرات بسيطة لمصلحة تسهيل إدارة العمليات إذا وافق ٧٥% من كافة الأوصياء على تلك التغييرات.

الأوصياء

٤ يتألف الأوصياء من ١٩ شخصا. وسوف يتألف مجموع الأشخاص التسعة عشر الذين اختارتهم لجنة التعيين كأوصياء قبل بدء سريان مفعول النظام الأساسي من الأوصياء المبدئيين لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة المالية.

٥ سيكون الأوصياء مسئولين عن اختيار كافة الأوصياء اللاحقين لملء الشواغر الناتجة عن التقاعد الإعتيادي أو لأسباب أخرى. وعند قيامهم بذلك الإختيار، سيلتزم الأوصياء بالمعيار الموضوع في

الفقرات ٦ و٧ و٨. وسيتعهدون بالتحديد، بالتشاور المتبادل مع المنظمات الدولية كما هو مذكور في الفقرة ٧ بهدف اختيار شخص له خلفية مشابهة لخلفية الشخص المتقاعد، حيث أن اختيار الشخص المتقاعد قد تم من خلال عملية مشاورات متبادلة مع واحدة أو أكثر من المنظمات الدولية.

٦ ويجب أن يظهر كافة الأوصياء التزامهم الثابت حيال مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية و مجلس المعايير المحاسبية الدولية كجهة تضع المعايير العالمية ذات الجودة العالية، وأن يكون لديهم الإطلاع المالي الجيد والقدرة على الإلتزام بالوقت. وسيكون لدى كل وصي منهم فهما للمسائل الدولية ذات العلاقة بنجاح عمل المنظمة الدولية المسئولة عن تطوير المعايير المحاسبية العالمية ذات الجودة العالية ليتم استخدامها في أسواق رأس المال العالمية وللمستخدمين الآخرين. وسيتم تمثيل هذا الخليط من الأوصياء من أسواق المال العالمية ومن خلفيات جغرافية ومهنية متنوعة. وسيطلب من الأوصياء العمل رسميا لما فيه المصلحة العامة في كافة المسائل. ومن أجل ضمان وجود قاعدة دولية عريضة يجب أن يكون هناك:

- ستة أوصياء معينين من أمريكا الشمالية؛
- ستة أوصياء معينين من أوروبا؛
- أربعة أوصياء معينين من آسيا/ منطقة الهادئ؛ و
- ثلاثة أوصياء معينين من أية منطقة وفقا لقواعد التوازن الجغرافي الكلي.

٧ ويعين الإتحاد الدولي للمحاسبين خمسة من الأوصياء، ويخضع هذا التعيين لعملية التشاور المتبادل ما بين الإتحاد الدولي للمحاسبين واللجنة المنصبة أو الأوصياء كما تقتضي الحالة، وذلك للتأكد من أن المرشحين المتوقعين يلتزمون بالمحافظة على أساس جغرافي ومهني متوازن. وسيكون أثنين من الأوصياء الخمسة الذين رشحهم الإتحاد الدولي للمحاسبين مدراء/شركاء تنفيذيين ذوي مناصب عليا في شركات المحاسبة الدولية المشهورة. وسيتم اختيار ثلاثة من الأوصياء الآخرين بعد التشاور مع المنظمات الدولية من المعدّين والمستخدمين والأكاديميين بهدف الحصول على وصي واحد من كل خلفية منها. وتشمل المنظمات التي يتم التشاور معها كل من الإتحاد الدولي لمعاهد مدراء المالية والمجلس الدولي لهيئات الإستثمار والإتحاد الدولي لتعليم وأبحاث المحاسبة و/أو منظمات أخرى لها مركز مشابه.

٨ ويتم اختيار الأوصياء *العامين* الأحد عشر، ويشير معنى *العامين إلى* أن هؤلاء الأوصياء لن يتم تعيينهم من خلال عملية التشاور مع المنظمات التكوينية (الإتحاد الدولي للمحاسبين أو المعدّين أو المستخدمين أو الأكاديميين). ومن المتوقع أن يجتذب الأوصياء *العامون* لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية أشخاصا لديهم خلفيات قوي في العمل على تحقيق المصلحة العامة تكمّل الخلفيات الموجودة لدى الأوصياء المرشحين من خلال عملية التكوين. وسيضع الأوصياء إجراءات لتقديم اقتراحات لتعيينات الأوصياء العامين من المنظمات ذات العلاقة وللإتاحة للأشخاص لتقديم أسمائهم.

٩ ويتم تعيين الأوصياء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة في العادة: ومن أجل توفير الإستمرارية فسيخدم الأوصياء المبدئيين فترات متعاقبة لكي يتقاعدوا بعد أربعة أو خمسة سنوات.

١٠ ويستطيع الأوصياء وفقا لشروط التصويت الموجودة في الفقرة ١٥، إنهاء تعيين أي شخص بصفته وصي لأسباب تتعلق بضعف الأداء أو سوء السلوك أو عدم المقدرة.

١١ يعين الأوصياء أحدا منهم رئيسا.

١٢ يجتمع الأوصياء مرة واحدة على الأقل كل سنة ويتم مكافأتهم من قبل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بدفعة سنوية ودفعة عن كل اجتماع ويحدد الأوصياء هذه الدفعات وفقا للمسؤوليات المباشر بها. وتدفع مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفقات السفر بشأن الأعمال الخاصة بالمؤسسة.

١٣ ويمكن أن يقوم الأوصياء بالإضافة إلى الصلاحيات والوجبات المذكورة في الفقرة ١٤، بالتزامات تشغيلية أخرى واتفاقيات أخرى كلما اعتقدوا أن ذلك ضروريا من أجل تحقيق أهداف المنظمة بما في ذلك، إنما بدون تقييد، تأجير المواقع والموافقة على عقود التوظيف مع أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

١٤ وعلى الأوصياء أن يعملوا على ما يلي:

(أ) البدء بمسئولية جمع الأموال؛

(ب) تأسيس إجراءات التشغيل الحالية أو تعديليها للأوصياء؛

(ج) تحديد المنشأة القانونية التي ستعمل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بموجبها بشرط أن تكون تلك المنشأة القانونية دائما "مؤسسة" أو أي شركة بهيئة أخرى تمنح المسئولية المحدودة لأعضائها وأن تتضمن الوثائق القانونية التي تتيح لمثل تلك المنشأة تأسيس أحكاما لتحقيق نفس المتطلبات التي تتضمنها أحكام النظام الأساسي؛

(د) مراجعة موقع مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية في الوقت المناسب فيما يخص كل من موقعها القانوني وموقعها التشغيلي؛

(هـ) التحقق من أمكانية الحصول على وضع (مؤسسة خيرية) أو ما يشبه ذلك لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية في تلك البلدان التي يساعد فيها مثل ذلك الوضع على جمع الأموال.

(و) يشارك العموم في اجتماعاتهم، إلا أنهم يستطيعون باختيارهم أن يعقدوا مناقشات معينة (وعادة ما يكون ذلك عند مناقشة اختيار الأعضاء والتعيين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين والتمويل) بخصوصية؛ و

(ز) نشر تقرير سنوي بخصوص أنشطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بما فيها بيانات التدقيق المالية وجدول أولويات عمل السنة التالية.

١٥ ويكون النصاب القانوني لاجتماعات الأوصياء بحضور ٦٠% من الأعضاء شخصيا أو من خلال الإتصال عن بعد، ولا يجوز أن يكون الحضور عن الأوصياء بالإنابة. يكون لكل وصي صوت واحد فقط ويطلب من الأغلبية البسيطة لتلك الأصوات أن تتخذ قرارات حول مسائل لا تتعلق بإنهاء تعيين أحد الأوصياء أو تعديل النظام الأساسي أو عمل تغييرات بسيطة لمصلحة تسهيل إدارة العمليات حيث يطلب في تلك الحالات موافقة أغلبية ٧٥% من كافة أصوات الأوصياء، ولا يسمح بالتصويت بالوكالة حول أي موضوع. وفي حالة تعادل الأصوات يكون للرئيس صوتا إضافيا مرجحا.

الجزء ب

الأمناء

١٦ بالإضافة إلى المهام المحددة في الجزء أ، يتوجب على الأمناء القيام بما يلي:

(أ) تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، بما في ذلك أولئك الذين سيخدمون في مناصب ارتباط مع واضعي المعايير الوطنية، وصياغة عقود خدمتهم ومعايير أدائهم؛

(ب) تعيين أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الإستشاري؛

(ج) المراجعة السنوية لإستراتيجية مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ومجلس معايير المحاسبة الدولية ودراسة فعاليتها؛

(د) الموافقة على موازنة المؤسسة بشكل سنوي وتحديد أساس التمويل؛

(هـ) مراجعة المسائل الإستراتيجية الواسعة التي تؤثر على معايير المحاسبة، وتعزيز المؤسسة وعملها بالإضافة إلى تعزيز الهدف وراء التطبيق الدقيق لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، على أن يستثنى الأمناء من المشاركة في الشؤون الفنية المتعلقة بمعايير المحاسبة؛

(و) وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الإستشاري؛

(ز) المصادقة على التعديلات التي قد تطرأ على هذه التشريعات بعد إتباع عملية مناسبة، بما في ذلك التشاور مع مجلس المعايير الإستشاري، ونشر مسودة عرض لإبداء الملاحظات العامة حولها وتخضع لمتطلبات التصويت المذكورة في القسم ١٥؛ و

(ح) ممارسة كافة صلاحيات مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية ما عدا تلك المحفوظة بشكل محدد لمجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الإستشاري.

١٧ يجوز للأمناء إنهاء تعيين عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو مجلس المعايير الإستشاري على أساس الأداء الضعيف أو سوء التصرف أو عدم الكفاءة أو أي تقصير آخر في الإمتثال للمتطلبات التعاقدية ويضع الأمناء إجراءات لمثل هذا الإنهاء.

١٨ يتم التأكيد على مساءلة الأمناء من خلال ما يلي من بين أمور أخرى:

(أ) التزام كل أمين للتصرف وفقاً للمصلحة العامة؛

(ب) قيامهم بمراجعة الهيكل الكامل لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبة الدولية وفعاليتها، وتأخذ تلك المراجعة بعين الإعتبار تغير التوزيع الجغرافي للأمناء استجابة لتغير الظروف الإقتصادية العالمية ونشر مقترحات تلك المراجعة لإبداء الملاحظات العامة حولها. وتبدأ المراجعة بعد ثلاث سنوات من تاريخ إنفاذ هذه التشريعات، ويكون الهدف منها تنفيذ أي تغيرات متفق عليها

بعد خمس سنوات من إنفاذ هذه التشريعات (٦ شباط ٢٠٠٦، بعد خمس سنوات من تاريخ إنشاء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية)؛ و

(ج) قيامهم بمراجعة مماثلة فيما بعد كل خمس سنوات.

مجلس المعايير المحاسبية الدولية

١٩ يتألف المجلس من أربعة عشر عضوا يتم تعيينهم من قبل الأمناء بموجب القسم ١٦(أ) يكون منهم اثني عشر عضوا متفرغا (إن التعبير المستخدم "متفرغ" يقصد به أن الأعضاء المعنيين يكرسون كل وقتهم في العمل في وظيفة مدفوعة الأجر لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية) وعضوين يعملان بدوام جزئي (يقصد بالتعبير "دوام جزئي" بان الأعضاء المعنيين يكرسون وقتاً أقل في وظيفة مدفوعة الأجر لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية). لا يبطل عمل المؤسسة من خلال إخفاقها في أي وقت في تتميم العدد الكامل للأعضاء البالغ عددهم أربعة عشر، على الرغم من بذل الأمناء لأقصى ما بوسعهم لتتميم العدد الكامل من الأعضاء.

٢٠ تكون الخبرة الفنية هي المؤهل الرئيسي للعضوية في المجلس. ويختار الأمناء أعضاء من المجلس بحيث يشكلون مجموعة من الأشخاص يمثلون، ضمن المجموعة، أفضل مزيج متاح من المهارات الفنية والخبرة في الأعمال الدولية المختلفة وظروف السوق للإسهام في وضع معايير محاسبة عالمية ذات جودة عالية. لا يجوز أن يكون الفرد أميناً وعضواً في المجلس في الوقت نفسه.

٢١ ولا يعتمد اختيار أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية على التمثيل الجغرافي. ويضمن الأوصياء أن لا تهيمن أية مصالح تكوينية أو جغرافية محددة على مجلس المعايير المحاسبية الدولية. وينظر الأوصياء عند تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بشكل خاص إلى المعيار العام المذكور في *معيار عضوية مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمرفق بالنظام الأساسي*.

٢٢ ولتحقيق التوازن ما بين وجهات النظر والخبرات، يكون لدى خمسة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية خلفية العمل كمدققين ممارسين للمهنة، وثلاثة على الأقل لديهم خلفية العمل في إعداد البيانات المالية، و ثلاثة على الأقل كمستخدمين للبيانات المالية، وواحد على الأقل لديه خلفية أكاديمية. ويختار الأوصياء أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحيث يكون لدى الأعضاء، في بداية فترة عملهم، توازنا ما بين الخبرات الحديثة والسابقة في كل فئة من الأعضاء.

٢٣ ويتوقع أن يكون لدى سبعة من الأعضاء العاملين بكامل الوقت مسئوليات ارتباط رسمية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تعزيز تقارب المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، غير أنهم لن يكونوا أعضاء يحق لهم التصويت في الهيئات التي تضع المعايير الوطنية: لذا فإن عملية الإختيار سوف تتضمن التشاور بين الأوصياء وبين الهيئات التي تضع المعايير الوطنية المعنية.

٢٤ ويوافق كل عضو في مجلس المعايير المحاسبية الدولية يعمل كامل الوقت أو جزءا من الوقت بحسب ما يتضمنه العقد على العمل وفق المصلحة العامة وأن يأخذ في الإعتبار إطار مجلس المعايير المحاسبية الدولية (كما يتم تعديله من حين إلى آخر) عند اتخاذ قرار بشأن المعايير وتعديلها.

٢٥ ويعين الأوصياء واحدا من الأعضاء العاملين كامل الوقت رئيسا لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي سيكون أيضا الرئيس التنفيذي لمؤسسة لجنة المعايير الدولية المحاسبية. وينصب الأوصياء أحد أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية العاملين كامل الوقت كنائب للرئيس والذي يتمثل دوره بترأس

اجتماعات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في غياب الرئيس في الظروف غير الإعتيادية (في حالة المرض مثلا). ويكون تعيين الرئيس وتنصيب نائب الرئيس للفترة التي يقررها الأوصياء. ولا يتضمن مركز نائب الرئيس أن الرئيس قد اختار الشخص المعني.

٢٦ ويتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية لفترة أقصاها خمسة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط. ويضع الأوصياء قواعد وإجراءات لضمان أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو مستقلاً الآن وفيما بعد، ويجب عند تعيين الأعضاء العاملين كامل الوقت بشكل خاص أن يقطعوا كافة علاقات العمل مع أرباب العمل الحاليين وأن لا يحتفظوا بأي مركز يقدم لهم الحوافز الإقتصادية مما يستدعي الشك باستقلالية حكمهم عند وضع المعايير المحاسبية. لذا فإن العودة مرة أخرى إلى رب العمل أو أية حقوق أخرى من أجل العودة، غير مسموح بها. غير أنه لا يتوقع من الأعضاء العاملين جزء من الوقت أن يقطعوا كافة اتفاقيات العمل الأخرى.

٢٧ ويتم تعاقب الفترات الزمنية لتعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحيث لا يتقاعد كافة الأعضاء في نفس الوقت. ولتحقيق ذلك، يأخذ الأوصياء بعين الإعتبار فترات مبدئية مدتها ثلاث سنوات لبعض الأعضاء، وأربعة سنوات لآخرين، وخمسة سنوات كاملة لبقية الأعضاء المبدئيين.

٢٨ ويتم مكافأة أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية العاملين بكامل أو بجزء من الوقت بنسب تعادل المسئوليات المناطة بهم، حيث يعين الأوصياء تلك النسب. وتتحمل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفقات السفر بشأن أعمال مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢٩ ويجتمع مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الأوقات والأماكن التي يحددها: ويمكن للجمهور حضور اجتماعات المجلس، غير أنه سيتم عقد مناقشات معينة (تكون تلك المناقشات عادة حول الإختيار والتعين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين) بخصوصية، بحسب اختيار مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٣٠ يكون لكل عضو في مجلس المعايير المحاسبية الدولية صوت واحد. ولن يسمح بالتصويت بالوكالة بشأن الأمور الفنية والأمور الأخرى ولن يسمح كذلك لأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإنابة أشخاص لحضور الإجتماعات بدلا عنهم. وفي حال تعادل الأصوات بشأن قرار ما تتخذه أغلبية بسيطة من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الحاضرين اجتماع ما شخصيا أو عبر الإتصال عن بعد، فسوف يكون للرئيس صوتا إضافيا مرجحا.

٣١ ويتطلب نشر مسودة العرض والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو التفسير النهائي للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية موافقة ثمانية أعضاء من الأعضاء الأربعة عشر في مجلس المعايير المحاسبية الدولية. أما القرارات الأخرى لمجلس المعايير المحاسبية الدولية بما فيها نشر مسودة بيانات المبادئ أو أوراق المناقشة فتتطلب أغلبية من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الحاضرين الإجتماع الذي يحضره ٦٠% على الأقل من أعضاء المجلس المذكور إما شخصيا أو عبر الإتصال عن بعد.

٣٢ ويكون لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية المهام التالية:

(أ) المسئولية التامة حيال كافة أمور مجلس للمعايير المحاسبية الدولية الفنية بما فيها إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات العرض والتي

تتضمن كل منها أية آراء معارضة، والموافقة النهائية على التفسيرات التي أصدرتها لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) نشر مسودة العرض بشأن كافة المشاريع وأيضا نشر مسودة بيانات المبادئ أو أية وثائق مناقشات أخرى ليطلع الجمهور على المشاريع الكبرى؛

(ج) يكون للمجلس حرية التصرف التامة بشأن برنامج عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية الفني وبشأن تعيين مهمات المنشأة حول الأمور الفنية، وفي تنظيم سير عمل المنشأة. ويمكن لمجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يسعى للحصول على أبحاث مفصلة من مصادر خارجية أو أية أعمال أخرى لهيئات وضع المعايير الوطنية أو أية منظمات أخرى؛

(د) (١) تأسيس إجراءات لمراجعة الملاحظات التي قدمت خلال فترة زمنية معقولة بشأن الوثائق المنشورة من أجل ابداء الملاحظات،

(٢) وعادة تشكيل لجان توجيهية أو نماذج أخرى من المجموعات الإستشارية المختصة لتقديم المشورة حول المشاريع الكبرى،

(٣) التشاور مع مجلس المعايير الإستشاري بشأن المواضيع الكبرى والقرارات برنامج وأولويات العمل، و

(٤) إصدار قواعد القرارات النهائية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات العرض؛

(هـ) وعادة التفكير بعقد جلسات علنية لمناقشة المعايير المقترحة على الرغم من عدم وجود شرط لعقد جلسات علنية لكل منشأة؛ و

(و) التفكير بإجراء اختبارات ميدانية (في كل من البلدان المتقدمة والأسواق الناشئة) لضمان أن المعايير المقترحة عملية وقابلة للتطبيق في كافة البيئات، على الرغم من عدم وجود شرط لإجراء اختبارات ميدانية لكل منشأة.

٣٣ النص الرسمي لأي مسودة عرض أو للمعيار المحاسبي الدولي أو لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لأي مسودة أو تفسير نهائي يجب أن ينشر من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية باللغة الإنجليزية. ويمكن أن ينشر مجلس المعايير المحاسبية الدولية ترجمات مصرح بها أو يعطي آخرين تصريحا لنشر ترجمات النص باللغة الرسمية لمسودات العرض والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمسودات والتفسيرات النهائية.

لجنة تفســيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٣٤ تتألف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١٢ عضو يحق لهم التصويت يعينهم الأوصياء بموجب الفقرة ١٦(ب) لفترة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. ويعين الأوصياء عضوا من مجلس المعايير المحاسبية الدولية مدير للأنشطة الفنية أو عضوا آخر من ذوي المناصب العليا من هيئة موظفي مجلس المعايير المحاسبية الدولية أو أي شخص آخر مؤهل لترأس اللجنة. ويحق للرئيس النقاش في الأمور الفنية التي يجري النظر فيها، غير أنه لا يحق له الإنتخاب. ويعين الأوصياء مراقبين ممثلين عن الهيئات التنظيمية كلما رأوا ذلك ضروريا، لا يحق لهم التصويت إنما يحق لهم الحضور والتحدث في الإجتماعات. وتدفع مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفقات السفر الخاصة بأعمال اللجنة.

٣٥ تجتمع اللجنة حيثما وعندما يطلب منها ذلك. ويعتبر النصاب قانونيا بالحضور الشخصي لتسعة من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت أو من خلال اتصالهم عن بعد: وينصب مجلس المعايير المحاسبية الدولية واحدا أو اثنين من أعضاء المجلس في اللجنة ليحضر أو ليحضرا الإجتماعات كمراقبين لا يحق لهم التصويت؛ ويمكن لأعضاء آخرين من أعضاء المجلس حضور الإجتماعات والتحدث فيها. ويمكن أن يسمح لأعضاء اللجنة، في مناسبات استثنائية، إرسال أشخاصا للإنابة عنهم في حضور الإجتماعات دون أن يكون لهم حق التصويت وذلك بناء على قرار من رئيس اللجنة، حيث يجب أن يحصل الأعضاء الراغبين بترشيح بديل عنهم لحضور الإجتماعات على موافقة الرئيس قبل الإجتماع المعني. ويمكن للجمهور أن يحضر اجتماعات اللجنة، غير أنه يمكن أن تعقد مناقشات معينة بخصوصية (وعادة ما يكون ذلك عند مناقشة اختيار الأعضاء والتعيين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين) وذلك بحسب اختيار اللجنة.

٣٦ ويحق لكل عضو صوت واحد. ويصوت الأعضاء وفقا لوجهات نظرهم المستقلة وليس باعتبارهم ممثلين يصوتون وفقا لوجهات نظر أي شركة أو مؤسسة أو كيان يمكن أن يكون لهم ارتباطات معها. ولا يسمح بالتصويت بالوكالة. وتتطلب الموافقة على المسودة أو التفسيرات النهائية أن لا يصوت ثلاثة من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت ضد تلك المسودة أو التفسيرات النهائية.

٣٧ وتعمل اللجنة على ما يلي:

(أ) تفسير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتوفير الإرشاد في الوقت المناسب حول مسائل الإبلاغ المالي التي لم يتم تناولها بشكل خاص في المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في محتوى إطار مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى القيام بمهام أخرى نزولاً عن طلب المجلس؛

(ب) ولدى تنفيذ مهامه بموجب البند (أ) المذكور أعلاه، يجب أن تأخذ اللجنة بالإعتبار هدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالعمل بفاعلية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تقريب المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية؛

(ج) نشر مسودة التفسيرات بعد أن يصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية لكي يطلع عليها الجمهور ويبدي ملاحظاته ثم النظر في تلك الملاحظات خلال فترة معقولة قبل صياغة التفسير بشكله النهائي؛ و

(د) تقديم التقارير لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والحصول على موافقته على التفسيرات النهائية.

مجلس المعايير الإستشاري

٣٨ يوفر مجلس المعايير الإستشاري والذي يعين أعضاءه الأوصياء بموجب الفقرة ١٦(ب) منتدى تشارك فيه المنظمات والأفراد المهتمين بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ذوي الخلفيات الجغرافية والوظيفية المختلفة وهدفه: (أ) تقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية حول قرارات برنامج العمل وأولويات عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (ب) إبلاغ مجلس المعايير المحاسبية الدولية بوجهات نظر المنظمات والأفراد الأعضاء في المجلس الإستشاري حول المشاريع الكبرى للهيئات التي تضع المعايير. و(ج) تقديم النصائح الأخرى لمجلس المعايير المحاسبية الدولية أو الأوصياء.

٣٩ يتألف المجلس الإستشاري من ثلاثين عضوا أو أكثر من ذوي الخلفيات الجغرافية والمهنية المختلفة يتم تعينهم لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. يرأس المجلس الإستشاري رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٤٠ ويجتمع المجلس الإستشاري عادة ثلاث مرات في السنة على الأقل وتكون الإجتماعات مفتوحة لحضور الجمهور. وتتم استشارة المجلس من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية قبل أن يتخذ الأخير أية قرارات تتعلق بالمشاريع الكبرى ومن قبل الأوصياء قبل أية تغييرات مقترحة بهذا النظام الأساسي.

الرئيس التنفيذي والموظفين

٤١ كما تشترط الفقرة ٢٥، يكون مجلس المعايير الدولية الرئيس التنفيذي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية ويخضع للإشراف من قبل الأوصياء.

٤٢ ويكون الرئيس التنفيذي مسؤولاً عن تزويد مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالموظفين ويتضمن ذلك مديرا للأنشطة الفنية يعينه الرئيس التنفيذي بالتشاور مع الأوصياء: وفي حين أن مدير الأنشطة الفنية لا يعتبر عضواً في مجلس المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنه يحق له المشاركة في النقاشات من غير أن يصوت في اجتماعات مجلس المعايير المحاسبية الدولية ولجنة تفسيرات الإبلاغ المالي الدولية.

٤٣ كما يعين الرئيس التنفيذي مديراً للعمليات ومديراً تجاريا بالتشاور مع الأوصياء. ويكون الإثنان مسؤولان عن المنشورات وحق التأليف والإتصالات والإدارة والتمويل تحت إشراف الرئيس التنفيذي، وعن جمع الأموال تحت إشراف الأوصياء.

الإدارة

٤٤ يقع المكتب الإداري لمؤسسة مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الأماكن التي يحددها الأوصياء وفقا للفقرة ١٤ (ج).

٤٥ تعتبر مؤسسة لجنة المعايير الدولية منشأة قانونية كما يحددها الأوصياء ويحكمها النظام الأساسي، بموجب أية قوانين تنطبق على تلك المنشأة القانونية، بما في ذلك، إذا كان ذلك مناسبا، القوانين المطبقة في موقع مكتبها المسجل.

٤٦ تلتزم مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بواسطة توقيع أو تواقيع الشخص أو الأشخاص المصرح لهم حسب الأصول من قبل الأوصياء.

ملحق
مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية
معايير العضوية في مجلس المعايير المحاسبية الدولية

فيما يلي معايير العضوية في مجلس المعايير المحاسبية الدولية:

١ **أن يكون العضو قد أثبت كفاءة ومعرفة فنية في المحاسبة والتقرير المالي.** يجب أن يثبت كافة الأعضاء في مجلس المعايير المحاسبية الدولية كفاءة ومعرفة فنية في المحاسبة والإبلاغ المالي بغض النظر عما إذا كانوا من مهنة المحاسبة أو معدين أو مستخدمين أو أكاديميين. حيث سيعزز وجود أعضاء يمتلكون مثل تلك المعرفة والمهارة من مصداقية مجلس المعايير المحاسبية الدولية وأعضاءه المختلفين ومن فاعلية وكفاءة المنظمة.

٢ **القدرة على التحليل.** يجب أن يكو أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية قد أثبتوا القدرة على تحليل المسائل والتفكير في مؤشرات ذلك التحليل من أجل عملية صنع القرار.

٣ **مهارات الإتصال.** تعتبر مهارات الإتصال الشفهية والكتابية ضرورية. وتتضمن تلك المهارات القدرة على الإتصال بفاعلية في الإجتماعات الخاصة بأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية وكذلك الإجتماعات العمومية وفي المواد المكتوبة مثل المعايير المحاسبية والخطب والمقالات والمذكرات والمراسلات مع الوحدات التكوينية. وتتضمن مهارات الإتصال كذلك القدرة على الإستماع والتفكير بوجهات نظر الآخرين. وفي حين أن معرفة العمل بالإنجليزية هي ضرورة إلا أنه يجب أن لا يكون هناك تمييزا في الإختيار ضد أولئك الذين لا تعتبر الإنجليزية لغتهم الأصلية.

٤ **اتخاذ القرارات التي تتصف بالحكمة.** يجب أن يكون بمقدور أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الأخذ بالإعتبار وجهات النظر المختلفة ودراسة الدليل المقدم بطريقة حيادية والتوصل إلى قرارت معقولة وقابلة للإسناد في الوقت المناسب.

٥ **الوعي لبيئة إعداد التقارير المالية.** يتأثر موضوع إعداد التقارير المالية عالية الجودة بالبيئة المالية والإقتصادية وبيئة العمل. ويجب أن يكون لدى أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية فهما للبيئة الإقتصادية العالمية التي يعمل فيها مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ويجب أن يشمل هذا الوعي للبيئة الإقتصادية العالمية ووعيا لقضايا إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بجودة وشفافية إعداد التقارير المالية والإفصاح والقضايا التي تؤثر فيها، في أسواق المال العالمية المتنوعة.

٦ **القدرة على العمل في أجواء من المشاركة في المسؤولية.** يجب أن يكون في مقدور الأعضاء إظهار الإحترام واللباقة والإعتبار لوجهات نظر بعضهم البعض ولوجهات نظر الوحدات التكوينية، وأن يكون في مقدورهم العمل معا للتوصل إلى وجهات نظر تستند على هدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتطوير إبلاغ مالي ذو جودة عالية وشفاف وأن يضعوا أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية فوق المصالح والمبادئ والشخصية.

٧ **النزاهة والموضوعية والإنضباط.** يجب أن تثبت مصداقية الأعضاء من خلال نزاهتهم وموضوعيتهم، ويتضمن ذلك النزاهة الفكرية بالإضافة إلى النزاهة في التعامل مع الأعضاء الزملاء في مجلس المعايير المحاسبية الدولية والوحدات التكوينية. ويجب أن يظهر الأعضاء القدرة على أن يكونوا موضوعيين في التوصل إلى القرارات. كما يجب على الأعضاء أيضا أن يثبتوا أن بمقدورهم إيجاد نظاما صارما وتحمل عبء العمل ذو الحاجة الملحة.

٨ **الإلتزام برسالة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية وبالمصلحة العامة**. يجب أن يلتزم الأعضاء بتحقيق هدف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتأسيس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومحاسبية دولية ذات جودة عالية قابلة للمقارنة وشفافة. ويجب أن يكون المرشح لمجلس المعايير المحاسبية الدولية ملتزما لخدمة المصلحة العامة من خلال عملية وضع معايير ذاتية.

مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

صدرت هذه المقدمة لتحديد الأهداف والعملية المناسبة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية وتوضيح النطاق والسلطة والتوقيت للتطبيق في الوقت المناسب للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تمت الموافقة على المقدمة في نيسان ٢٠٠٢ والتي حلت محل المقدمة التي نشرت في كانون الأول ١٩٧٥ (المعدلة في تشرين الثاني ١٩٨٢).

١ تأسس مجلس المعايير المحاسبية الدولية عام ٢٠٠١ كجزء من مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية. وتبقى سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية مع الأوصياء التسعة عشر. وتتضمن مسؤوليات الأوصياء تعيين الأعضاء لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والمستشارين واللجان المرتبطة بها بالإضافة إلى توفير التمويل للمنظمة. ويتألف مجلس المعايير المحاسبية الدولية من أثنا عشر عضوا يعملون كامل الوقت واثنان غير متفرغين. أما الموافقة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والوثائق ذات العلاقة مثل *إطار إعداد وعرض البيانات المالية ومسودات العرض* ووثائق المناقشات الأخرى فهي مسؤولية مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢ تتألف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١٢ عضو يحق لهم التصويت ورئيسا لا يحق له التصويت، يعنيهم الأوصياء. أما دور لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فهو إعداد تفسيرات معايير التقارير المالية ليوافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية وذلك في محتوى *الإطار* لتوفير الإرشاد في الوقت المناسب بشأن مسائل إعداد التقارير المالية التي لم يتم تناولها بشكل محدد في معايير إعداد التقارير المالية. وقد حلت لجنة تفسيرات إعداد التقارير المالية الدولية لجنة التفسيرات المعتمدة السابقة (SIC) في عام ٢٠٠٢.

٣ يعين الأوصياء مجلس المعايير الإستشاري. ويوفر المجلس وسيلة رسمية لمشاركة المنظمات والأفراد الذين لديهم اهتمام في التقارير المالية الدولية. ويمتلك المشاركون خلفيات جغرافية ووظيفية متنوعة. يهدف مجلس المعايير الاستشاري لتقديم المشورة لمجلس معايير محاسبية دولية في تحديد أولوياته لوضع مشاريع المعايير الوطنية.

٤ وسبق وجود مجلس المعايير المحاسبية الدولية إنشاء مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية في ٢٩ حزيران ١٩٧٣ كنتيجة اتفاق بين الهيئات المحاسبية المهنية في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. وتم التوقيع على الإتفاق المعدل والنظام الأساسي في تشرين الثاني عام ١٩٨٢. وأجرى مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية تعديلا آخر على النظام الأساسي في تشرين الأول ١٩٩٢. وبموجب النظام الأساسي الذي تمت الموافقة عليه في أيار ٢٠٠٠ تبنت الهيئات المحاسبية المهنية آلية تعمل على تمكين الأوصياء المعينين من إنفاذ النظام الأساسي المقرر في أيار ٢٠٠٠. وعمل الأوصياء على تفعيل النظام الأساسي الجديد في كانون الثاني ٢٠٠١، و قاموا بتعديله في آذار ٢٠٠٢.

٥ ووافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على القرار التالي في اجتماعه بتاريخ ٢٠ نيسان ٢٠٠١.

> تبقى كافة المعايير و التفسيرات الصادرة بموجب التشريعات السابقة سارية ما لم وإلى أن يتم تعديلها أو سحبها. ويجوز لمجلس معايير المحاسبة الدولية تعديل أو سحب معايير المحاسبة الدولية وتفسيرات لجنة تفسير المعايير الصادرة بموجب التشريعات السابقة لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى إصدار معايير وتفسيرات جديدة."

لدى استخدام مصطلح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في هذه المقدمة فانه يشمل المعايير والتفسيرات التي وافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ومعايير المحاسبة الدولية(IASs) وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير (SIC) التي صدرت بموجب النظام الأساسي السابق.

أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية

٦ فيما يلي أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية :

(أ) تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية الجودة والقابلة للفهم والإنفاذ عالميا والتي تتطلب وجود معلومات في البيانات المالية والإبلاغات المالية الأخرى ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال المختلفة العالمية والمستخدمين الآخرين للمعلومات في صنع القرارات الإقتصادية، وذلك من أجل المصلحة العامة؛

(ب) تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛ و

(ج) العمل بفاعلية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

نطاق وسلطة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٧ يحقق مجلس المعايير المحاسبية الدولية أهدافه مبدئياً من خلال تطوير ونشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعزيز استخدامها في الهدف العام للبيانات المالية والإبلاغات المالية الأخرى. وتشمل الإبلاغات المالية الأخرى على معلومات تم الحصول عليها من خارج البيانات المالية والتي تساعد في تفسير مجموعة كاملة من البيانات المالية أو تعمل على تحسين قدرة المستخدم على اتخاذ قرارات اقتصادية عالية الكفاءة . وفي عملية تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية لتعزيز أهمية تحويل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الوطنية.

٨ وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شروط الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتعامل مع العمليات والأحداث المهمة في الهدف العام للبيانات المالية. كما يمكن أن تضع تلك الشروط للعمليات والأحداث التي تنشأ بشكل رئيسي في صناعات محددة . وتستند المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على *الإطار* الذي يتناول المفاهيم التي تتضمنها المعلومات المقدمة في الهدف العام للبيانات المالية. والهدف من *الإطار* هو تسهيل الصيغة الثابتة والمنطقية، كما أنه يوفر قاعدة من أجل استخدام المنطق في حل القضايا المحاسبية.

٩ تم تصميم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكي تطبق على الهدف العام للبيانات المالية والإبلاغات المالية الأولى لكافة المشاريع الهادفة للربح. وتتضمن المشاريع الهادفة للربح تلك المشاريع التي تشارك في الأنشطة التجارية والصناعية والمالية والأنشطة الأخرى المشابهة سواء تم تنظيمها على شكل شركة أو أي شكل أخر.كما تتضمن منظمات مثل شركات التأمين المتبادل ومنشآت التعاون المتبادل الأخرى التي توفر أرباح الأسهم أو أية منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر وجزئي لمالكيها أو للأعضاء أو للمشاركين في النشاط. وعلى الرغم من أنه لم يتم تصميم معايير الإبلاغ المالي الدولية لكي تطبق على الأنشطة غير الربحية في القطاع الخاص، إلا أن القطاع العام أو الحكومي والمشاريع التي تشارك في مثل تلك الأنشطة قد تجد تلك المعايير ملائمة. وقد أصدرت لجنة القطاع العام في الإتحاد الدولي للمحاسبين إرشاداً يفيد أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قابلة للتطبيق لمشاريع الأعمال الحكومية. وتعمل لجنة القطاع العام على إعداد المعايير المحاسبية للحكومات ومشاريع القطاع العام الأخرى بالإضافة إلى مشاريع الأعمال الحكومية، حيث تستند هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٠ تنطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على كافة البيانات المالية ذات الهدف العام. ومثل تلك البيانات المالية تهدف إلى تلبية الحاجة العامة للمعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين، على سبيل المثال، مالكي الأسهم والدائنين والموظفين والجمهور العام. والهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي للمشروع بالإضافة إلى الأداء والتدفق النقدي للمشروع ليستفيد منها المستخدمين لدى اتخاذهم قرارات اقتصادية.

١١ وتتضمن المجموعة الكاملة من البيانات المالية الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان يظهر إما كافة التغييرات في حقوق الملكية أو التغييرات في حقوق الملكية خلاف تلك التي تنشأ عن صفقات رأس المال مع المالكين والتوزيع للمالكين وبيان التدفق النقدي والسياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية. ومن أجل توفير الوقت وتقليل التكاليف ولتفادي إعادة المعلومات التي تم الإبلاغ عنها سابقا تقدم المنشأة معلومات أقل في بيانها المالي الفصلي عما تقدمه في بيانها المالي السنوي. ويفرض المعيار المحاسبي الدولي رقم ٤٣ "*التقارير المالية الفصلي*" أدنى حد من المحتوى في البيانات المالية التامة أو المكثفة عن فترة فصلية. ويتضمن مصطلح "البيانات المالية" مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تم إعدادها لفترة فصلية أو سنوية ومن البيانات المالية المكثفة لفترة فصلية.

١٢ وفي بعض الحالات تسمح لجنة المعايير المحاسبية الدولية باستخدام معالجات مختلفة لعمليات وأحداث معينة. وأحد تلك المعالجات في العادة ما يسمى "معالجة الإشارة المرجعية" والآخر هو "المعالجة البديلة المسموحة". ويمكن وصف البيانات المالية لأي منشأة بشكل مناسب على أنها قد تم إعدادها بالتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء تم استخدام معالجة الإشارة المرجعية أو المعالجة البديلة المسموحة.

١٣ وهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو إلزام أن تتم محاسبة العمليات والأحداث المتشابهة والإبلاغ عنها بطريقة متشابهة وأن تتم محاسبة العمليات والأحداث غير المتشابهة والإبلاغ عنها بطريقة مختلفة في كل من المنشأة خلال مدة زمنية وما بين المنشآت. وبالتالي فلا يعتزم مجلس المعايير المحاسبية الدولية السماح بالاختيارات في المعالجات المحاسبية. كما أن المجلس أعاد النظر وسيستمر في إعادة النظر في تلك العمليات والأحداث التي يسمح لها مجلس المعايير المحاسبية الدولية باختيار الحل واضعا نصب عينيه هدف تقليل عدد تلك الإختيارات.

١٤ المعايير التي وافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية تتضمن الفقرات المطبوعة بالأسود الغامق وتلك المطبوعة بشكل عادي والتي لها سلطة مكافئة. وتشير الفقرات المطبوعة بالأسود الغامق إلى المبادئ الرئيسية. ويجب قراءة المعيار الواحد ضمن محتوى الهدف المذكور في ذلك المعيار وهذه المقدمة.

١٥ تعمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إعداد تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتقديم إرشاد رسمي بشأن القضايا التي من الممكن أن تتلقى علاجاً مختلفاً أو غير مقبولاً، في غياب مثل ذلك الإرشاد.

١٦ يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم ١ " عرض *البيانات المالية*" المتطلبات التالية:

> "يجب أن تقدم المؤسسات التي تمتثل بياناتها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بيان صريحاً ووضحاً وغير متحفظ حول الإمتثال في الملاحظات. إذ لا يجب أن توصف البيانات المالية بأنها تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما لم تكن تمتثل لكافة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية."

١٧ كما أن أي تحديد لنطاق أي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مذكور بوضوح في ذلك المعيار.

أسلوب العمل

١٨ تم تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال عملية دولية مناسبة شملت المحاسبين والمحللين الماليين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية ومجتمع الأعمال وسوق البورصة والهيئات التنظيمية والقانونية، والأكاديميين والأفراد والمنظمات الأخرى المهتمة من جميع أنحاء العالم. ويستشير مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الإجتماعات العامة مجلس المعايير الإستشاري بشأن المشاريع الكبرى وقرارات برنامج العمل وأولويات العمل ويناقش الأمور الفنية في الإجتماعات التي تكون مفتوحة للجمهور لإبداء ملاحظاته بشأنها. وتتضمن العملية اللازمة للمشاريع عادة، إنما ليس ضروريا، الخطوات التالية (تمت الإشارة إلى الخطوات المطلوبة بموجب بنود النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإشارة النجمة *).

(أ) يطلب من الكادر تحديد ومراجعة كافة المسائل المتعلقة بالموضوع والتفكير بتطبيق *الإطار* على تلك المسائل؛

(ب) دراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والممارسات وتبادل وجهات النظر حول المسائل مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية؛

(ج) استشارة مجلس المعايير الإستشاري حول صواب إضافة الموضوع إلى برنامج عمل مجلس المعايير الإستشاري؛*

(د) تشكيل لجنة استشارية لتقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية بشأن المشروع؛

(هـ) نشر وثائق المناقشة لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها؛

(ز) نشر مسودة العرض التي تمت الموافقة عليها من قبل ثمانية من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت في مجلس المعايير المحاسبية الدولية لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها، بما في ذلك الآراء المعارضة لأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية؛ *

(ح) نشر أساس القرارات النهائية في مسودة العرض؛

(ط) الأخذ بالإعتبار كافة الملاحظات التي تم تلقيها خلال مهلة إبداء الملاحظات حول وثائق النقاشات ومسودات العرض؛*

(ي) الأخذ بالإعتبار الرغبة في عقد جلسة عامة أو الرغبة في إجراء تجارب ميدانية، وإذا اعتبرت تلك مرغوبة، العمل على عقد تلك الجلسة وإجراء مثل تلك التجارب؛

(ك) الموافقة على المعيار من قبل ثمانية على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذين يحق لهم التصويت وتضمين المعيار المنشور أية آراء معارضة؛* و

(ل) نشر أساس القرارات النهائية في المعيار وتوضيح، من بين أشياء أخرى، خطوات عملية مجلس المعايير المحاسبية الدولية اللازمة وكيف تعامل المجلس مع الملاحظات التي أبداها الجمهور حول مسودة العرض.

١٩ ويتم تطوير تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال عملية دولية لازمة تشمل المحاسبين والمحللين الماليين والمستخدمين الأخرين للبيانات المالية ومجتمع الأعمال وسوق البورصة والهيئات التنظيمية والقانونية والأكاديميين والأفراد والمنظمات المهتمة الأخرى من جميع أنحاء العالم. وتناقش لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المسائل الفنية في الإجتماعات التي يحضرها الجمهور لإبداء الملاحظات. وتتضمن العملية اللازمة لكل مشروع عادة، إنما ليس ضروريا، الخطوات التالية (تمت الإشارة إلى الخطوات المطلوبة بموجب بنود النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإشارة النجمة *):

(أ) يطلب من الكادر تحديد ومراجعة كافة المسائل المتعلقة بالموضوع والتفكير بتطبيق *الإطار* على تلك المسائل؛

(ب) دراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية وتبادل وجهات النظر حول المسائل مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية بما فيها اللجان الوطنية المسؤولة عن تفسيرات المعايير الوطنية؛

(ج) نشر مسودة التفسيرات لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات بشأنها إذا لم يصوت أكثر من ثلاثة أعضاء في لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد الاقتراح؛*

(د) الأخذ بالإعتبار كافة الملاحظات التي تم تلقيها خلال مهلة إبداء الملاحظات حول مسودة التفسير؛*

(هـ) الموافقة على المعيار إذا لم يصوت أكثر من ثلاثة أعضاء من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد التفسير بعد الأخذ بالإعتبار ملاحظات الجمهور حول مسودة التفسير؛*

(و) الموافقة على التفسير من قبل ثمانية على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذين يحق لهم التصويت.*

توقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٢٠ يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منذ التاريخ المحدد في الوثيقة. وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة أو المعدلة أحكاما انتقالية ليتم تطبيقها عند التطبيق المبدئي للمعايير.

٢١ ولا يوجد لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية سياسة عامة لإستثناء العمليات التي تحدث قبل التاريخ المحدد لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة. وعندما تستخدم البيانات المالية لمراقبة الإمتثال للعقود والإتفاقيات، فقد يكون لإحدى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديد عواقب لم يتم توقعها عند صياغة العقد أو الإتفاقية بالشكل النهائي. فعلى سبيل المثال، قد تفرض الشروط التي تتضمنها الإتفاقيات المصرفية أو اتفاقيات القروض قيودا على الإجراءات المبينة في البيانات المالية للمقترض. ويعتقد مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحقيقة أن متطلبات إعداد التقارير المالية التي تنشأ وتتغير مع الوقت هي مفهومة جيدا وستكون معروفة للأطراف عندما تدخل في الإتفاقية. ويعود الأمر لأطراف الإتفاقية لتحديد وجوب عزل الإتفاقية عن التأثيرات المستقبلة التي قد يأتي بها ما يستجد من معايير دولية لإعداد التقارير المالية، وخلال ذلك يمكن لأطراف الإتفاقية إعادة التفاوض لتضمين آثار التغيرات في إعداد التقارير المالية بدلاً من التغيرات في الظروف المالية السائدة.

٢٢ يتم إصدار مسودات العرض إبداء الرأي فيها من ذوي العلاقة. وتبقى متطلبات المعايير الأخرى التي ستتأتى بمسودة المعيار الجديد وما لأثرها من تعديلات نافذة حتى بدء سريان المعيار المقترح واعتماده.

اللغة

٢٣ النص الذي تمت الموافقة عليه لأية وثيقة مناقشة أو مسودة عرض أو معيار دولي لإعداد التقارير المالية هو النص الذي وافق عليه مجلس المعايير المحاسبية الدولية في اللغة الإنجليزية. ويمكن أن يوافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على ترجمات بلغات أخرى بشرط أن تتم إعداد تلك الترجمات بالتوافق مع العملية التي تقدم تأكيدا بجودة الترجمة، كما يمكن أن يرخص مجلس المعايير المحاسبية لترجمات أخرى.

إطار إعداد
وعرض البيانات المالية

تم في شهر إبريل من عام ١٩٨٩ إعتماد *إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل المجلس لينشر في شهر يوليو من عام ١٩٨٩، وتم تبنيه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في أبريل ٢٠٠١*.

المحتويات

المقدمه

تعد البيانات المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم. ومع أن البيانات المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن هناك فروقاً بينها تتسبب فيها، ربما، ظروفاً اجتماعية واقتصادية وقانونية مختلفة، وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للبيانات المالية عندما تضع المتطلبات الوطنية.

إن هذه الظروف المختلفة قد قادت إلى إستخدام تعاريف مختلفة لعناصر البيانات المالية؛ وهي على سبيل المثال: الأصول، الإلتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات. ونتج عن ذلك أيضاً إستخدام لمعايير مختلفة في الإعتراف بعناصر البيانات المالية وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس. كما تأثر كذلك نطاق البيانات المالية والإفصاحات المدرجة فيها.

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ملتزمة بتضييق هذه الفوارق من خلال السعي لزيادة توافق التشريعات، ومعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية. وتعتقد أن المزيد من هذا التوافق يمكن أن يسعى إليه بشكل أفضل من خلال التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الإقتصادية.

ويعتقد مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية أن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الحاجات المشتركة لمعظم المستخدمين. وهذا بسبب أن كافة المستخدمين تقريباً يتخذون القرارات الإقتصادية على سبيل المثال، من أجل :

(أ) تحديد متى يتم الشراء، أو الإحتفاظ أو بيع إستثمار في حقوق الملكية؛

(ب) تقييم تدبير الإدارة ومسؤولياتها.

(ج) تقييم قدرة المشروع على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيه؛

(د) تقييم الضمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمشروع؛

(هـ) تحديد السياسات الضريبية؛

(و) تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح؛

(ز) تحضير وإستخدام إحصاءات الدخل القومي؛ أو

(ح) تنظيم نشاطات المشروع؛

يدرك المجلس بأية حال بأن الحكومات بشكل خاص قد تحدد متطلبات مختلفة أو إضافية لأغراضها الخاصة. إن هذه المتطلبات يجب أن لا تؤثر على البيانات المالية المنشورة لمنفعة المستخدمين الآخرين ما لم تحقق حاجات هؤلاء المستخدمين الآخرين.

تعد البيانات المالية عادة على ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للإسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال الأسمي ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملاءمة لأجل تحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات الإقتصادية إلا أنه لا يوجد في الوقت الحاضر إتفاق عام على التغيير. لقد تم تطوير هذا *الإطار* ليكون ملائما لمدى من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

المقدمة

الغرض والوضع

١ يضع هذا *الإطار* المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، والغرض من هذا *الإطار* هو:

(أ) مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي إعاده مراجعة معايير المحاسبة الدولية الموجودة؛

(ب) مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية؛

(ج) مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية؛

(د) مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعا لإصدار معيار محاسبي دولي؛

(هـ) مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية؛

(و) مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية؛ و

(ز) تزويد أولئك المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقتها في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

٢ إن هذا *الإطار* ليس معيار محاسبي دولي، وعليه فإنه لا يعرف معايير لأي قياس معين أو إفصاح عن أي أمر، لا شئ في هذا *الإطار* يتقدم على أي معيار محاسبي محدد.

٣ يقر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية بأنه في عدد حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا *الإطار* وبين معيار محاسبي دولي ما، وفي مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض، فإن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي تسود على تلك التي في *الإطار*. ومهما كان فإنه، طالما أن مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية سوف يسترشد بهذا *الإطار* في تطوير معايير مستقبلية وفي مراجعته للمعايير الموجودة. فإن عدد حالات التعارض بين *الإطار* ومعايير المحاسبة الدولية سوف تتلاشى مع مرور الزمن.

٤ سيتم مراجعة هذا *الإطار* من وقت لآخر على ضوء خبرة المجلس في العمل بموجبه.

النطاق

٥ يتناول هذا *الإطار* ما يلي :

(أ) هدف البيانات المالية؛

(ب) الخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في البيانات المالية؛

(ج) التعريف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبنى منها البيانات المالية؛ و

(د) مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

٦ يعتني هذا *الإطار* بالبيانات المالية ذات الأهداف العامة (يشار إليها فيما بعد بـــ "البيانات المالية") شاملة البيانات المالية الموحدة. إن مثل هذه القوائم تعد وتقدم على الأقل سنويا"، وهي موجهة لخدمة الحاجات العامة من المعلومات لمدى واسع من المستخدمين. ومع أن بعض هؤلاء المستخدمين، قد يطلبوا وتكون لديهم القدرة للحصول على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة في البيانات المالية، إلا أن العديد منهم يعتمدون على البيانات المالية كمصدرهم الرئيسي للمعلومات المالية، وعليه يجب إعداد وعرض هذه البيانات المالية في ضوء إحتياجات هؤلاء المستخدمين. إن التقارير المالية ذات الأغراض الخاصة، على سبيل المثال النشرات التعريفية للمساهمين والعمليات الحسابية للغايات الضريبية، هي خارج نطاق هذا *الإطار*. ومع هذا فإنه يمكن إستخدام هذا *الإطار* لإعداد هذه التقارير الخاصة إن كانت متطلباتها تسمح بذلك.

٧ تمثل البيانات المالية جزء من عملية التقرير المالي. وتشمل المجموعة الكاملة من هذه البيانات المالية عادة على الميزانية العمومية، وبيان الدخل، وبيان التغيرات في المركز المالي (والتي يمكن أن تقدم بأكثر من طريقة، وعلى سبيل المثال، كبيان للتدفقات النقدية أو كبيان لتدفق الأموال)، والإيضاحات والإفصاحات الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكملاً للبيانات المالية. كما يمكن أن تشتمل على جداول ملاحق، ومعلومات مبنية على، أو مشتقة من تلك البيانات، ومن المتوقع أن تقرأ مع تلك البيانات. هذه الجداول والمعلومات الإضافية يمكن أن تتناول، على سبيل المثال، المعلومات المالية للقطاعات الصناعية والجغرافية أو ايضاحات حول أثار تغيرات الأسعار. إلا أن البيانات المالية لا تحتوي على بنود مثل تقارير المدراء وكلمة رئيس مجلس الإدارة والتحليل والنقاش الذي تطرحه الإدارة، وأية بنود أخرى مماثلة يمكن أن يحويها التقرير المالي أو السنوي.

٨ يطبق هذا *الإطار* على البيانات المالية لكافة المشاريع التجارية، والصناعية ومنشآت الأعمال المصدرة للتقارير سواء أكانت في القطاع العام أم الخاص. ويمثل المشروع المصدر للتقارير أية منشأة يوجد لها مستخدمين يعتمدون على بياناتها المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها.

المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات

٩ يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين، والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور. يستخدم هؤلاء البيانات المالية لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، وتشمل هذه الإحتياجات ما يلي:

(أ) *المستثمرون*. إن مقدمي رأس المال المضارب ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، إنهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء، أو الإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

(ب) *الموظفون.* الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم. كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافآتهم، ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

(ج) *المقرضون.* المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الإستحقاق.

(د) *الموردون والدائنون التجاريون الآخرون.* الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الإستحقاق. الدائنون التجاريون على الأغلب مهتمون بالمشروع على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدون على استمرار المشروع كعميل رئيسي لهم.

(هـ) *العملاء .* العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع، خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.

(و) *الحكومات ووكالاتها.* تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي نشاطات المشاريع. كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم نشاطات المشاريع وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

(ز) *الجمهور.* تؤثر المشاريع على أفراد الجمهور بطرق متنوعة وعلى سبيل المثال، قد تقدم المشاريع مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتها للموردين المحليين. ويمكن للبيانات المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الإتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المشروع وتنوع مدى نشاطاته.

١٠ بينما لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي كافة إحتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك إحتياجات مشتركه لهم جميعاً. وحيث أن توفير بيانات مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المضارب للمشروع، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبيها البيانات المالية.

١١ يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض البيانات المالية للمشروع. والإدارة كذلك مهتمة بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية ولو أنها قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعدها في القيام بالتخطيط، واتخاذ القرارات ومسؤوليات الرقابة. والإدارة لديها الإمكانية في تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي إحتياجاتها الذاتية. إن التقارير حول هذه المعلومات هي، على كل حال، خارج نطاق هذا الإطار. وعلى الرغم من ذلك فإن البيانات المالية المنشورة مبنية على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع.

الهدف من البيانات المالية

١٢ تهدف البيانات المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي لمشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين في إتخاذ القرارات الإقتصادية.

١٣ أن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الإحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية، على كل حال، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الإقتصادية، لأن هذه البيانات وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

١٤ وتظهر البيانات المالية كذلك نتائج التدبير الإداري، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي عهدت إليها. وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم التدبير الإداري أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل إتخاذ قرارات اقتصادية تضم، على سبيل المثال، قرارات الإحتفاظ باستثماراتهم في المشروع أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها.

المركز المالي، الأداء والتغيرات في المركز المالي

١٥ إن القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وتوقيت ودرجة تأكيد هذه التوليدات. إن هذه القدرة تحدد في النهاية، على سبيل المثال، طاقة المشروع على الدفع للموظفين والموردين، وعلى مواجهة مدفوعات الفوائد،وسداد القروض والتوزيعات للمالكين. ويكون المستخدمون أكثر قدرة على تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد إذا ما تم تزويدهم بمعلومات تلقي الضوء على المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع.

١٦ يتأثر المركز المالي للمشروع بالموارد الإقتصادية التي يسيطر عليها. وهيكلها المالي وسيولتها وقدرتها على السداد والتكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل فيها. إن المعلومات حول الموارد الإقتصادية التي يسيطر عليها المشروع وعن قدرته في الماضي على تشكيل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على توليد نقد وما يعادل النقد في المستقبل. والمعلومات حول الهيكل المالي مفيدة في التنبؤ بحاجات الإقتراض المستقبلية وعن الكيفية التي سيجري فيها توزيع الأرباح و التدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لهم مصلحة في المشروع. وهي كذلك مفيدة في التنبؤ بمدى إحتمال نجاح المشروع في تأمين التمويل الإضافي. والمعلومات حول السيولة والقدرة على السداد مفيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على مواجهة التزاماته المالية عندما تستحق. وتشير السيولة إلى توفر النقد في المستقبل القريب بعد الأخذ بالحسبان الإلتزامات المالية خلال هذه الفترة. أما القدرة على السداد فتشير إلى توفر النقد في المدى الأطول لمواجهة الإلتزامات المالية عندما تصبح مستحقه.

١٧ إن المعلومات حول أداء المشروع، بشكل خاص ربحيته مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الإقتصادية التي من المحتمل أن يسيطر عليها في المستقبل، والمعلومات حول التغيرات في الأداء مهمة بهذا الخصوص. إن المعلومات حول الأداء مفيدة في التنبؤ بطاقة المشروع على توليد تدفقات نقدية من قاعدة موارده الموجودة، كما أنها مفيدة كذلك في صياغة الأحكام حول فعالية المشروع التي بموجبها يمكن أن يوظف موارد أخرى.

١٨ المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمشروع مفيدة وذلك لتقييم نشاطاته الإستثمارية والتمويلية والتشغيلية أثناء فترة التقرير. وهذه المعلومات مفيدة في تزويد المستخدمين بأسس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وحاجات المشروع لاستخدام هذه التدفقات النقدية. عند إعداد قائمة للتغيرات في المركز المالي فإن الأموال يمكن أن تعرف بطرق مختلفة، مثل جميع الموارد المالية، ورأس المال العامل، والأصول السائلة أو النقد. لم توجد محاولة في هذا *الإطار* لتحديد تعريف لهذه الأموال.

١٩ توفر الميزانية العمومية بشكل رئيسي المعلومات حول المركز المالي، كما توفر قائمة الدخل بشكل رئيسي المعلومات حول الأداء، ويتم توفير المعلومات حول التغيرات في المركز المالي في البيانات المالية بواسطة بيان مالي منفصل.

٢٠ إن الأجزاء المكونة للبيانات المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى. فمع أن كل بيان يحتوي معلومات مختلفة عن الآخر، إلا أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضاً واحداً أو أن توفر كافة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين. فعلى سبيل المثال، بيان الدخل يعطي صورة غير كاملة عن الأداء ما لم يستخدم بالإشتراك مع الميزانية العمومية وبيان التغيرات في المركز المالي.

الإيضاحات والجداول الإضافية

٢١ تحتوي البيانات المالية على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية العمومية وبيان الدخل. ويمكن كذلك أن تحتوي على إيضاحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المشروع، وأية موارد والتزامات غير معترف بها في الميزانية العمومية (مثل احتياطات المعادن). ويمكن أن تتوفر في شكل معلومات إضافية المعلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المشروع من جراء تغير الأسعار.

الفرضيات الأساسية

أساس الإستحقاق

٢٢ من أجل أن تتحقق أهدافها، تعد البيانات المالية على أساس الإستحقاق المحاسبي. وبموجب هذا الأساس فإنه يتم الإعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها) ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها. أن البيانات المالية المعدة على أساس الإستحقاق تبلغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتبلغهم كذلك عن إلتزامات دفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية والتي سيجرى استلامها في المستقبل. وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الإقتصادية.

الإستمرارية

٢٣ يجري إعداد البيانات المالية عادة بإفتراض أن المشروع مستمر وسيبقى يعمل في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المشروع النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياته بشكل هام،

ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة، فإن البيانات المالية ربما يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

الخصائص النوعية للبيانات المالية

٢٤ الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين. إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي: القابلية للفهم، والملاءمة، والموثوقية والقابلية للمقارنة.

القابلية للفهم

٢٥ إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالبيانات المالية هي جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين. لهذا الغرض، يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبة وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. ومهما يكن، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها البيانات المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الإقتصادية فحسب إعتماداً على أرضيات أنه من الصعب جداً فهمها من قبل بعض المستخدمين.

الملاءمة

٢٦ لتكون مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات. وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

٢٧ إن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلين. على سبيل المثال، المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وبنيتها ذو قيمة للمستخدمين عندما يحاولوا التنبؤ بقدرة المنشأة في إستغلال الفرص وقدرتها على مقاومة الأوضاع المعاكسة. وتلعب نفس المعلومات دوراً تأكيدياً فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول، على سبيل المثال، الطريقة التي يتوجب هيكلة المشروع بموجبها ونتائج العمليات التي خطط لها.

٢٨ غالباً ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة، مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار الأوراق المالية، ومقدرة المشروع على مواجهة التزاماته عندما تصبح مستحقة. وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة تعزز القدرة على عمل تنبؤات من البيانات المالية من خلال الأسلوب الذي تعرض فيه المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية، فعلى سبيل المثال، تتعزز القيمة التنبؤية لبيان الدخل إذا تم الإفصاح على حده لكل من البنود غير العادية والشاذة وغير المتكررة من الدخل والمصروفات.

المادية

٢٩ تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبماديتها. ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها، تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها، على سبيل المثال، الإفصاح عن قطاع جديد يمكن ويؤثر على تقييم المخاطر

والفرص التي تواجه المشروع بغض النظر عن مادية النتائج التي حققها القطاع الجديد في فترة التقرير. وفي حالات أخرى فإن كلا طبيعة ومادية المعلومات لها أهمية مثل مبالغ المخزون المحتفظ بها ضمن الفئات الرئيسية التي تعتبر مناسبة للعمل.

٣٠ تعتبر المعلومات ذات مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون إعتماداً على البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم البند أو الخطأ المقدر ضمن الظروف الخاصة التي تؤدي للحذف أو التحريف. وعليه فإن مفهوم المادية تضع حداً أو نقطة قطع أكثر من لو أنها خاصية أساسية يجب للمعلومات أن تتصف بها لكي تكون مفيدة.

الموثوقية

٣١ لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة. وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول .

٣٢ ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو تمثيلها لدرجة أن الإعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللاً. على سبيل المثال، إذا كانت مشروعية ومبلغ الأضرار المطالب بها بموجب إجراء قانوني هي موضع نزاع، فإن إعتراف المشروع بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية العمومية من الممكن أن يعد غير مناسب، على أنه من الممكن أن يكون مناسباً الإفصاح عن المبلغ وظروف المطالبة.

التمثيل الصادق

٣٣ لتكون موثوقة، يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول وبالتالي، فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية العمومية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحق ملكية للمشروع بتاريخ وضع التقرير وفقاً لمقاييس الإعتراف.

٣٤ إن معظم المعلومات المالية عرضة لبعض المخاطر ككونها أدنى من التمثيل الصادق الذي من المفروض أنها تصوره. وهذا ليس بسبب التحيز، ولكن إلى الصعوبات الكامنة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض لإيصال الرسائل التي تنسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث. في حالات معينه، يعتبر قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة بحيث أن المشروع عموماً لا يعترف بها في البيانات المالية فعلى سبيل المثال رغم أن معظم المشاريع تولد شهرة داخلية على مرور الزمن إلا أنه في العادة من الصعب التعرف عليها أو قياس تلك الشهرة بموثوقية وفي حالات أخرى ربما يكون من الملائم الإعتراف بالعناصر والإفصاح عن مخاطر الخطأ المحيط بالإعتراف بها وقياسها.

الجوهر فوق الشكل

٣٥ لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب. إن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائماً متطابقاً مع تلك الظاهره في شكلها القانوني. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يتخلص المشروع من أصل إلى طرف آخر

بطريقه من المفترض أن وثائقها نقلت ملكية الأصل إلى الطرف الآخر. ومع ذلك قد توجد اتفاقات تضمن استمرارية تمتع المشروع بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المجسده في الأصل، وفي تلك الظروف، فإن تقريرها عملية بيع لا يمثل بصدق العملية التي تم الدخول فيها (إذا كان حقاً هناك عملية).

الحياد

٣٦ حتى تكون موثوقة، يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها البيانات المالية محايدة، أي خالية من التحيز. ولا تعتبر البيانات المالية محايدة إذا كان إختيار أو عرض المعلومات يؤثر على إتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيله محددة سلفاً.

الحذر

٣٧ لابد من أن يكافح معدي البيانات المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الإقتصادي المحتمل للمصنع والمعدات وعدد مطالبات التعويضات التي من الممكن أن تحدث. ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومداها من خلال ممارسة الحذر عند إعداد البيانات المالية. ويقصد بالحذر تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للإلتزامات والمصروفات. إن ممارسة الحذر لا يسمح مثلاً بإيجاد احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للإلتزامات والمصروفات وذلك لأن البيانات المالية لن تكون محايدة وعليه فإنها لن تمتلك خاصية الموثوقية.

الإكتمال

٣٨ لتكون موثوقة، فإن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة. إن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها.

قابلية المقارنة

٣٩ يجب أن يتمكن المستخدمين من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمشروع على مرور الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء. كما يجب يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمراكزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المشروع وعلى مرور الزمن لذلك المشروع وبطريقة ثابتة في المشاريع.

٤٠ أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة هي إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات. ويجب أن يمكن المستخدمون من تحديد الإختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المشروع للعمليات المالية المتشابهة

والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المشاريع المختلفة. إن الإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.

٤١ إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تتشوش مع مفهوم الإتساق، كما يجب أن لا تصبح عائقاً لإدخال معايير محاسبية مطوره. إن من غير المناسب للمشروع أن تستمر في المحاسبة بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت السياسة لا تتفق مع الحفاظ على خاصية الملاءمة والموثوقية، كما أنه من غير المناسب للمشروع أن تبقى على سياساتها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة وموثوقية.

٤٢ وحيث أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع على مرور الزمن، فإن من الضروري أن تظهر القوائم المالية المعلومات الموازية بالفترات السابقة.

القيود على المعلومات الملائمة والموثوقة

التوقيت المناسب

٤٣ إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها. لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة . فلكي تقدم المعلومات بالوقت المناسب و قد يكون من الضروري غالبا تقديم التقارير عن عملية مالية دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية أو الحدث الآخر معروفة. وهذا يضعف الموثوقية وعلى العكس من ذلك إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأوجه فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات إستخدام قليل للمستخدمين الذين كان عليهم إتخاذ قراراتهم في أثناء ذلك . لذلك عند تحقيق التوازن بين الملاءمة والموثوقية، فإن الإعتبار الحاسم يجب أن يكون تلبية حاجات صانعي القرارات الإقتصادية بأفضل شكل.

الموازنة بين المنفعة والتكلفة

٤٤ تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد متشعب الأثر أكثر من كونها خاصية نوعية. فالمنافع المشتقة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات. ومهما يكن فإن تقييم المنافع والتكاليف هي عملية اجتهادية. وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد أيضاً منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات، فعلى سبيل المثال فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يُقلل من تكاليف الإقتراض على المشروع. لهذه الأسباب فإن من الصعب إجراء اختبار التكلفة-المنفعة على أي حالة معينة، ومع هذا فإن واضعي المعايير، بشكل خاص، وكذلك معدي ومستخدمي البيانات المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.

الموازنة بين الخصائص النوعية

٤٥ في الممارسة العملية غالباً ما تكون عملية تخفيف التوازن بين الخصائص النوعية مطلباً ضرورياً. عامة فأن تحقيق هدف التوازن المناسب بين الخصائص النوعية تلبي الهدف من البيانات المالية. أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني.

الصورة الصحيحة والعادلة/ العرض العادل

٤٦ توصف البيانات المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة، أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع. ومع أن هذا *الإطار* لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة ينتج عنه في العادة بيانات مالية توصل عامة ما إستنتج بأنه الصورة الصحيحة والعادلة أو تمثل بعدالة تلك المعلومات.

عناصر البيانات المالية

٤٧ تصور البيانات المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وذلك لتجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبعاً لخصائصها الإقتصادية. وتعرف هذه التصنيفات الرئيسية بعناصر البيانات المالية، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية العمومية فهي الأصول، والإلتزامات وحق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهما الدخل والمصروفات. ويعكس بيان التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية العمومية، وتبعاً لذلك، فإن هذا *الإطار* لا يحدد عناصر يمكن أن تعتبر فريده بهذا البيان.

٤٨ تنطوي عملية عرض هذه العناصر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل على عملية تصنيفات فرعية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تصنف الأصول والإلتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في أعمال المشروع من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الإقتصادية.

المركز المالي

٤٩ إن العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول، والإلتزامات،وحق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي:

(أ) الأصل وهو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع.

(ب) الإلتزام وهو مديونية حالية على المشروع ناشئه عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجه للموارد والتي تتجسد فيها منافع إقتصادية يملكها المشروع للخارج.

(ج) حق الملكية هي حصة الملاك المتبقية في أصول المشروع بعد طرح كافة الإلتزامات.

٥٠ تحدد تعريفات الأصول والإلتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحاول تحديد معايير الإعتراف اللازم تلبيتها قبل الإعتراف بها في الميزانية العمومية. وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية العمومية لأنها لا تلبي معايير الإعتراف التي تم نقاشها في الفقرات ٨٢- ٩٨. وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المحتمل الداخل أو الخارج من المشروع مؤكد بشكل كافي ليفي بشروط معيار الإحتمالية المشار إلية في الفقرة ٨٣ قبل الإعتراف بأصل أو التزام.

٥١ وعند تقييم ما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الإلتزام أو حق الملكية فإن الإنتباه يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الإقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني. وبالتالي، فعلى

سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فإن الجوهر والحقيقة الإقتصادية هي أن المستأجر يحصل على المنافع الإقتصادية من إستخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في إلتزام لدفع مبلغ يعادل تقريبا القيمة العادلة للأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك. وعليه فإن الإيجار التمويلي ينشئ عناصر تحقق تعريف الأصل والإلتزام ويعترف بها هكذا في الميزانية العمومية للمستأجر.

٥٢ قد تشتمل الميزانيات المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية الحالية على عناصر لا تحقق تعريف الأصل أو الإلتزام ولا تظهر كجزء من حقوق المالكين، إلا أن التعريفات التي شرحت في الفقرة ٤٨ تضع الأساس للمراجعات المستقبلية لمعايير المحاسبة الدولية الحالية ولصياغة معايير محاسبية جديدة.

الأصول

٥٣ تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل في إمكانيته في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المشروع. ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمشروع. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما يعادلها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج، مثلما تؤدي عملية تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

٥٤ تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلعاً أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع للحصول عليها وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمشروع. ويقدم النقد بذاته خدمة للمشروع وذلك لسيطرته على الموارد الأخرى.

٥٥ يمكن للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل أن تتدفق إلى المشروع بعدة طرق على سبيل المثال يمكن للأصل:

(أ) أن يستخدم منفرداً أو مجتمعاً مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المشروع؛

(ب) أن يستبدل مع أصول أخرى؛

(ج) أن يستخدم لسداد التزام؛ أو

(د) أن يوزع على مالكي المشروع.

٥٦ كثير من الأصول، على سبيل المثال الممتلكات والمصانع والمعدات لها شكل مادي، ولكن الوجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل. وعليه فإن براءات الإختراع وحقوق النشر، على سبيل المثال، هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكان المشروع يسيطر عليها.

٥٧ كثير من الأصول، على سبيل المثال المدينون والممتلكات متعلقة بحقوق قانونية بما في ذلك حق الملكية. إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فإن حق الملكية لا يعد جوهرياً، وإذ على سبيل المثال، فإن العقار المشغول بالإيجار يعتبر أصلاً للمشروع إن كان يسيطر على المنافع التي من المتوقع أن تتدفق منه. ومع أن طاقة المشروع للسيطرة على الأصل تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية، إلا أنه ومع ذلك من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه. على سبيل المثال، المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن تحقق تعريف الأصل إذا تمكن المشروع، من خلال الحفاظ على تلك المعرفة الفنية سرا، السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنها.

٥٨ تنشأ أصول المشروع عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة.ففي العادة تحصل المشاريع على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج، إلا أن عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول، مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الإقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية. إن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا تؤدي في حد ذاتها إلى أصول، ومن هنا على سبيل المثال فإن وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل.

٥٩ هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين. وعليه فإنه عندما يتكبد المشروع بعض النفقات فإن هذا يمكن أن يشكل إثباتاً أن هناك سعياً للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً على أنه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل. بالمثل فإن غياب النفقة لا يمنع عنصراً من أن يحقق تعريف الأصل وأن يصبح البند بالتالي مرشحاً للإعتراف به في الميزانية العمومية، مثال ذلك البنود التي يتم التبرع بها للمشروع يمكن أن تحقق تعريف الأصل.

الإلتزامات

٦٠ إن الخاصية الأساسية للإلتزام هو انه يمثل ديناً حاليا على المشروع. والدين يمثل واجب أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محددة. يمكن للإلتزامات أن توضع قانوناً موضع التنفيذ كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي. وهذا هو الحال عادة، على سبيل المثال، بالنسبة للمبالغ الواجبة الدفع لقاء سلع وخدمات استلمتها المنشأة. كما تنشأ الإلتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية، والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة. فإذا قرر المشروع على سبيل المثال كسياسة أن يصلح الأخطاء التي تظهر في منتجاته حتى بعد انتهاء مدة الضمان فإن المبالغ المتوقع إنفاقها بخصوص السلع التي بيعت تعتبر التزامات.

٦١ من الضروره إيجاد التفريق بين الإلتزام الحالي والتعهد المستقبلي. فإتخاذ قرار من قبل إدارة المشروع بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى التزام حالي. ينشأ الإلتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو الدخول في تعاقد غير قابل للنقض للحصول على أصل. وفي الحالة الأخيرة، فإن طبيعة التعاقد غير القابلة للنقض تعني أن التبعات الإقتصادية للفشل في الوفاء بالإلتزام، على سبيل المثال بسبب وجود غرامات كبيرة، يجعل المشروع ذا حرية محدودة في إختيار تجنب تدفق الموارد لطرف آخر.

٦٢ إن تسديد الإلتزام الحالي يستلزم عادة قيام المشروع بالتخلي عن موارد يتجسد فيها منافع اقتصادية من أجل تلبية مطالبة الجهة الأخرى ويمكن أن يتم تسديد الإلتزام الحالي بعدة طرق، على سبيل المثال ، بواسطة:

(أ) الدفع نقداً؛

(ب) تحويل أصول أخرى؛

(ج) تقديم خدمات؛

(د) استبدال ذلك الإلتزام بإلتزام آخر؛ أو

(هـ) تحويل الإلتزام إلى حق الملكية.

ويمكن أن يطفأ الإلتزام بطرق أخرى، مثل تنازل الدائن أو فقدان حقوقه.

٦٣ تنتج الإلتزامات عن عمليات مالية أو أحداث أخرى سابقة. لذلك، فعلى سبيل المثال ينشئ عن الحصول على سلع أو إستخدام الخدمات ينشأ ذمم تجارية دائنة (ما لم يكن قد تم دفعها مقدما أو عند التسليم)، كما أن استلام قرض من البنك يؤدي إلى التزام بإعادة دفع القرض. ويمكن أن يعترف المشروع أيضاً بالحسومات التي تمنح للعملاء مستقبلاً على أساس مشترياتهم السنوية كالتزامات، وفي هذه الحالة، فإن بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية التي أدت إلى نشوء الإلتزام.

٦٤ بعض الإلتزامات يمكن قياسها فقط بإستخدام درجة كبيرة من التقدير. وتسمى بعض المشاريع هذه الإلتزامات بالمخصصات. وفي بعض البلدان لا تعتبر هذه المخصصات التزامات، لأن مفهوم الإلتزام معرف بشكل ضيق بحيث لا يشمل سوى المبالغ التي يمكن أن تحدد بدون الحاجة لعمل تقديرات. إن تعريف الإلتزام في الفقرة ٤٩ يتبع أسلوباً أوسع. وبالتالي عندما يتضمن المخصص إلتزام حالي وتحقيقه لبقية التعريف، هو التزاماً حتى لو تطلب ذلك تقدير المبلغ. وتشمل الأمثلة على المخصصات لدفع الضمانات السارية والمخصصات التي تغطي التزامات معاشات التقاعد.

حقوق الملكية

٦٥ بالرغم من أن حق الملكية عرف في الفقرة ٤٩ على أنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في الميزانية العمومية. على سبيل المثال في المشاريع المساهمة، فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتفظ بها، والإحتياطيات التي تمثل حجوزات من الأرباح المدورة، والإحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أو الأخرى على قدرة المشروع على توزيع أو استعمال ملكيتها. كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف ذات المصلحة في ملكية المشروع لها حقوق مختلفة بالنسبة إلى استلام أرباح الأسهم الموزعة أو استرداد رأس المال.

٦٦ يتم تكوين الإحتياطيات أحيانا بناء على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائنوه حماية إضافية من آثار الخسائر. كما أن احتياطيات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من التزامات الضرائب في حال التحويل إلى مثل هذه الإحتياطيات. إن وجود وحجم هذه الإحتياطيات القانونية، والتشريعية والضرائبية هي معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات. إن التحويل إلى هذه الإحتياطيات يعتبر حجزاً للأرباح وليس مصروفات.

٦٧ إن مبلغ حق الملكية الذي يظهر في الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والإلتزامات. وفي العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المشروع أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج عند حل المشروع أو من المشروع ككل على اساس انه مستمر.

٦٨ إن النشاطات التجارية والصناعية والأعمال غالباً ما يتعهد بتنفيذها من قبل مشاريع مثل المؤسسات الفردية وشركات التضامن وصناديق الأموال وأشكال مختلفة من مشروعات الأعمال الحكومية.إن الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المشاريع هو في الغالب مختلف عن ذلك الذي ينطبق على المشاريع المساهمة. على سبيل المثال هناك القليل من القيود، إن وجدت على توزيع مبالغ من حقوق

الملكية إلى المالكين أو غيرهم من المستفيدين. وعلى الرغم من ذلك فإن تعريف حق الملكية والجوانب الأخرى في هذا الإطار والتي تعالج حق الملكية هي مناسبة لمثل هذه المشاريع.

الأداء

٦٩ يستخدم الربح غالبا كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار أو حصة السهم من الأرباح، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وإن الإعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئيا على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لإعداد بياناتها المالية. إن هذه المفاهيم قد تم مناقشتها في الفقرات ١٠٢ إلى ١١٠.

٧٠ تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

(أ) الدخل وهو الزيادة في المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الإلتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية.

(ب) المصروفات هي نقصان في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تكبد التزامات التي ينشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية.

٧١ إن تعريفي الدخل والمصروفات يحددان سماتها الرئيسية ولكن لا يحاولان تحديد المعايير التي يتطلب تحقيقها قبل أن يتم الإعتراف بهما في قائمة الدخل. ثم مناقشة معايير الإعتراف بالدخل والمصروفات في الفقرات ٨٢ – ٩٨.

٧٢ يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في بيان الدخل بطرق مختلفة من أجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الإقتصادية. فعلى سبيل المثال إن من الممارسة الشائعة هو التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ عن النشاطات العادية للمشروع وتلك التي لا تنشأ عنها. ويتم هذا التمييز على أساس أن مصدر البند يعتبر ملائماً لغرض تقييم قدرة المشروع على توليد النقدية أو ما يعادلها في المستقبل، فمثلاً النشاطات العرضية مثل التخلص من الإستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم. وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة فإن من الضروره إعطاء الإعتبار لطبيعة المشروع وعملياته. فالبنود الناشئة عن النشاطات العادية لإحدى المشاريع يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة لأخرى.

٧٣ إن التمييز بين بنود الدخل والمصروف أو دمجها بطرق مختلفة يسمح أيضا بمقاييس متعددة لعرض أداء المشروع. وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية. على سبيل المثال،فإن قائمة الدخل يمكن أن تظهر الربح الإجمالي، والربح أو الخسارة من النشاطات العادية قبل الضرائب، والربح أو الخسارة من النشاطات العادية بعد الضرائب وصافي الربح.

الدخل

٧٤ يتضمن تعريف الدخل كلا من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الإمتياز، والإيجار.

٧٥ تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الإقتصادية. وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة. من هنا فإنها لا تعتبر مشكلة لعنصراً منفصل في هذا *الإطار*.

٧٦ تشمل المكاسب، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير الجارية. ويشمل تعريف الدخل أيضاً المكاسب غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية المتداوله وتلك الناشئة عن الزيادات في القيمة المرحلة للأصول طويلة الأجل. وعند الإعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الإقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن المكاسب بطرح المصاريف ذات العلاقة منها.

٧٧ يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو تعزيزها، والأمثلة على ذلك تشمل النقد، والذمم والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات التي تم تقديمها. كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الإلتزامات، على سبيل المثال، يمكن أن يزود المشروع المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

المصروفات

٧٨ يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور و الإستهلاك، و تأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو إستنفاذ الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات.

٧٩ تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. تمثل الخسائر نقصان في المنافع الإقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى. وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا *الإطار*.

٨٠ تشمل الخسائر، على سبيل المثال ، تلك التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضان، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق بإقتراض المنشأة بتلك العملة. عند الإعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الإقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر بطرح الدخل ذات العلاقة منها.

تعديلات الحفاظ على رأس المال

٨١ إن إعادة تقييم أو إعادة عرض الأصول والإلتزامات يؤدي إلى زيادات أو نقصان في حق الملكية. وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، فإنها لا تدخل في قائمة الدخل استناداً إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال، وبدلاً من ذلك فإن هذه البنود تدخل ضمن حق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطيات إعادة تقييم. تم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات ١٠٢ إلى ١١٠ من هذا *الإطار*.

الإعتراف بعناصر البيانات المالية

٨٢ الإعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الإعتراف المحددة في الفقرة ٨٣. وهذا يستلزم وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وإدخال هذا المبلغ في مجاميع الميزانية العمومية أو بيان الدخل. فالبنود التي تفي بمعايير الإعتراف يجب أن يعترف بها في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. إن الإخفاق بالإعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحة من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التفسيرية.

٨٣ إن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

(أ) كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المشروع؛ و

(ب) إن العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

٨٤ عند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير وعليه يصبح جديراً للإعتراف به في البيانات المالية، فانه يجب مراعاة اعتبارات المادية التي نوقشت في الفقرتين ٢٩و٣٠. إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعني أن البند الذي يفي بمعياري التعريف والإعتراف بعنصر محدد، على سبيل المثال أصل، يتطلب تلقائيا الإعتراف بعنصر آخر، على سبيل المثال دخل أو التزام.

احتمالية تحقق منافع إقتصادية مستقبلية

٨٥ يستخدم مفهوم الإحتمال في معايير الإعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المشروع. إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي يعمل فيها المشروع. ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية. على سبيل المثال، عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمة المدينة، فإن من المبرر الإعتراف بها كأصل وذلك في غياب أي دليل على عكس ذلك. إلا أنه عند وجود مجتمع كبير من الذمم المدينة يكون هناك عادة احتمال بعدم تحصيل البعض منها، وعلية يتم الإعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الإقتصادية.

موثوقية القياس

٨٦ إن المعيار الثاني للإعتراف ببند ما هو أن يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية كما سبق مناقشته في الفقرات ٣١ إلى ٣٨ من هذا *الإطار*. وفي كثير من الحالات يتوجب تقدير التكلفة أو القيمة، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية و لا يقلل من موثوقيتها. ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. على سبيل المثال، فإن المبالغ المتوقع الحصول عليها من دعوى قضائية يمكن أن تفي بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار الإحتمالية للإعتراف، ولكن إذا كان من غير المكن قياس المطالبة

بموثوقية، يجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه في الإيضاحات أو ضمن المواد التفسيرية أو الجداول المكملة.

٨٧ إن البند الذي يفشل في وقت معين شروط الإعتراف به الواردة في الفقرة ٨٣ قد يحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة.

٨٨ إن البند الذي يمتلك الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يفشل في تحقيق معايير الإعتراف به قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو المواد التفسيرية أو الجداول المكملة. ويعتبر ذلك مناسبا عندما تكون المعرفة بالبند ملائمة لتقييم المركز المالي، والأداء، والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي البيانات المالية.

الإعتراف بالأصول

٨٩ يتم الإعتراف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المشروع وإن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

٩٠ لا يعترف بالأصل في الميزانية العمومية عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمشروع تتعدى الفترة المحاسبية الجارية. وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في بيان الدخل. إن هذه المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من تكبد النفقة كان خلافاً لتوليد منافع اقتصادية مستقبلية للمشروع أو أن الإدارة تسير على غير هدى. إن ما يمكن أن يستدل من ذلك فقط هو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الإقتصادية للمشروع بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للإعتراف بأصل.

الإعتراف بالإلتزامات

٩١ يتم الإعتراف بالإلتزام في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تدفقاً خارجاً من الموارد التي تشكل منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد إلتزام حالي، وأن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية. في الواقع العملي، لا يعترف بالإلتزامات الناجمة عن عقود لم يتم تنفيذها مساواة بشكل متناسب (على سبيل المثال الإلتزامات لقاء مخزون طلب ولم يستلم بعد) عموماً كالتزامات في البيانات المالية. ولكن مثل هذه الإلتزامات قد تحقق تعريف الإلتزامات وتتأهل للإعتراف بها بشرط تحقق معايير الإعتراف في الظروف المحددة. وفي مثل هذه الظروف فإن الإعتراف بالإلتزامات يستلزم الإعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها.

الإعتراف بالدخل

٩٢ يتم الإعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في التزام ويمكن قياسها بموثوقية. وهذا يعني، في الواقع أن الإعتراف بالدخل يجري بشكل متزامن مع الإعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الإلتزامات (على سبيل المثال، الزيادة الصافية في الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الإلتزامات الناتج عن التنازل عن دين).

٩٣ إن الإجراءات المتبعة عملياً للإعتراف بالدخل، مثل متطلب اكتساب الإيراد، هي تطبيقات لمعايير الإعتراف في هذا *الإطار*. إن هذه الإجراءات موجهة عموماً إلى قصر الإعتراف بالدخل على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بموثوقية وبدرجة كافية من التأكد.

الإعتراف بالمصروفات

٩٤ يتم الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الإقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية. وهذا يعني في الواقع أن الإعتراف بالمصروفات يجري بشكل متزامن مع الإعتراف بالزيادة في الإلتزامات أو النقص في الأصول (على سبيل المثال، إثبات استحقاقات المستخدمين أو استهلاك المعدات).

٩٥ يتم الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس الإرتباط المباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل. وهذا الإجراء، الذي يشار إليه عموماً بمقابلة التكاليف مع الإيرادات، يتضمن الإعتراف المتزامن أو المتجمع بالإيرادات والمصروفات التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى. على سبيل المثال يعترف بمكونات المصروف الذي يشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يتم الإعتراف بالدخل الناتج من بيع البضاعة. ولكن تطبيق مفهوم المقابلة بموجب هذا *الإطار* لا يسمح بالإعتراف ببنود في الميزانية العمومية لا تحقق تعريف الأصول أو الإلتزامات.

٩٦ عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الإقتصادية خلال عدد من الفترات المحاسبية وأن الإرتباط مع الدخل يمكن تحديده فقط بشكل عام أو غير مباشر فإنه يجب الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس إجراءات توزيع منتظمه ومنطقية. إن هذا غالباً ما يكون ضروري عند الإعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة وبراءات الإختراع والعلامات التجارية. وفي هذه الحالات يشار إلى المصروف بإسم الإستهلاك أو الإطفاء. إن القصد من إجراءات التوزيع هو الإعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الإقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

٩٧ يعترف بالمصروف حالاً في بيان الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما، وإلى الحد الذي، لا تكون المنافع الإقتصادية المستقبلية مؤهلة، أو لم تعد مؤهلة، للإعتراف بها كأصل في الميزانية العمومية.

٩٨ ويتم كذلك الإعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد التزام بها دون الإعتراف بأصل، مثل الإلتزام الناشئ عن ضمانة السلع المباعة.

قياس عناصر البيانات المالية

٩٩ القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل. ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

١٠٠ يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس تشمل:

(أ) *التكلفة التاريخية*. تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

(ب) *التكلفة الجارية*. تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثلة في الوقت الحاضر. وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

(ج) *القيمة القابلة للتحقق (القابله للتسديد)*. تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة. وتقيد الإلتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

(د) *القيمة الحالية*. تقيد الإصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط. وتقيد الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

١٠١ إن قياس التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداماً لدى المشاريع عند إعداد قوائمها المالية. وتستخدم عادة مع أسس قياس أخرى. على سبيل المثال ، تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابله للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداوله بالقيمة السوقية، وتدرج التزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية. وإضافة لذلك، تستخدم بعض المشاريع أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع أثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

مفاهيم رأس المال

١٠٢ تتبع معظم المشاريع المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد بياناتها المالية. بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، فإن رأس المال يعتبر مرادفاً لصافي الأصول وحقوق الملكية في المشروع. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمشروع المتمثلة، على سبيل المثال، بوحدات الإنتاج اليومية.

١٠٣ يجب أن يتم إختيار المفهوم المناسب لرأس مال المشروع على أساس حاجات مستخدمي بياناته المالية. وعليه يجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساساً بالمحافظة على رأس المال الإسمي المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر. أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمشروع فإنه يتوجب إستخدام المفهوم المادي لرأس المال. ويشير المفهوم

الذي يتم إختياره إلى الهدف الذي يتم تحقيقه من تحديد الربح، حتى ولو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

١٠٤ إن مفاهيم رأس المال المشار إليها في الفقرة ١٠٢ تؤدي لنشوء مفاهيم الحفاظ على رأس المال التالية:

(أ) *الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال.* وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة تزيد عن المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين، أو مساهمات منهم أثناء الفترة. يمكن أن يقاس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الإسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

(ب) *الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال.* وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمشروع (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد إستبعاد أية توزيعات إلى المالكين، أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

١٠٥ يهتم مفهوم الحفاظ على رأس المال على كيفية تعريف المشروع لرأس المال الذي يسعى للحفاظ عليه. وهذا يوفر نقطة الوصل بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنها توفر نقطة المرجعية التي بموجبها يقاس الربح ، إن هذا متطلب مسبق للتمييز بين عائد المشروع على رأس المال واسترداده لرأس المال، ويمكن إعتبار التدفقات الداخلة من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال فقط كربح وبالتالي كعائد على رأس المال. ومن هنا، فإن الربح هو المبلغ المتبقي بعد أن تم طرح المصروفات (شاملاً تعديلات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسباً) من الدخل. وإذا زادت المصروفات عن الدخل يكون المبلغ المتبقي صافي الخسارة.

١٠٦ يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال إستخدام التكلفة الجارية كأساس للقياس. أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب استخدام مفهوماً محدداً ويعتمد اختيار الأساس بمقتضى هذا المفهوم على نوع رأس المال المالي الذي يسعى المشروع للحفاظ عليه.

١٠٧ إن الإختلاف الأساسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال هو في معالجة أثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المشروع. وبشكل عام يعتبر المشروع محافظاً على رأسماله إذا كان لديه نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديه في بداية الفترة. أي مبلغ يزيد عن أو فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة يعتبر ربحاً.

١٠٨ بمقتضى مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالوحدات النقدية الإسمية، فإن الربح يمثل الزيادة في رأس المال النقدي الإسمي خلال الفترة. وعليه تعتبر الزيادة في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحاً، يشار إليها عرفاً مكاسب الحيازة أي أرباح بالمعنى المفهوم، وقد لا يعترف بهذه الأرباح هكذا حتى يتم التخلص من الأصل في عملية تبادل. وعندما يعرف

مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال على اساس وحدات القوة الشرائية الثابتة، يمثل الربح الزيادة في القوة الشرائية المستثمرة أثناء الفترة. وعليه فإن ما يعتبر ربحاً هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في المستوى العام للأسعار. وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار كتعديل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

١٠٩ بمقتضى مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالطاقة الإنتاجية المادية، فإن الربح يمثل الزيادة في رأس المال أثناء الفترة. وينظر إلى كافة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المشروع كتغيرات في قياس الطاقة المادية الإنتاجية للمشروع، ومن هنا، فهي تعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.

١١٠ إن اختيار أساس القياس ومفهوم الحفاظ على رأس المال يحددان النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية. وتحقق النماذج المحاسبية المختلفة درجات مختلفة من الملاءمة والموثوقية وعلى الإدارة، كما في حالات أخرى، السعي لتحقيق توازن بين الملاءمة والموثوقية. ينطبق هذا *الإطار* على مدى من النماذج المحاسبية ويعطي إرشاداً لإعداد وعرض البيانات المالية المعدّة بمقتضى النموذج الذي تم إختياره. ولا توجد لدى مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية نيّة، في الوقت الحاضر لفرض نموذج معين فيما عدا الحالات الإستثنائية، مثل تلك المشاريع التي تعد بياناتها المالية باستخدام عملة بلد ذو معدلات تضخم مفرطة. ولكن هذه النية سوف يعاد النظر فيها في ظل التطورات العالمية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

" تبني المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "

تحتوي هذه النسخة على التنقيحات الناتجة من التعديلات التالية الصادرة في ٢٠٠٤: تفسير لجنة المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ١ ، ٤ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ والتعديلات على المعيار ١٩ " منافع الموظفين – المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات؛ التعديل على المعيار ٣٩ الأدوات المالية: الإعتراف والقياس– الإنتقال والإعتراف المبدئي بالأصول المالية والإلتزامات المالية.

المحتويات

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*" مذكور في الفقرات ١-٤٧هـ والملاحق أ-ج. جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفاذ. وتوضح الفقرات المبينة **بالخط الغامق** المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد *بالخط المائل* عند ذكره للمرة الأولى في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، وفي سياق *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية*. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يحل هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية محل التفسير رقم ٨ الخاص باللجنة الدائمة للتفسيرات *"تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة"*. وقد وضع المجلس هذا المعيار لتناول الأمور التالية:

(أ) أدت بعض جوانب متطلب التفسير رقم ٨ الذي يقتضي التطبيق الكامل بأثر رجعي تكبد تكاليف تجاوزت المنافع المحتملة المتأتية لمستخدمي البيانات المالية. علاوة على ذلك، وبالرغم من أن التفسير رقم ٨ لم يقتضي التطبيق بأثر رجعي عندما يكون ذلك غير عملي، إلا أنه لم يبين ما إذا كان يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تفسر ذلك كعائق رئيسي أو ثانوي، كما لم يحدد أية معالجة خاصة في الحالات غير العملية.

(ب) يمكن أن يقتضي التفسير رقم ٨ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى تطبيق إصدارين مختلفين من المعيار إذا تم إدخال نسخة جديدة خلال الفترات التي تغطيها بياناتها المالية الأولى التي تم إعدادها بموجب معايير المحاسبة الدولية وإذا نصت النسخة الجديدة على منع التطبيق بأثر رجعي.

(ج) لم ينص التفسير رقم ٨ بوضوح ما إذا كان يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى استخدام الفهم التحليلي في تطبيق قرارات الإعتراف والقياس بأثر رجعي.

(د) لقد كان هناك بعض الشكوك حول كيفية تفاعل التفسير رقم ٨ مع أحكام انتقالية محددة في المعايير المختلفة.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٢ يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى من خلال بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بها.

مقدمة ٣ يتطلب هذا المعيار من المنشأة بشكل عام الإلتزام بكل معيار ساري المفعول من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ الإبلاغ عن بياناتها المالية الأولى حسب هذه المعايير. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة بشكل خاص القيام فيما يتعلق بالميزانية العمومية الإفتتاحية المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك كنقطة بداية للمحاسبة بموجبها.

(أ) الإعتراف بكافة الأصول والإلتزامات المطلوب الإعتراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) عدم الإعتراف بالبنود كأصول أو إلتزامات إذا لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثل هذا الإعتراف؛

(ج) إعادة تصنيف البنود التي اعترفت بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة كأحد أنواع الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية، لكن كنوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(د) تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس كافة الأصول والإلتزامات المعترف بها.

مقدمة ٤ يمنح هذا المعيار إعفاءات محددة من هذه المتطلبات في مجالات معينة من المحتمل أن تتجاوز تكلفة الإلتزام بها المنافع المتأتية لمستخدمي البيانات المالية. كما يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بعض المجالات، خاصة عندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي أحكاما تصدرها الإدارة حول ظروف سابقة بعد أن تكون مخرجات عملية معينة معلومة مسبقاً.

مقدمة ٥ يتطلب هذا المعيار إفصاحات توضح كيف أثر التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على المركز المالي المبلغ عنه للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

مقدمة ٦ على المنشأة تطبيق هذا المعيار إذا كانت بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تغطي فترة تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، مع تشجيع التطبيق المبكر.

التغيرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٧ وكما يقتضي التفسير رقم ٨، يتطلب هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي في معظم المجالات. وخلافا للتفسير رقم ٨، فإن هذا المعيار:

(أ) يتضمن إعفاءات تهدف إلى تجنب التكاليف التي يحتمل أن تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدمي البيانات المالية، وعدد ضئيل من الإستثناءات الأخرى لأسباب عملية.

(ب) يوضح أن المنشأة تطبق أحدث نسخة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ج) يوضح كيف ترتبط تقديرات المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالتقديرات التي أعدتها لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة.

(د) يحدد أن الأحكام الإنتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى لا تنطبق على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

(هـ) يتطلب المزيد من الإفصاح بشأن التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

الأهداف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي *البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*، وتقاريرها المالية المرحلية لجزء من الفترة التي تغطيها تلك البيانات المالية، على معلومات ذات جودة عالية:

(أ) واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كافة الفترات موضوع العرض؛

(ب) توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*؛ و

(ج) يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية للمستخدمين.

النطاق

٢ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار في:

(أ) بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) كل تقرير مالي مرحلي، إن وجد، تعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "إعداد التقارير المالية المرحلية" لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣ إن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ في تلك البيانات المالية حول الإلتزام بهذه المعايير. وتكون البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية للمنشأة معدة حسب هذه المعايير إذا، على سبيل المثال، قامت المنشأة بما يلي:

(أ) عرضت أحدث بيانات مالية سابقة لها:

(١) بموجب متطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كافة الجوانب؛

(٢) بالإنسجام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع الجوانب، بإستثناء البيانات المالية التي لم تحتوي بياناً صريحا وغير متحفظ يفيد إلتزامها بهذه المعايير؛

(٣) تحتوي على بيان صريح بالإلتزام ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكن ليس جميعها؛

(٤) بموجب متطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو باستخدام بعض هذه المعايير المختلفة لمحاسبة بنود لا يوجد بشأنها متطلبات وطنية؛ و

(٥) بموجب متطلبات وطنية، مع تسويات لبعض المبالغ بمبالغ محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) أعدت بيانات مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للإستخدام الداخلي فقط، دون توفيرها لمالكي المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين؛

(ج) أعدت مجموعة تقارير مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*"؛ أو

(د) لم تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة.

٤ يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. ولا يطبق على سبيل المثال:

(أ) عندما تتوقف المنشأة عن عرض البيانات المالية بموجب متطلبات وطنية، حيث أنها عرضتها سابقا بالإضافة إلى مجموعة أخرى من البيانات المالية التي احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة بموجب متطلبات وطنية وتكون تلك البيانات المالية قد احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ج) عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو كان تقرير مدققي الحسابات متحفظاً على تلك البيانات المالية.

٥ لا يطبق هذا المعيار على التغيرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي طبقت مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتخضع هذه التغيرات لما يلي:

(أ) متطلبات حول التغيرات في السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*؛ و

(ب) متطلبات إنتقالية محددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

الإعتراف والقياس

الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٦ على المنشأة إعداد *الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية* في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتكون هذه بمثابة نقطة البداية للمحاسبة بموجبها. ولا تحتاج المنشأة إلى عرض ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الأولى المعدة حسب هذا المعيار.

السياسات المحاسبية

٧ يتعين على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وخلال جميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى حسب هذا المعيار. ويجب أن تلتزم تلك السياسات المحاسبية بكل معيار دولي لإعداد التقارير المالية ساري المفعول في تاريخ الإبلاغ عن بياناتها المالية الأولى حسب هذا المعيار، باستثناء ما هو محدد في الفقرات ١٣-٣٤.

٨ يجب على المنشأة أن لا تطبق إصدارات مختلفة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت سارية المفعول في تواريخ سابقة. ويمكن للمنشأة أن تطبق معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية لا يوجد إلتزام بتطبيقه بعد إذا سمح بالتطبيق المبكر له.

مثال : التطبيق الثابت لأحدث إصدار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

خلفية

إن تاريخ الإبلاغ للبيانات المالية الأولى للمنشأة "أ" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥. تقرر المنشأة "أ" عرض معلومات مقارنة في تلك البيانات المالية لسنة واحدة فقط (انظر فقرة ٣٦). وعليه، يكون تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو بداية العمل في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ (أو إقفال العمل في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣). عرضت المنشأة "أ" البيانات المالية بموجب *مبادئ المحاسبة المقبولة عموما* السابقة بشكل سنوي حتى ٣١ كانون الأول من كل عام وحتى ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

يطلب من المنشأة "أ" تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سارية المفعول للفترات المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ عند:

(أ) إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤؛ و

(ب) إعداد وعرض ميزانيتها العمومية كما في تاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ (بما في ذلك المبالغ المقارنة لعام ٢٠٠٤)، وبيان الدخل، وبيانات التغيرات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي للسنة لغاية ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ (بما في ذلك المبالغ المقارنة لعام ٢٠٠٤) والإفصاحات (بما في ذلك المعلومات المقارنة لعام ٢٠٠٤).

إذا لم يكن المعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية إلزاميا بعد ولكن يسمح بالتطبيق المبكر له، يُسمح للمنشأة "أ"، لكن لا يُطلب منها، تطبيق ذلك المعيار في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٩ تنطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى على التغيرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي استخدمت بشكل مسبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تطبق هذه الأحكام على تحول المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية *لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى* إلى هذه المعايير، باستثناء ما هو محدد في الفقرات ٢٥د و ٣٤أ و ٣٤ب.

١٠ باستثناء ما هو وارد في الفقرات ١٣-٣٤، على المنشأة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تقوم بما يلي:

(أ) الإعتراف بكافة الأصول والإلتزامات كما هو مطلوب بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) عدم الإعتراف بالبنود كأصول أو إلتزامات إذا لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثل ذلك الإعتراف؛

(ج) إعادة تصنيف البنود التي تم الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كنوع واحد من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية، ولكن كنوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(د) تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس كافة الأصول و الإلتزامات المعترف بها.

١١ يمكن للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تختلف عن تلك التي تستخدمها لنفس التاريخ باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة عموما السابقة. وتنشأ التعديلات الناجمة عن الأحداث والمعاملات قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية إعداد التقارير المالية. ولهذا على المنشأة أن تعترف مباشرة بتلك التعديلات في الأرباح المحتجزة (أو، إذا كان مناسبا، فئة أخرى من حقوق الملكية) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٢ يحدد هذا المعيار فئتين من الإستثناءات فيما يتعلق بالمبدأ الذي يفيد بوجوب إلتزام الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة بكل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

(أ) تمنح الفقرات ١٣-٢٥و إعفاءات من بعض متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

(ب) تمنع الفقرات ٢٦-٣٤ب التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

١٣ يمكن للمنشأة أن تستخدم واحداً أو اكثر من الإعفاءات التالية:

(أ) اندماج الأعمال (الفقرة ١٥)؛

(ب) *القيمة العادلة* أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة (الفقرات ١٦-١٩)؛

(ج) منافع الموظفين (الفقرة ٢٠)؛

(د) فروقات ترجمة العملات المتراكمة (الفقرتان ٢١ و ٢٢)؛

(هـ) الأدوات المالية المركبة (الفقرة ٢٣)؛

(و) أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (الفقرتان ٢٤ و٢٥)؛

(ز) وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً (الفقرة ٢٥أ)؛

(ح) معاملات الدفع على أساس الأسهم (الفقرتان ٢٥ب و٢٥ج)؛

(ط) عقود التأمين (الفقرة ٢٥د)؛

(ي) إزالة الإلتزامات متضمنتاً تكلفة الممتلكات، والمصانع والمعدات (الفقرة ٢٥هـ)؛

(ك) عقود التأجير (الفقرة ٢٥و)؛ و

(ل) قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند الإعتراف المبدئي (الفقرة ٢٥ز)؛.

لا يتعين على المنشأة تطبيق هذه الإعفاءات قياسا مع بنود أخرى.

١٤ تشير بعض الإعفاءات أدناه إلى القيمة العادلة. ويبين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" كيفية تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد المشتراة في عملية إندماج الأعمال. وعلى المنشأة تطبيق تلك التفسيرات في تحديد القيم العادلة بموجب هذا المعيار ما لم يحتوي معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية على المزيد من الإرشادات المحددة حول تحديد القيم العادلة للأصل أو الإلتزام قيد البحث. ويجب أن تعكس تلك القيم العادلة ظروف العمل التي كانت قائمة في التاريخ الذي تم تحديدها فيه.

إندماج الأعمال

١٥ على المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الملحق "ب" على عمليات إندماج الأعمال التي اعترفت بها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة

١٦ كن للمنشأة أن تختار قياس بند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بقيمته العادلة، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ.

١٧ يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعيد تقييم بند في الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو قبل ذلك التاريخ، كتكلفة مقدرة في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان إعادة التقييم في ذلك التاريخ قابلاً للمقارنة على نطاق واسع مع:

(أ) القيمة العادلة؛ أو
(ب) التكلفة أو التكلفة المستهلكة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدلة لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر أسعار عام أو محدد.

١٨ إن الإختيارات الواردة في الفقرتين ١٦ و ١٧ متوفرة أيضا لما يلي:

(أ) الإستثمارات العقارية، إذا اختارت المنشأة إستعمال نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*".
(ب) الأصول غير الملموسة التي تلبي:
(١) معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" (بما في ذلك القياس الذي يمكن الإعتماد عليه للتكلفة الأصلية)؛ و
(٢) المعايير الواردة في في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (متضمناً ذلك وجود سوق نشط).

لا يحق للمنشأة استخدام هذه الإختيارات للأصول الأخرى أو الإلتزامات.

١٩ يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تكون قد وضعت تكلفة مقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لبعض أو جميع أصولها والتزاماتها من خلال قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد، نتيجة لحدث معين مثل الخصخصة أو الإكتتاب العام الأولي. ويمكن للمنشأة أن تستعمل تلك القياسات للقيمة العادلة المستندة إلى الأحداث كتكلفة مقدرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ ذلك القياس.

منافع الموظفين

٢٠ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*"، يمكن للمنشأة أن تختار استخدام "أسلوب يتعلق بمدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات الشركة للالتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين" الذي يتيح المجال لعدم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية. ويتطلب التطبيق بأثر رجعي لهذا الأسلوب أن تجزأ المنشأة الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة من بداية خطة منافع الموظفين وحتى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أجزاء معترف بها وأخرى غير معترف بها. ولكن، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بكافة الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى وان استخدمت الأسلوب المشار إليه أعلاه المتعلق بالأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة. وعليه إذا استخدمت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الإختيار، يتعين عليها تطبيقه على جميع خطط منافع الموظفين.

٢٠أ يمكن أن تفصح المنشأة عن المبلغ المطلوب بواسطة الفقرة ١٢٠أ (ع) كمبلغ يجب تحديده لكل فترة محاسبية سابقة من تاريخ الإنتقال.

فروقات ترجمة العملات المتراكمة

٢١ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" أن تقوم المنشأة بما يلي:

(أ) تصنيف بعض فروقات ترجمة العملات كعنصر منفصل من عناصر حقوق الملكية؛ و
(ب) عند التصرف بعملية أجنبية، نقل فروقات ترجمة العملات المتراكمة الخاصة بتلك العملية الأجنبية (بما في ذلك، إن كان مطبقا، الأرباح والخسائر من التحوطات ذات العلاقة) إلى بيان الدخل كجزء من الأرباح أو الخسائر الناتج عن مثل هذا التصرف.

٢٢ لكن من غير الضروري بالنسبة لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تلتزم بهذه المتطلبات المرتبطة بفروقات ترجمة العملات المتراكمة التي كانت موجودة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إذا استخدمت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الإعفاء:

(أ) تُعتبر فروقات ترجمة العملات المتراكمة لكافة العمليات الأجنبية بأنها تساوي صفراً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) يجب أن تستبعد فروقات ترجمة العملات المتراكمة، التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من الأرباح و الخسائر الناتجة عن تصرف لاحق بأي عملية أجنبية.

الأدوات المالية المركبة

٢٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" في البداية من المنشأة تجزئة الأداة المالية المركبة إلى عناصر منفصلة من الإلتزامات و حقوق الملكية. فإذا لم يعد عنصر الإلتزام قائما، فإن التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ينطوي على فصل جزأين من حقوق الملكية: الجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل الفائدة المتراكمة المضافة إلى عنصر الإلتزام، والجزء الآخر يمثل عنصر حق الملكية الأصلي. و لكن لا تحتاج منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب هذا المعيار أن تفصل هذين الجزأين إذا لم يكن عنصر الإلتزام قائما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

٢٤ إذا تحولت شركة تابعة إلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبني هذه المعايير من قبل الشركة الأم، يتعين على الشركة التابعة قياس أصولها والتزاماتها في بياناتها المالية بأي من القيم التالية:

(أ) المبالغ المحملة التي تتضمنها البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، بناءاً على تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا لم يتم إجراء تعديلات على إجراءات التوحيد وآثار إندماج الأعمال التي بموجبها تشتري الشركة الأم الشركة التابعة؛ و

(ب) المبالغ المحملة التي يقتضيها ما تبقى من هذا المعيار، بناءاً على تاريخ تحول الشركة التابعة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تختلف هذه المبالغ عن تلك المشار إليها في البند (أ):

(١) عندما ينتج عن الإعفاءات في هذا المعيار طرق قياس تعتمد على تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(٢) عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية للشركة التابعة عن تلك المستخدمة في البيانات المالية الموحدة. على سبيل المثال، يمكن للشركة التابعة أن تستخدم نموذج التكلفة المذكور في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كسياسة محاسبية تنتهجها، في حين يمكن أن تستخدم المجموعة نموذج إعادة التقييم.

المعالجة المماثلة متاحة للشركة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبنيها من قبل المنشأة التي لها تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه.

٢٥ لكن إذا تبنت المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ لاحق لتبنيها من قبل الشركه التابعة لها (أو الشركة زميلة أو المشروع مشترك)، يتعين على المنشأة، في بياناتها المالية الموحدة، قياس أصول وإلتزامات الشركة التابعة (أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك) بنفس المبالغ المحملة كما في البيانات المالية للشركة التابعة (أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك) بعد إجراء التعديل لإستيعاب متطلبات التوحيد

والتعديلات المحاسبية لحقوق الملكية وإستيعاب آثار إندماج الأعمال التي اشترت فيها المنشأة الشركة التابعة. وعلى نحو مماثل، إذا تبنت الشركة الأم المعايير الدولية للمرة الأولى في إعداد بياناتها المالية المنفصلة قبل أو بعد إعداد بياناتها المالية الموحدة، يجب عليها قياس أصولها وإلتزاماتها بنفس المبالغ في كل من البيانين الماليين، باستثناء تعديلات التوحيد.

وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً

٢٥أ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية :الإعتراف والقياس*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) عند الإعتراف الأولي بأداة مالية كأصل مالي أو إلتزام مالي بوصفها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أو على أنها متوفرة برسم البيع. وعلى الرغم من هذا المتطلب، يُسمح للمنشأة بأن تقوم بمثل هذا الوصف في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

٢٥ب يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" على أدوات حقوق الملكية الممنوحة بتاريخ ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ. ويتم أيضا تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية الممنوحة بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ التي تستحق قبل: (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ب) ١ يناير ٢٠٠٥. لكن إذا اختارت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية تلك، فيمكنها أن تفعل ذلك فقط إذا أفصحت المنشأة علانية عن القيمة العادلة لتلك الأدوات المحددة في تاريخ القياس كما تم تعريفها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. أما بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم يطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ (مثلا أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ)، فيجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى مع ذلك أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين ٤٤ و ٤٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. وإذا عدلت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى شروط أو بنود منح أدوات حقوق الملكية التي لم يطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، فلا يطلب من المنشأة تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ إذا حدث التعديل قبل (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ب) ١ يناير ٢٠٠٥، أيهما أبعد.

٢٥ج يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات الناتجة من معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تمت تسويتها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . ويتم أيضا تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات التي تمت تسويتها قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥. أما بالنسبة للإلتزامات التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، فلا يُطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض معلومات مقارنة إلى الحد الذي ترتبط فيه المعلومات بفترة أو تاريخ قبل ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢.

عقود التأمين

٢٥د يمكن للجهة المتبنية للمرة الأولى تطبيق الأحكام الإنتقالية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *عقود التأمين*، ويحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ أن التغيرات في السياسات المحاسبية تقتصر على عقود التأمين، بما في ذلك التغيرات التي تجريها الجهة المتبنية للمرة الأولى.

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة الداخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات

٢٥هـ يتطلب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إضافة تغييرات معينة في إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة إلى تكلفة الأصل الذي تتعلق به أو خصمها منها، وبعد ذلك إستهلاك المبلغ القابل للإستهلاك المعدل للأصل وذلك بأثر مستقبلي على مدى عمره النافع المتبقي، ولا تحتاج الجهة المتبنية للمرة الأولى أن تمتثل لهذه المتطلبات الخاصة بالتغييرات في هذه الإلتزامات التي حدثت قبل تاريخ

الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وإذا قامت الجهة المتبنية لأول مرة بإستخدام هذا الإستثناء فإن عليها ما يلي:

(أ) قياس الإلتزام كما هو في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛

(ب) إلى المدى الذي يوجد به الإلتزام ضمن نطاق التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقدير المبلغ الذي كان سيتم إدخاله في تكلفة الأصل ذي العلاقة عندما نشأ الإلتزام للمرة الأولى، وذلك بخصم الإلتزام حتى ذلك التاريخ بإستخدام أفضل تقدير للمنشأة لسعر (أسعار) الخصم التاريخية المعدلة حسب المخاطرة التي كانت ستنطبق على ذلك الإلتزام على مدى الفترة التي تتخلل ذلك؛ و

(ج) حساب الإستهلاك المتراكم لذلك المبلغ كما في تاريخ الإنتقال إلى المعايير لإعداد التقارير المالية على أساس التقدير الحالي للعمر النافع للأصل بإستخدام سياسة الإستهلاك التي تتبناها المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

عقود الإيجار

التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان تفسير يحتوي على عقد ايجار

٢٥و يمكن للجهة المتبنية للمرة الأولى تطبيق الأحكام الإنتقالية في التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان الترتيب على عقد إيجار، وبناء على ذلك يمكن للجهة المتبنية للمرة الأولى تحديد ما إذا كان ترتيب قائم في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحتوي على عقد إيجار على أساس الحقائق والظروف السائدة في ذلك التاريخ.

قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية

٢٥ز بالرغم من متطلبات الفقرتين ٧،٩ يمكن للمنشأة تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة أز ٧٦ والفقرة أز ٧٦أ بأحد الطرق التالية:

(أ) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢، أو
(ب) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

الإستثناءات من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

٢٦ يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المتعلقة بما يلي:

(أ) إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرة ٢٧)؛
(ب) محاسبة التحوط (الفقرات ٢٨-٣٠)؛
(ج) التقديرات (الفقرات ٣١-٣٤)؛ و
(د) الأصول المصنفة بأنها أصول محتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة.

إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية

٢٧ باستثناء ما هو مسموح في الفقرة ٢٧أ، يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر مستقبلي للمعاملات التي تحدث في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. وبمعنى آخر، إذا ألغت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بأصول مالية غير مشتقة أو التزامات مالية غير مشتقة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما السابقة نتيجة معاملة حدثت قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، يتعين عليها عدم الإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ما لم تكن مؤهلة للإعتراف نتيجة حدث أو معاملة لاحقة).

٢٧أ وبالرغم من نص الفقرة ٢٧، يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر رجعي بموجب تاريخ تختاره المنشأة؛ بشرط أن تكون المعلومات اللازمة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية و الإلتزامات المالية التي ألغي الإعتراف بها نتيجة معاملات سابقة، قد تم الحصول عليها عند بداية المحاسبة لتلك المعاملات.

محاسبة التحوط

٢٨ وكما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية:الإعتراف والقياس"* في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يجب على المنشأة أن تقوم بما يلي:

(أ) قياس كافة المشتقات بالقيمة العادلة؛ و

(ب) إلغاء كافة الخسائر والأرباح المؤجلة الناتجة عن المشتقات التي تم الإبلاغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كما لو كانت أصولاً أو إلتزامات.

٢٩ يجب على المنشأة أن لا تعكس في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية علاقة تحوط غير مؤهلة لتطبيق محاسبة التحوط عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (على سبيل المثال، عدة علاقات تحوط تكون فيها أداة التحوط أداة نقد أو خيار مكتوب؛ أو يكون البند المحوط مركز مالي صافي؛ أو حيث يغطي التحوط مخاطر الفائدة في استثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق). لكن إذا وصفت المنشأة مركز مالي صافي على أنه بند محوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، فيمكنها أن تصف بنداً مفرداً ضمن ذلك المركز المالي الصافي كبند محوط بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشرط أن تفعل ذلك في موعد أقصاه تاريخ التحول إلى هذه المعايير.

٣٠ وإذا وصفت المنشأة، قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معاملة ما على أنها تحوط لكن لم يلبي التحوط شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فعلى المنشأة أن تطبق الفقرتين ٩١ و ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) من أجل عدم الإستمرار في محاسبة التحوط. أما المعاملات التي أبرمت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب عدم وصفها بأثر رجعي على أنها تحوطات.

التقديرات

٣١ يجب أن تتوافق تقديرات المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير مع التقديرات التي أعدت لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد إجراء التعديلات لتعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، إلا إذا كان هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة.

٣٢ يمكن للمنشأة أن تتلقى معلومات بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن تقديرات أعدتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وبموجب الفقرة ٣١، على المنشأة أن تتعامل مع تلك المعلومات بنفس الطريقة التي تتعامل بها مع الأحداث التي لا تستوجب التعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية"*. على سبيل المثال، لنفرض أن تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ وظهرت معلومات جديدة في ١٥ تموز ٢٠٠٤ تتطلب مراجعة تقدير معين تم إعداده بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣. يجب أن لا تعكس المنشأة تلك المعلومات الجديدة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ما لم تحتاج التقديرات إلى تعديل نتيجة لإختلافات في السياسات المحاسبية أو كان هناك دليل موضوعي بأن هذه التقديرات كانت خاطئة). وعوضاً عن ذلك، على المنشأة أن تعكس تلك المعلومات الجديدة في بيان الدخل الخاص بها (أو إذا كان ملائماً، بيان التغيرات الأخرى في حقوق الملكية) للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

٣٣ يمكن أن تحتاج المنشأة لإعداد تقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير والتي لم تكن مطلوبة في ذلك التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ومن أجل

تحقيق الثبات في التطبيق مع معيار المحاسبة الدولي ١٠، يجب أن تعكس تلك التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ظروف العمل التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير. وبالتحديد يجب أن تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أحوال السوق في ذلك التاريخ.

٣٤ تنطبق الفقرات ٣١-٣٣ على الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. كما تنطبق أيضا على الفترة المقارنة المعروضة في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، التي يتم فيها استبدال الإشارات إلى تاريخ التحول لهذه المعايير بالإشارات إلى نهاية تلك الفترة المقارنة.

الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع والعمليات التشغيلية المتوقفة

٣٤أ يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأن يتم تطبيقه بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي تنطبق عليها معايير التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض البيع، والعمليات التشغيلية التي تنطبق عليها معايير التصنيف على أنها عمليات تشغيلية متوقفة بعد تاريخ نفاذ هذا المعيار. كما ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ للمنشأة تطبيق متطلبات هذا المعيار بعد أي تاريخ يسبق تاريخ نفاذ هذا المعيار، بشرط أن يكون قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار في الوقت الذي تم فيه تطبيق تلك المعايير أصلاً.

٣٤ب على المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أن تطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. وعلى المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى هذه المعايير في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأثر رجعي.

العرض والإفصاح

٣٥ لا يقدم هذا المعيار أية إعفاءات من متطلبات العرض والإفصاح الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

المعلومات المقارنة

٣٦ من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*"، يجب أن تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية سنة واحدة على الأقل من المعلومات المقارنة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الإعفاء من متطلب إعادة عرض المعلومات المقارنة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

٣٦أ في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ أن تعرض سنة واحدة على الأقل من المعلومات المقارنة، غير أنه لا يشترط أن تلتزم هذه المعلومات بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. وعلى المنشأة التي تختار أن تعرض معلومات مقارنة لا تلتزم بالمعايير الثلاثة أعلاه في السنة الأولى لتحولها إلى المعايير الدولية أن:

(أ) تطبق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بها في المعلومات المقارنة على الأدوات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، وعلى عقود التامين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤؛

(ب) الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الأساس المستخدم لإعداد هذه المعلومات؛ و

(ج) الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعل المعلومات تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. ولا تحتاج المنشأة إلى تحديد

مقدار ما تمثله تلك التعديلات. غير أنه يجب على المنشأة أن تعامل أي تعديل بين الميزانية العمومية في تاريخ الإبلاغ عن الفترة المقارنة (أي الميزانية العمومية التي تحتوي معلومات مقارنة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة) والميزانية العمومية في *بداية فترة الإبلاغ الأولى* حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (أي الفترة الأولى التي تتضمن معلومات تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) على أنه ناتج عن التغيير في السياسة المحاسبية وتقدم الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٢٨ (أ-هـ) و (و) (ط) من معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*. تنطبق الفقرة ٢٨ (و) (ط) فقط على المبالغ المعروضة في الميزانية العمومية في تاريخ الإبلاغ عن الفترة المقارنة.

وفي حال اختارت المنشأة عرض معلومات مقارنة لا تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، فإن الإشارات إلى "تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" تعني– في حال تلك المعايير فقط– بداية فترة الإبلاغ الأولى حسب هذه المعايير.

الإستثناءات من متطلب تزويد إفصاحات مقارنة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

٣٦ب أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ وتختار تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية* قبل ١ ينـاير ٢٠٠٦ ليست بحاجة لعرض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ للفترات المقارنة في أول بيانات مالية لها معدة بموجب هذا المعيار.

الملخصات التاريخية

٣٧ تعرض بعض المنشآت ملخصات تاريخية لبيانات محددة لفترات تسبق الفترة الأولى التي عرضت لها معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا يتطلب هذا المعيار التزام تلك الملخصات بمتطلبات الإعتراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، تعرض بعض المنشآت معلومات مقارنة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، بالإضافة إلى المعلومات المقارنة التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ١. وفي أية بيانات مالية تتضمن ملخصات تاريخية أو معلومات مقارنة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، يتعين على المنشأة:

(أ) عرض المعلومات المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة بشكل واضح على أنها معلومات لم يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعلها تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تحتاج المنشأة إلى تحديد مقدار ما تمثله تلك التعديلات.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٣٨ على المنشأة أن تفسر كيف أن التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على مركزها المالي المبلغ عنه وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية.

التسويات

٣٩ من أجل الإلتزام بالفقرة ٣٨، يجب أن تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ما يلي:

(أ) تسويات حقوق الملكية المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة مع حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكل من التاريخيين التاليين:

(١) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(٢) نهاية آخر فترة معروضة في أحدث بيانات مالية سنوية للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة؛

(ب) تسوية الأرباح أو الخسائر المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة لأخر فترة في أحدث بيانات مالية سنوية للمنشأة مع أرباحها أو خسائرها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لنفس الفترة؛ و

(ج) الإفصاحات التي كان من الممكن أن يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"* إذا اعترفت المنشأة بخسائر انخفاض القيمة أو العكوسات في الفترة التي تبدأ من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و ذلك عند إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٤٠ يجب أن تقدم التسويات المطلوبة في الفقرة ٣٩ (أ) و (ب) تفصيلات كافية لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على الميزانية العمومية وبيان الدخل. وإذا عرضت المنشأة بيان التدفق النقدي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بها، عليها أن توضح أيضا التعديلات المادية على هذا البيان.

٤١ إذا علمت المنشأة بوجود أخطاء ارتكبت عند تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، يجب أن تميز التسويات المطلوبة في الفقرة ٣٩ (أ) و (ب) بين تصحيح تلك الأخطاء وبين التغيرات في السياسات المحاسبية.

٤٢ لا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ التغيرات في السياسات المحاسبية التي تحدث عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. و عليه، لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ الخاصة بالإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية على البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٤٣ إذا لم تعرض المنشأة البيانات المالية لفترات سابقة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

وصف الأصول المالية أو الإلتزامات المالية

٤٣أ يسمح للمنشأة بوصف أصل مالي أو إلتزام مالي معترف به سابقاً على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو على أنه محتفظ به لغرض البيع وفقا للفقرة ٢٥أ. وعلى المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول أو إلتزامات مالية موصوفة في كل فئة بالإضافة إلى تصنيفها ومبلغها المحمل في البيانات المالية السابقة.

استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة

٤٤ إذا استخدمت المنشأة القيمة العادلة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفة مقدرة لبند من الممتلكات والمصانع والمعدات، أو الإستثمارات العقارية، أو أصل غير ملموس (انظر الفقرتان ١٦ و ١٨)، على المنشأة أن تفصح في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لكل بند سطر في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذا المعيار، عما يلي:

(أ) مجموع القيم العادلة تلك؛ و

(ب) مجموع التعديلات على المبالغ المحملة المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

التقارير المالية المرحلية

٤٥ من أجل الإلتزام بالفقرة ٣٨، إذا عرضت المنشأة تقريراً مالياً مرحليا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ *"التقارير المالية المرحلية"* لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فعلى المنشأة أن تستوفي المتطلبات التالية بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٤:

(أ) يجب أن يتضمن كل تقرير مالي مرحلي، إذا عرضت المنشأة تقريراً مالياً مرحلياً عن الفترة المرحلية المقارنة للسنة المالية السابقة مباشرة، التسويات التالية:

(١) حقوق الملكية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في نهاية تلك الفترة المرحلية المقارنة مع حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ؛ و

(٢) الأرباح أو الخسائر بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لتلك الفترة المرحلية المقارنة (الحالية والسنة حتى تاريخه) مع الأرباح أو الخسائر بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن تلك الفترة.

(ب) بالإضافة إلى المطابقات التي تقتضيها الفقرة (أ)، يجب أن يتضمن التقرير المالي المرحلي الأول للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التسويات المذكورة في الفقرة ٣٩(أ) و (ب) (المدعمة بالتفاصيل المطلوبة في الفقرتين ٤٠ و ٤١) أو إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمن هذه التسويات.

٤٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ الحد الأدنى من الإفصاحات التي ترتكز على الإفتراض بأن مستخدمي التقرير المالي المرحلي لديهم أيضا إمكانية الوصول إلى أحدث البيانات المالية السنوية. غير أنه بموجب هذا المعيار تتطلب المنشأة أيضا أن تفصح عن "أية أحداث أو معاملات هامة لفهم الفترة المرحلية الحالية". وبناء على ذلك، إذا لم تفصح منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في أحدث بياناتها المالية السنوية المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، عن معلومات هامة لفهم الفترة المرحلية الحالية، يجب أن يفصح تقريرها المالي المرحلي عن تلك المعلومات أو يشتمل على إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمنها.

تاريخ النفاذ

٤٧ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار إذا كانت بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغطي الفترة التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. كما ويُشجع التطبيق المبكر للمعيار. وإذا كانت البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغطي الفترة قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ وتطبق المنشأة هذا المعيار بدلا من التفسير رقم ٨ *تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة بموجبها*"، فعليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٧أ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرتين ١٣(ي)، ٢٥(ه) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *التغيرات في الإلتزامات الحالية للازالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة* لفترة أبكر فأنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤٧ب على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرتين ١٣(ك)، ٢٥(و) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ ينـاير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما *إذا كان الترتيب يحتوي على عقد ايجار* لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤٧ج على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٣٦ب للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية* لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤٧ د على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢٠أ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا

قامت المنشأة بتطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ " *منافع الموظفين – المكاسب والخسائر الإكتوارية، خطط المجموعة والإفصاحات* " لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤٧هـ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرتين ١٣(ل)، ٢٥(ز) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية : الإعتراف والقياس – الإنتقال والإعتراف الدولي بالأصول المالية والإلتزامات المالية* لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

الملحـــق (أ)

تعريف المصطلحات

يعتبر هذا الملحق جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	بداية أول فترة تعرض فيها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في **بياناتها المالية الأولى** حسب هذه المعيار.
التكلفة المقدرة	مبلغ يستخدم كبديل عن التكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين. ويفترض الإستهلاك أو الإطفاء اللاحق أن المنشأة قد اعترفت مبدئيا بالأصل أو الإلتزام في تاريخ معين وأن تكلفته كانت مساوية للتكلفة المقدرة.
القيمة العادلة	المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل مقابله، أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية.
البيانات المالية الأولى المعدة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية	أول بيانات مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** من خلال بيان صريح وغير متحفظ بشأن الإلتزام بهذه المعايير.
فترة الإبلاغ الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	فترة الإبلاغ المنتهية في تاريخ الإبلاغ عن **البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.**
منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى	المنشأة التي تعرض **بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.**
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتشتمل: (أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ (ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و (ج) التفسيرات التي وضعتها لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية أو اللجنة الدائمة للتفسيرات السابقة.
الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية	الميزانية العمومية للمنشأة (منشورة أو غير منشورة) في **تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.**
معايير المحاسبة المقبولة عموما السابقة	الأساس المحاسبي الذي استخدمته منشأة **تتبنى لأول مرة** المعايير الدولية مباشرة قبل تبني هذه المعايير.
تاريخ الإبلاغ	نهاية آخر فترة تغطيها البيانات المالية أو تقرير مالي مرحلي.

الملحـــق (ب)

إندماج الأعمال

يعتبر هذا الملحق جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

ب١ يمكن أن تختار منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* بأثر رجعي على عمليات إندماج أعمال سابقة (عمليات إندماج أعمال حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). لكن إذا قامت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإعادة عرض أي عملية إندماج أعمال من أجل الإلتزام بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يتعين عليها إعادة عرض كافة عمليات إندماج الأعمال اللاحقة، كما يتعين عليها أيضا تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) ابتداءا من نفس ذلك التاريخ. على سبيل المثال، إذا اختارت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض عملية إندماج أعمال حدثت في ٣٠ حزيران ٢٠٠٢، يجب عليها إعادة عرض جميع عمليات إندماج الأعمال التي حدثت بين ٣٠ حزيران ٢٠٠٢ وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجب عليها أيضا أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) من تاريخ ٣٠ حزيران ٢٠٠٢.

ب١أ لا تكون المنشأة ملزمة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) بأثر رجعي على تعديلات القيمة العادلة والشهرة الناتجة عن عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم تطبق المنشأة بأثر رجعي معيار المحاسبة الدولي ٢١ على تعديلات القيمة العادلة والشهرة تلك، يجب عليها معاملتها كأصول وإلتزامات للمنشأة بدلا من اعتبارها أصول وإلتزامات للمنشأة المشتراة. لذلك، يتم التعبير عن تلك الشهرة وتعديلات القيمة العادلة إما بالعملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أو على أنها بنود عملة أجنبية غير نقدية، يتم الإبلاغ عنها باستعمال سعر الصرف المطبق بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة.

ب١ب يمكن أن تطبق المنشأة بأثر رجعي معيار المحاسبة الدولي ٢١ على تعديلات القيمة العادلة والشهرة الناتجة عن أي مما يلي:

(أ) كافة عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ب) كافة عمليات إندماج الأعمال التي تختار المنشأة إعادة عرضها بغرض الإلتزام بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، كما تسمح بذلك الفقرة ب١ أعلاه.

ب٢ إذا لم تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بأثر رجعي على عملية إندماج أعمال سابقة، تترتب النتائج التالية على عملية إندماج الأعمال تلك:

(أ) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المحافظة على نفس التصنيف (مثل الإندماج بالشراء من قبل المنشأة المشترية القانونية، أو إندماج بالشراء عكسي من قبل المنشأة المشتراة القانونية، أو توحيد المصالح) كما هو في بياناتها المالية المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة.

(ب) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بكافة أصولها و إلتزاماتها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم شرائها أو ضمانها في عملية إندماج أعمال سابقة، باستثناء:

(١) بعض الأصول والإلتزامات المالية التي ألغي الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة (انظر الفقرة ٢٧)؛ و

(٢) الأصول، بما في ذلك الشهرة، والإلتزامات التي لم يتم الإعتراف بها في الميزانية العمومية الموحدة للمنشأة المشترية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، والتي لا تكون مؤهلة للإعتراف بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة (انظر الفقرة ب٢(و)–ب٢(ط)).

يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بأي تغير ناتج و ذلك من خلال تعديل الأرباح المحتجزة (أو، إن كان ملائماً، فئة أخرى من حقوق الملكية)، ما لم ينتج التغير عن الإعتراف بأصل غير ملموس تم تضمينه سابقا في الشهرة (انظر الفقرة ب٢(ز)(ط)).

(ج) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستثني من ميزانيتها العمومية الإفتتاحية المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أي بند معترف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة وغير مؤهل للإعتراف به كأصل أو إلتزام بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى محاسبة التغير الناتج كما يلي:

(١) يمكن أن تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد صنفت عملية إندماج أعمال سابقة على أنها عملية اندماج بالشراء واعترفت ببند غير مؤهل للإعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *الأصول غير الملموسة* على أنه أصل غير ملموس. ويجب عليها إعادة تصنيف ذلك البند (وإن وجد، الضرائب المؤجلة ذات العلاقة وحقوق الأقلية) كجزء من الشهرة (ما لم تقتطع الشهرة مباشرة من حقوق الملكية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، انظر الفقرة ب٢(ز)(ط) والفقرة ب٢(ط)).

(٢) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بكافة التغيرات الأخرى الناتجة في الأرباح المحتجزة*.

(د) تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياسا لاحقا لبعض الأصول و الإلتزامات على أساس لا يعتمد على التكلفة الأصلية مثل القيمة العادلة. وعلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقيس هذه الأصول والإلتزامات على ذلك الأساس في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، حتى لو تم شرائها أو ضمانها في عملية إندماج أعمال سابقة. وعليها الإعتراف بأي تغير ناتج في المبلغ المحمل من خلال تعديل الأرباح المحتجزة (أو، إن كان ملائما، فئة أخرى من حقوق الملكية) عوضا عن الشهرة.

(هـ) مباشرة بعد عملية إندماج الأعمال، يكون المبلغ المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة للأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إندماج الأعمال تلك هي تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ. وإذا تطلبت هذه المعايير قياسا على أساس التكلفة لتلك الأصول والإلتزامات في تاريخ لاحق، تكون تلك التكلفة المقدرة أساسا للإستهلاك أو الإطفاء من تاريخ إندماج الأعمال.

(و) إذا لم يتم الإعتراف بأصل مشترى أو إلتزام مضمون في عملية إندماج أعمال سابقة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، فلا يكون له تكلفة مقدرة قيمتها صفر في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبدلا من ذلك، يكون على المنشأة المشترية الإعتراف به وقياسه في ميزانيتها العمومية الموحدة على أساس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتطلب ذلك في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة. ولتوضيح ذلك: إذا لم تقم المنشأة المشترية، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، برسملة الإيجارات التمويلية المشتراة في عملية إندماج أعمال سابقة، يتعين عليها رسملة تلك الإيجارات في بياناتها المالية الموحدة، كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" من المنشأة المشتراة تطبيقه في ميزانيتها العمومية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلى العكس من ذلك، إذا تم تضمين أصل أو إلتزام معين في الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، لكن سيتم الإعتراف به بشكل منفصل بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يبقى ذلك الأصل أو الإلتزام في الشهرة ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإعتراف به في البيانات المالية للمنشاة المشتراة.

---

* تتضمن تلك التغيرات عمليات إعادة التصنيف من أو إلى الأصول غير الملموسة إذا لم يتم الإعتراف بالشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة على أنها أصل. وينشأ ذلك (أ) عندما تقتطع المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة الشهرة مباشرة من حقوق الملكية (ب) أو عندما لا تعامل المنشأة عملية اندماج الأعمال على أنها عملية اندماج بالشراء.

(ز) يكون المبلغ المحمل للشهرة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هي مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بعد إجراء التعديلات الثلاث التالية:

(١) إذا اقتضت ذلك الفقرة ب٢(ج)(ط) أعلاه، يتعين على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى زيادة المبلغ المحمل للشهرة عند إعادة تصنيف بند معين اعترفت به على أنه أصل غير ملموس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة. وعلى نحو مماثل، إذا تطلبت الفقرة ب٢(و) من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بأصل غير ملموس تم تضمينه في شهرة معترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تخفيض المبلغ المحمل للشهرة وفقا لذلك (وحيثما كان ذلك قابل للتطبيق، تعديل الضرائب المؤجلة حقوق الأقلية).

(٢) إن البند الطارئ الذي يؤثر على المبلغ المدفوع مقابل الشراء لعملية إندماج أعمال سابقة يمكن تسويته قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا أمكن إجراء تقدير موثوق للبند الطارئ وكان عملية دفعه مرجحة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعديل الشهرة بذلك المبلغ. وعلى نحو مماثل، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعديل المبلغ المحمل للشهرة إذا لم يعد بالإمكان قياس البند الطارئ المعترف به سابقا بموثوقية أو أن عملية دفعه لم تعد مرجحة.

(٣) بغض النظر عما إذا كانت هناك أية إشارة إلى إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" في تحليل الشهرة لمعرفة احتمالات إنخفاض القيمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وفي الإعتراف بأي خسائر انخفاض قيمة ناتجة في الأرباح المحتجزة (أو في فائض إعادة التقييم، إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ذلك). ويجب أن يستند اختبار إنخفاض القيمة إلى الظروف في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ح) لا يجب إجراء أية تعديلات أخرى على المبلغ المحمل للشهرة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. على سبيل المثال، لا ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض المبلغ المسجل للشهرة:

(١) لاستبعاد البحث والتطوير الجاري الذي تم شراؤه في عملية إندماج الأعمال تلك (ما لم يكن الأصل غير الملموس ذو العلاقة مؤهلاً للإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة)؛

(٢) لتعديل الإطفاء السابق للشهرة؛ و

(٣) لعكس تعديلات الشهرة التي لم يسمح بها معيار المحاسبة الدولي ٢٢، لكن تم إجراءها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، نتيجة لتعديلات على الأصول و الإلتزامات بين تاريخ إندماج الأعمال وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ط) إذا اعترفت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، يجب عليها القيام بما يلي:

(١) عدم الإعتراف بتلك الشهرة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، يجب عليها أن لا تنقل تلك الشهرة إلى بيان الدخل إذا تصرفت بالشركة التابعة أو إذا انخفضت قيمة الإستثمار في الشركة التابعة.

(٢) الإعتراف في الأرباح المحتجزة بالتعديلات الناتجة عن تسوية لاحقة لبند طارئ يؤثر على المبلغ المدفوع مقابل الشراء.

(ي) قد لا تكون منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد دمجت، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة، شركة تابعة تم شرائها في عملية إندماج أعمال سابقة (على سبيل المثال، لأن الشركة الأم لم تعتبرها شركة تابعة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة أو أنها لم تقم بإعداد بيانات مالية موحدة). ويتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعديل المبالغ المحملة لأصول وإلتزامات الشركة التابعة إلى المبالغ التي تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية للشركة التابعة. وتساوي التكلفة المقدرة للشهرة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الفرق ما بين:

(١) حصة الشركة الأم في تلك المبالغ المحملة المعدلة؛ و

(٢) التكلفة الواردة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم الخاصة باستثمارها في الشركة التابعة.

(ك) ينبع قياس حقوق الأقلية والضريبة المؤجلة من قياس الأصول والإلتزامات الأخرى. وبناء على ذلك، فإن التعديلات المذكورة أعلاه على الأصول والإلتزامات المعترف بها تؤثر على حقوق الأقلية والضريبة المؤجلة.

ب٣ ينطبق أيضا الإعفاء الخاص بعمليات إندماج الأعمال السابقة على عمليات الاندماج بالشراء السابقة للاستثمارات في الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة. وزيادة على ذلك، ينطبق التاريخ الذي تم اختياره في الفقرة ب١ بالتساوي على كافة عمليات الإندماج بالشراء تلك.

الملـــــحق ج

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تصبح التعديلات الواردة في هذا الملحق سارية المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكـرة، تـصبح هـذه التعديلات سارية المفعول لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانـات ذات العلاقـة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس الإستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"

أساس الإستنتاجات حول
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"*. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ تناول التفسير رقم ٨ *"تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة"* الصادر عام ١٩٩٨، أمور نشأت عندما تبنت المنشأة معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى. وفي عام ٢٠٠١، بدأ المجلس مشروعاً لمراجعة التفسير رقم ٨. وفي تموز ٢٠٠٢، نشر المجلس مسودة عرض ١ بعنوان *"تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"*، مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ٣١ تشرين الأول ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ٨٣ رسالة ملاحظات حول مسودة العرض ١.

إستنتاج ٣ اكتسب هذا المشروع أهمية إضافية بسبب المتطلب الذي يقتضي من شركات الإتحاد الأوروبي المدرجة في البورصات أن تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الموحدة إبتداء من عام ٢٠٠٥. كما أعلنت عدة دول أخرى بأنها ستسمح أو تطلب من المنشآت تبنى هذه المعايير في السنوات القليلة المقبلة. ورغم ذلك، كان هدف المجلس من وضع هذا المعيار هو إيجاد حلول مناسبة لأية منشأة، في أي مكان في العالم، بغض النظر عما إذا حدث تبني مثل هذه المعايير عام ٢٠٠٥ أو في تاريخ آخر.

النطـــاق

إستنتاج ٤ يطبق هذا المعيار على المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى). واقترح البعض أنه يجب عدم اعتبار المنشأة على أنها منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إذا تضمنت بياناتها المالية السابقة بياناً صريحا بشأن الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستثناء حالات عدم التقيد المحددة (والصريحة). كما إحتج هؤلاء بأن البيان الصريح بالإلتزام يؤكد أن المنشأة تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أساسها المحاسبي، حتى لو لم تلتزم المنشأة بكل متطلب يرد في كل معيار دولي لإعداد التقارير المالية. واعتبر البعض هذا النقاش ذو أهمية بشكل خاص إذا التزمت المنشأة في السابق بكافة متطلبات الإعتراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكنها لم تقدم بعض الإفصاحات المطلوبة ومنها على سبيل المثال، إفصاحات قطاعية يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ١٤ *"التقارير المالية حسب القطاعات"* أو البيان الصريح بشأن الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*.

إستنتاج ٥ من أجل تنفيذ ذلك المنهج، من الضروري تحديد عدد حالات عدم التقيد اللازمة – ومدى أهميتها – قبل أن تستنتج المنشأة أنها لم تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ومن وجهة نظر المجلس، سيؤدي هذا الأمر إلى مزيد من التعقيد وعدم التؤكد. كما أنه لا يجب اعتبار أن المنشأة تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم تقدم جميع الإفصاحات التي تقتضيها هذه المعايير، لأن ذلك المنهج سيقلل من أهمية الإفصاحات ويقلل من شأن الجهود التي تبذل لتعزيز

الإلتزام الكامل بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. لذلك يحتوي هذا المعيار اختبارا بسيطا يعطي إجابة غير مبهمة: تكون المنشأة قد تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا، وفقط إذا، احتوت بياناتها المالية على بيان صريح وغير متحفظ بشأن الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣ من هذا المعيار).

إستنتاج ٦ إذا احتوت البيانات المالية للمنشأة في السنوات السابقة على ذلك البيان، فإن أي حالات مادية لعدم التقيد بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفصح عنها أو غير مفصح عنها تعتبر أخطاءا. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" من أجل تصحيحها.

مفاهيم أساسية

معلومات مفيدة للمستخدمين

إستنتاج ٧ من خلال وضع متطلبات الإعتراف والقياس للميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، أشار المجلس إلى هدف البيانات المالية، كما هو مبين في "*إطار إعداد وعرض البيانات المالية*". وينص هذا *الإطار* على أن هدف البيانات المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغييرات في المركز المالي لمنشأة معينة تكون مفيدة لنطاق عريض من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الإقتصادية.

إستنتاج ٨ ويحدد *الإطار* المذكور أربعة خصائص نوعية تجعل من المعلومات الواردة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين. باختصار، يجب أن تكون المعلومات:

(أ) مفهومة بسرعة من قبل المستخدمين.

(ب) ذات علاقة باحتياجات المستخدمين فيما يخص اتخاذ القرارات.

(ج) موثوقة، وبعبارة أخرى، يجب أن تكون البيانات المالية:

(١) تمثل بصدق العمليات والأحداث الأخرى التي تقصد تمثيلها، أو التي يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن تمثلها؛

(٢) تمثل العمليات والأحداث الأخرى وفقا لجوهرها وواقعها الإقتصادي وليس لمجرد شكلها القانوني؛

(٣) حيادية، بمعنى غير منحازة؛

(٤) تؤكد الشكوك التي تحيط حتميا بالعديد من الأحداث والظروف وذلك من خلال ممارسة الحيطة والحذر؛ و

(٥) كاملة ضمن حدود الأهمية والتكلفة.

(د) قابلة للمقارنة مع المعلومات التي تقدمها المنشأة في بياناتها المالية عبر الوقت، والمعلومات المقدمة في البيانات المالية لمنشآت أخرى.

قابلية المقارنة

إستنتاج ٩ تشير الفقرة السابقة إلى أهمية خاصية قابلية المقارنة. ومثاليا، يحقق نظام تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة قابلية المقارنة:

(أ) داخل المنشأة عبر مرور الوقت؛

(ب) بين منشآت تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى؛ و

(ج) بين منشآت تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى ومنشآت طبقت مسبقا هذه المعايير.

إستنتاج١٠ أولى التفسير رقم ٨ الأولوية لضمان قابلية المقارنة بين منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ومنشآت سبق أن طبقت معايير المحاسبة الدولية. وقد اعتمد على أساس المبدأ الذي يفيد بوجوب إلتزام المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بنفس المعايير التي تلتزم بها المنشأة التي سبق وأن طبقت معايير المحاسبة الدولية. وعلى أية حال، قرر المجلس أنه من الأكثر أهمية تحقيق قابلية المقارنة عبر مرور الوقت ضمن البيانات المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى وبين منشآت مختلفة تتبنى هذه المعايير لأول مرة في تاريخ محدد. إن تحقيق قابلية المقارنة بين منشآت تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومنشآت سبق وأن طبقت هذه المعايير هو هدف ثانوي.

النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ١١ تقتضي الفقرات ٧-٩ من هذا المعيار أن تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دون الأخذ بالإعتبار النسخ المستبدلة أو المعدلة. وهذا الأمر:

(أ) يعزز من قابلية المقارنة، لأنه يتم إعداد المعلومات الواردة في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخاصة بمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى على أساس منسجم عبر مرور الوقت؛

(ب) يعطي المستخدمين معلومات مقارنة يتم إعدادها باستخدام نسخ لاحقة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعتبرها المجلس أفضل من النسخ المستبدلة؛ و

(ج) يؤدي إلى تفادي التكاليف غير الضرورية.

إستنتاج ١٢ بشكل عام، لا تنطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى (الفقرة ٩ من هذا المعيار). وتتطلب بعض هذه الأحكام الإنتقالية أو تسمح للمنشأة التي سبق وأن قامت بإعداد تقارير بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق متطلبا جديداً بأثر رجعي. وعموما تعكس هذه الأحكام إستنتاجا بأن أحد العاملين التاليين أو كلاهما موجود في حالة محددة:

(أ) يمكن أن يكون التطبيق بأثر رجعي أمرا صعبا أو ينطوي على تكاليف تفوق المنافع المحتملة. ويسمح هذا المعيار التطبيق بأثر مستقبلي في حالات محددة عندما يكون حدوث مثل هذه الحالة محتملاً حيث (الفقرات "إستنتاج ٣٠ – إستنتاج ٧٣").

(ب) هناك خطر بإساءة إذا تطلب التطبيق بأثر رجعي أحكاما تصدرها الإدارة بشأن ظروف سابقة بعد أن تكون نتيجة عملية معينة معلومة مسبقاً. ويمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي في بعض المجالات عندما يكون حدوث مثل هذه الحالة محتملاً حيث (الفقرات "إستنتاج ٧٤- إستنتاج ٨٤").

إستنتاج ١٣ اقترح البعض ثلاثة أسباب إضافية للسماح بالتطبيق بأثر مستقبلي أو اشتراطه في بعض الحالات:

(أ) لتخفيف العواقب غير المتوقعة لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية إذا استخدم طرف آخر الأدوات المالية لمراقبة الإلتزام بعقد أو اتفاقية ما. لكن من وجهة نظر المجلس، فإن الأمر يعود لأطراف الإتفاقية لتحديد ما إذا يجب تجنيب الإتفاقية آثار معيار دولي لإعداد التقارير المالية في المستقبل، وإذا لم يكن الأمر كذلك، كيف يمكنهم إعادة التفاوض بشأنها بحيث تعكس التغييرات في المركز المالي ذو الصلة عوضا عن التغييرات في الإبلاغ (الفقرة ٢١ من *مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*).

(ب) لإعطاء منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية نفس الخيارات المحاسبية التي تمنح لمنشأة سبق وأن طبقت هذه المعايير. غير أن السماح بالتطبيق المستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد يتعارض مع الهدف الرئيسي للمجلس بشأن قابلية المقارنة في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة "إستنتاج ١٠"). وعليه، لم يتبنى المجلس سياسة عامة لمنح المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى نفس الخيارات المحاسبية للتطبيق بأثر مستقبلي التي تمنحها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة لمنشآت سبق وأن طبقت

هذه المعايير. وتناقش الفقرات "إستنتاج ٢٠ – إستنتاج ٢٣" حالة محددة واحدة، وهي إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية.

(ج) لتجنب التمييز الصعب بين التغيرات في التقديرات والتغيرات في أساس عمل التقديرات. غير أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لا تحتاج لأن تقوم بهذا التمييز عند إعداد ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لذلك لا يتضمن هذا المعيار إعفاءات على هذه الأسس. وإذا أدركت المنشأة أن هناك أخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، يتطلب هذا المعيار منها أن تفصح عن تصحيح هذه الأخطاء (الفقرة ٤١ من هذا المعيار).

إستنتاج ١٤ سوف ينظر المجلس في كل حالة على حدة عندما يصدر معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية سواءا كان يجب أن تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ذلك المعيار بأثر رجعي أو مستقبلي. ويتوقع المجلس أن يكون التطبيق بأثر رجعي ملائماً في معظم الحالات، بالنظر إلى هدفه الرئيسي المتمثل بقابلية المقارنة عبر الوقت في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخاصة بمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى. لكن إذا استنتج المجلس في حالة معينة أن التطبيق المستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هو أمر مبرر، سيعمل على تعديل هذا المعيار عند تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. نتيجة لذلك، سوف يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ كافة المواد حول تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، ولن تشير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى إلى منشآت تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى (باستثناء و عند الحاجة فقط، ما يتعلق بأساس الإستنتاجات والتعديلات اللاحقة).

إستنتاج ١٥ بموجب المقترحات المقدمة في مسودة العرض ١، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تختار تطبيق هذه المعايير كما لو أنها كانت تطبقها دائما. لقد كان الهدف الرئيسي من هذا المنهج البديل مساعدة المنشأة التي لم ترغب في استخدام أي من الإعفاءات المقترحة في مسودة العرض ١، لأنها كانت تراكم مسبقاً معلومات بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية دون عرض البيانات المالية حسب هذه المعيار. ولتمكين منشأة تستخدم هذا المنهج من استخدام المعلومات التي جمعتها سابقاً، تقتضي منها مسودة العرض ١ أن تأخذ في اعتبارها النسخ المستبدلة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا اقتضت نسخ أحدث التطبيق بأثر مستقبلي. على أية حال، وكما هو موضح في الفقرتين "إستنتاج ٢٨ وإستنتاج ٢٩"، فقد تخلى المجلس عما ورد في مسودة العرض ١ من سياسة اعتماد جميع الإعفاءات أو لا شيء منها. ولأن هذا الأمر ألغى سبب وجود المنهج البديل، فقد حذفه المجلس عند الصياغة النهائية لهذا المعيار.

الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ١٦ تعتبر الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بمثابة نقطة البداية في نظام محاسبتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتوضح الفقرات التالية كيف استخدم المجلس *الإطار* في وضع متطلبات الإعتراف والقياس للميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

الإعتـــراف

إستنتاج ١٧ أخذ المجلس في اعتباره إقتراحا مفاده أنه يجب أن لا يتطلب هذا المعيار من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فحص العمليات التي حدثت قبل بداية "الفترة السابقة" التي تمتد، مثلاً، من ثلاث إلى خمس سنوات قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجادل البعض بالقول بأن هذه ستكون وسيلة عملية لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعطاء مستوى عالي من الشفافية وقابلية المقارنة، دون تكبد تكلفة فحص عمليات قديمة جداً. وقد أشاروا إلى سابقتين محددتين للأحكام الإنتقالية سُمح بموجبهما للمنشأة حذف بعض الأصول والإلتزامات من ميزانيتها العمومية:

(أ) منعت نسخة سابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* إعادة عرض التوريق المالي، أو النقل، أو معاملات إلغاء الإعتراف الأخرى التي تم إبرامها قبل بداية السنة المالية التي تم فيها تطبيق المعيار بشكل أولي.

(ب) سمحت بعض معايير المحاسبة الوطنية ومعيار المحاسبة الدولي ١٧ *"محاسبة الإيجارات"* (المستبدل عام ١٩٩٧ بمعيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*) التطبيق بأثر مستقبلي لمتطلب يقتضي من المستأجرين رسملة الإيجارات التمويلية. وبموجب هذا المنهج، لا يطلب من المستأجر الإعتراف بإلتزامات الإيجار التمويلي والأصول المؤجرة ذات العلاقة بالنسبة لعقود الإيجارات التي بدأت قبل تاريخ محدد.

إستنتاج ١٨ غير أن تحديد الفترة السابقة يمكن أن يؤدي إلى حذف أصول أو إلتزامات مادية من الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وتقلل الحذوفات المادية من قابلية فهم، وملاءمة، وموثوقية، ومقارنة البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار أعلاه. وبناء على ذلك، استنتج المجلس أنه يجب على الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار المذكور أن:

(أ) تتضمن كافة الأصول والإلتزامات المطلوب الإعتراف فيها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستثناء ما يلي:

(١) بعض الأصول أو الإلتزامات المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرات "إستنتاج ٢٠ – إستنتاج ٢٣")؛ و

(٢) الشهرة والأصول الأخرى المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إندماج أعمال سابقة، لم يتم الإعتراف بها في الميزانية العمومية الموحدة للمنشأة المشترية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، وغير مؤهلة أيضا للإعتراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة (الفقرات "إستنتاج ٣١ – إستنتاج ٤٠").

(ب) عدم الإبلاغ عن البنود كأصول أو إلتزامات إذا لم تكن مؤهلة للإعتراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ١٩ يمكن تصنيف بعض الأدوات المالية على أنها حقوق ملكية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة لكن يمكن تصنيفها كإلتزامات مالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"*. وقد طلب البعض في ردهم على مسودة العرض ١ تمديد الفترة الإنتقالية لتمكين الجهة المصدرة لهذه الأدوات من إعادة التفاوض بشأن العقود التي تشير إلى نسب الدين إلى حقوق الملكية. وبالرغم أنه قد يكون لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية عواقب غير متوقعة إذا ما استخدم طرف آخر البيانات المالية لمراقبة الإلتزام بعقد أو إتفاقية ما، فإن ذلك الإحتمال لا يبرر من وجهة نظر المجلس التطبيق بأثر مستقبلي (الفقرة "إستنتاج ١٣ (أ)").

إلغاء الإعتراف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

إستنتاج ٢٠ يمكن أن تكون المنشأة قد ألغت الإعتراف بأصول أو إلتزامات مالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة غير المؤهلة لإلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩. واقترحت مسودة العرض ١ أنه ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وقد طلب البعض في ردهم على مسودة العرض ١ من المجلس السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أو الإقتضاء منها عدم إعادة عرض عمليات إلغاء إعتراف سابقة، بناء على الأسس التالية:

(أ) يكون إعادة عرض عمليات إلغاء إعتراف سابقة أمراً مكلفا، لا سيما إذا انطوى إعادة العرض على تحديد القيمة العادلة لأصول وإلتزامات خدمة الفائدة المحتجزة والمكونات الأخرى المحتفظ بها في عملية توريق مالي معقدة. وعلاوة على ذلك، قد يكون من

الصعب الحصول على معلومات بشأن أصول مالية تحتفظ بها الأطراف المنقول لها التي لا تخضع لسيطرة الناقل.

(ب) يضعف إعادة العرض من التأكد القانوني المتوقع من الأطراف الذين أبرموا عمليات على أساس القواعد المحاسبية التي كانت سارية المفعول في ذلك الوقت.

(ج) لم يطلب أو يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩، قبل التحسينات المقترحة في حزيران ٢٠٠٢، من المنشآت إعادة عرض عمليات إلغاء إعتراف سابقة. وبدون إعفاء مماثل، فإن المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ستتضرر بشكل غير عادل.

(د) لن ينتج عن التطبيق بأثر رجعي قياس منسجم، حيث تحتاج المنشآت إلى إعادة تصنيف معلومات بشأن عمليات سابقة للإستفادة منها في الفهم التحليلي.

إستنتاج ٢١ لقد أخذ المجلس في اعتباره هذه المناقشات عند إعداد مسودة العرض ١. وكانت أسباب المجلس وراء المقترح الوارد في مسودة العرض ١ كالتالي:

(أ) إن حذف الأصول أو الإلتزامات المادية سوف يقلل من قابلية فهم، وملاءمة، وموثوقية، ومقارنة البيانات المالية للمنشأة. كما أن العديد من العمليات قيد المناقشة كبيرة وسيكون لها آثار على مدى سنوات عديدة.

(ب) إن مثل هذا الإعفاء لا يكون منسجما مع مسودة العرض المؤرخة في حزيران ٢٠٠٢ الخاصة بالتحسينات على معيار المحاسبة الدولى ٣٩.

(ج) إن الهدف الرئيسي للمجلس هو تحقيق قابلية المقارنة عبر الوقت ضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ويتعارض التطبيق بأثر مستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية مع ذلك الهدف الرئيسي، حتى لو كان التطبيق بأثر مستقبلي متاحاً للمنشآت التي سبق وأن طبقت هذه المعايير.

(د) بالرغم أنه يمكن أن يكون لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية عواقب غير متوقعة إذا ما استخدم طرف آخر البيانات المالية لمراقبة الإلتزام بعقد أو إتفاقية ما، فإن ذلك الإحتمال لا يبرر التطبيق بأثر مستقبلي (الفقرة "إستنتاج ١٣ (أ)").

إستنتاج ٢٢ غير أن المجلس استنتج رغم ذلك، لدى صياغة هذا المعيار بشكله النهائي، أنه من السابق لأوانه أن يطلب معالجة مختلفة عن النسخة الحالية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ قبل إتمام التحسينات المقترحة عليه. وبناء على ذلك، اقتضى هذا المعيار في الأصل نفس المعالجة التي اقتضتها النسخة الحالية في ذلك الوقت من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعمليات إلغاء الإعتراف قبل تاريخ نفاذ تلك النسخة، أي أن أية أصول أو إلتزامات مالية تم إلغاء الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة قبل السنوات المالية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ يبقى بها لاغيا. ووافق المجلس على أنه يمكن أن يعدل أو يلغي هذا الإعفاء عند إتمام التحسينات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٢٢أ أعاد المجلس النظر في هذه المسألة عند إكمال مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عام ٢٠٠٣. وقرر المجلس الإحتفاظ بالمتطلبات الإنتقالية كما هي مبينة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، للأسباب المذكورة في الفقرة "إستنتاج ٢٠". إلا أن المجلس عدل التاريخ الذي طلب فيه البدء بتطبيق المعيار بأثر مستقبلي على العمليات التي تحدث في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، من أجل التغلب على الصعوبات العملية الناتجة عن إعادة عرض العمليات التي تم إلغاء الإعتراف بها قبل ذلك التاريخ.

إستنتاج٢٢ب كما أشار المجلس إلى أن البيانات المالية، التي تتضمن أصولا وإلتزامات مالية يتم حذفها خلافا لذلك بموجب أحكام هذا المعيار، تكون أكثر اكتمالاً وبالتالي أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية. لذلك قرر المجلس السماح بتطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف بأثر رجعي. كما قرر أيضا أن

التطبيق بأثر رجعي يجب أن يقتصر على الحالات التي يتم فيها الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق هذا المعيار على العمليات السابقة في الوقت الذي تتم فيه محاسبة تلك العمليات بشكل أولي. ويمنع هذا التحديد الإستخدام غير المقبول للفهم التحليلي.

إستنتاج ٢٣ ألغى المجلس من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التعديلات اللاحقة التالية على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي استحدثت عندما تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، لأن هذه الإيضاحات واضحة بالنسبة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في الفقرات "تنفيذ ٢٦ – تنفيذ ٣١" والفقرة "إستنتاج ٥٣" من إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، وهي كما يلي:

(أ) إيضاح بأنه يطلب من المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على كافة المشتقات أو الفوائد الأخرى المحتجزة بعد عملية إلغاء الإعتراف، حتى لو حدثت العملية قبل تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و

(ب) التأكيد بأنه لا يوجد إعفاءات للمنشآت ذات الأغراض الخاصة التي كانت قائمة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القيــــــــاس

إستنتاج ٢٤ لقد نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس كافة الأصول والإلتزامات بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وناقش البعض أنه قد ينتج عن هذا الأمر معلومات أكثر ملاءمة عما سينتج عن مجموع التكاليف المتكبدة في تواريخ مختلفة، أو مجموع التكاليف والقيم العادلة. غير أن المجلس استنتج أن وجود متطلب لقياس كافة الأصول والإلتزامات بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو أمر غير معقول، نظراً لأن المنشأة يمكن أن تستخدم القياس الملتزم بهذا المعيار على أساس التكلفة قبل وبعد ذلك التاريخ لبعض البنود.

إستنتاج ٢٥ قرر المجلس كمبدأ عام أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس كافة الأصول والإلتزامات المعترف بها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بناء على الأساس الذي تقتضيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة. وهذا الأمر ضروري بالنسبة للبيانات المالية الأولى للمنشأة حسب هذه المعايير لعرض معلومات مفهومة وملاءمة وموثوقة وقابلة للمقارنة.

المنافع والتكاليــف

إستنتاج ٢٦ ينص *الإطار* بأن الحاجة إلى توازن بين منافع المعلومات وتكلفة تقديمها يمكن أن يحد من توفير معلومات ملاءمة وموثوقة. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار هذه القيود التي تتعلق بالمنافع-التكاليف ووضع إعفاءات من المبدأ العام الموصوف في الفقرة "إستنتاج ٢٥". ولم يتضمن التفسير رقم ٨ إعفاءات محددة من هذا النوع، رغم انه قدم إعفاءات عامة مما يلي:

(أ) التعديلات بأثر رجعي على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة (عندما لا يكون من الممكن تحديد مقدار التعديل المتعلق بفترات سابقة على نحو معقول).

(ب) تقديم المعلومات المقارنة عندما يكون من "غير العملي" تقديم مثل تلك المعلومات.

إستنتاج ٢٧ يتوقع المجلس أن تبدأ معظم المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى التخطيط في الوقت المناسب للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناء على ذلك، وعند موازنة المنافع والتكاليف، اتخذ المجلس مثالاً مرجعياً له منشأة تخطط مقدما للتحول وتستطيع أن تجمع

معظم المعلومات اللازمة لميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، في تاريخ التحول إلى هذه المعايير أو بعد ذلك بقليل.

إستنتاج ٢٨ اقترحت مسودة العرض ١ أنه يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إما أن تستخدم كافة الإعفاءات الواردة في مسودة العرض ١ أو لا شيء منها على الإطلاق. غير أن البعض في ردهم على هذه المسودة لم يوافق على هذا المنهج للأسباب التالية:

(أ) إن العديد من الإعفاءات لا تعتمد على بعضها البعض، لذا لا يوجد سبب منطقي لتحديد استخدام أحد الإعفاءات باستخدام إعفاءات أخرى.

(ب) على الرغم من ضرورة السماح ببعض الإعفاءات بناء على أسس عملية، إلا أنه يجب تشجيع المنشآت على استخدام أقل ما يمكن من الإعفاءات.

(ج) كانت بعض الإعفاءات المقترحة في مسودة العرض ١ خيارات ضمنية لأنها اعتمدت على قرار المنشأة فيما يتعلق بالتكلفة أو الجهود غير الملاءمة، في حين كان بعضها خيارات صريحة. وفقط إعفاءات قليلة كانت فعلاً إلزامية.

(د) خلافاً للإستثناءات الأخرى من التطبيق بأثر رجعي، لم يكن المقصود من متطلب تطبيق محاسبة التحوط بأثر مستقبلي أن يكون امتيازاً عمليا على أسس التكلفة-المنفعة. فالتطبيق بأثر رجعي في مجال معين يعتمد على وصف الإدارة لن يكون مقبولاً، حتى لو طبقت المنشأة كافة الجوانب الأخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي.

إستنتاج ٢٩ وجد المجلس هذه الملاحظات مقنعة. وقد جمع المجلس في صياغته النهائية لهذه المعيار استثناءات التطبيق بأثر رجعي في فئتين:

(أ) تتألف بعض الإستثناءات من إعفاءات اختيارية (الفقرات "إستنتاج ٣٠ - إستنتاج ٦٣").

(ب) تمنع الإستثناءات الأخرى التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على بعض جوانب إلغاء الإعتراف (الفقرات "إستنتاج ٢٠ - إستنتاج ٢٣")، ومحاسبة التحوط ("إستنتاج ٧٥ - إستنتاج ٨٠")، والتقديرات (الفقرة "إستنتاج ٨٤").

الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

إستنتاج ٣٠ يمكن أن تختار المنشأة استخدام واحد أو أكثر من الإعفاءات التالية:

(أ) عمليات اندماج الأعمال (الفقرات "إستنتاج ٣١ - ٤٠")؛
(ب) القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة (الفقرات "إستنتاج ٤١ -٤٧")؛
(ج) منافع الموظفين (الفقرات "إستنتاج ٤٨ - ٥٢")؛
(د) فروقات ترجمة العملات المتراكمة (الفقرات "إستنتاج ٥٣ -٥٥")؛
(هـ) الأدوات المالية المركبة (الفقرات "إستنتاج ٥٦ - ٥٨")؛
(و) أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (الفقرات "إستنتاج ٥٩ - ٦٣")؛
(ز) وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقا (الفقرة "إستنتاج ٦٣أ")؛ و
(ح) معاملات الدفع على أساس الأسهم (الفقرة "إستنتاج ٦٣ب").

إندماج الأعمال

إستنتاج ٣١ تناقش الفقرات التالية جوانب مختلفة من محاسبة اندماج الأعمال التي اعترفت بها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

(أ) ما إذا كان يجب منع إعادة العرض بأثر رجعي لعمليات إندماج أعمال سابقة، أو السماح بها أو وجوبها (الفقرات "إستنتاج ٣٢ – ٣٤").
(ب) ما إذا يجب أن تعترف المنشأة بالأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إندماج أعمال سابقة إذا لم تعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة (الفقرة "إستنتاج ٣٥").
(ج) ما إذا يجب على المنشأة إعادة عرض المبالغ المعينة لأصول أو إلتزامات المنشآت موضوع الإندماج إذا لم تؤدي مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة إلى عدم تغيير مبالغها المحملة قبل عملية الإندماج (الفقرة "إستنتاج ٣٦").
(د) ما إذا كان يجب على المنشأة إعادة عرض الشهرة للتعديلات في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى المبالغ المحملة للأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في عمليات إندماج أعمال سابقة (الفقرات "إستنتاج ٣٧ – ٤٠").

إستنتاج ٣٢ يمكن أن يقتضي التطبيق بأثر رجعي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *اندماج الأعمال* من المنشأة إعادة صياغة البيانات التي لم تحصل عليها في تاريخ عملية إندماج أعمال سابقة وإعداد تقديرات غير موضوعية حول ظروف العمل التي كانت قائمة في ذلك التاريخ. ويمكن أن تقلل هذه العوامل من مدى ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. لذلك، كانت مسودة العرض ١ ستمنع إعادة عرض عمليات إندماج أعمال سابقة (ما لم تكن المنشأة قد استخدمت المنهج البديل المقترح، الذي نوقش في الفقرة "إستنتاج ١٥" المتعلق بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما لو كانت تطبق على الدوام هذه المعايير). ووافق البعض في ردهم على هذه المسودة لكنهم ناقشوا أن إعادة عرض عمليات إندماج أعمال سابقة تنطوي على استخدام ذاتي وانتقائي محتمل للفهم التحليلي الذي يمكن أن يضعف من مدى ملاءمة وموثوقية البيانات المالية.

إستنتاج ٣٣ لم يوافق البعض في ردهم على هذه المسودة، حيث جادلوا بالقول:

(أ) أن آثار محاسبة اندماج الأعمال يمكن أن تدوم لعدة سنوات. ويمكن أن تختلف مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة بشكل كبير عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا توجد في بعض البلدان متطلبات محاسبية لعمليات اندماج الأعمال. ويمكن أن لا ينتج عن الأرصدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة أي معلومات مفيدة لاتخاذ القرار في هذه البلدان.
(ب) يكون إعادة العرض مفضلاً ويمكن أن لا ينطوي على كثير من التكلفة أو الجهد لأحدث عمليات اندماج الأعمال.

إستنتاج ٣٤ في ضوء هذه الملاحظات، استنتج المجلس أن إعادة عرض عمليات إندماج أعمال سابقة هو أمر مفضل من حيث المفهوم، على الرغم أن هذا الأمر يجب أن يكون مسموحا لأسباب التكلفة– المنفعة لكن ليس مطلوبا. قرر المجلس وضع بعض القيود على هذا الإختيار وأشار إلى إحتمالية توفر المعلومات لعمليات إندماج أعمال أكثر حداثة. وعليه، إذا قامت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإعادة عرض أية عملية إندماج أعمال، يقتضي هذا المعيار منها إعادة عرض كافة عمليات اندماج الأعمال اللاحقة (الفقرة ب ١ من الملحق "ب" من هذا المعيار).

إستنتاج ٣٥ إذا لم تعترف المنشأة بأصل أو إلتزام معين بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة في تاريخ اندماج الأعمال، تقترح مسودة العرض ١ أن تكلفته المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون صفر. نتيجة لذلك، لم يكن من الممكن أن تتضمن الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ذلك الأصل أو الإلتزام إذا كانت هذه المعايير تسمح أو تقتضي قياساً على أساس التكلفة. وناقش البعض أن هذا يعتبر حالة غير مبررة من عدم التقيد بالمبدأ الذي ينص على أن الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يجب أن تتضمن كافة الأصول والإلتزامات. ووافق المجلس على ذلك الإستنتاج. لذلك، تنص الفقرة ب٢(و) من الملحق "ب" من هذا المعيار أنه يجب على المنشأة المشترية الإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات وقياسها على أساس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقتضي ذلك في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة.

إستنتاج ٣٦ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، كان من الممكن أن تحافظ المنشأة على المبالغ المحملة لأصول والتزامات المنشآت موضوع الإندماج قبل عملية اندماج الأعمال بدون تغيير. وناقش البعض أنه من غير المنسجم استخدام هذه المبالغ المحملة على أنها تكلفة مقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نظراً لأن هذا المعيار لا يسمح باستخدام المبالغ المحملة المماثلة كتكلفة مقدرة للأصول والإلتزامات التي لم يتم شرائها في عملية إندماج أعمال. غير أن المجلس لم يحدد شكلاً معيناً لعملية إندماج أعمال سابقة، ولم يحدد شكلا معيناً لمحاسبة عمليات إندماج أعمال سابقة، التي سيكون من غير المقبول إجراء قياسات لها على أساس التكلفة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة.

إستنتاج ٣٧ على الرغم من أن هذا المعيار يعامل المبالغ المعينة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة للشهرة والأصول الأخرى المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إندماج أعمال سابقة على أنها تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ اندماج الأعمال، إلا أن المنشأة تحتاج إلى تعديل مبالغها المحملة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، كما يلي:

(أ) الأصول والإلتزامات التي تم قياسها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالقيمة العادلة أو أشكال أخرى من القيمة الحالية: إعادة قياسها بالقيمة العادلة أو تلك القيمة الحالية الأخرى.

(ب) الأصول الأخرى (عدا عن الشهرة) والإلتزامات التي تطبق عليها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياساً على أساس التكلفة: تعديل الإستهلاك أو الإطفاء المتراكم من تاريخ إندماج الأعمال إذا لم يلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويعتمد الإستهلاك على التكلفة المقدرة، وهو المبلغ المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة مباشرة بعد إندماج الأعمال.

(ج) الأصول (عدا عن الشهرة) والإلتزامات غير المعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة: القياس على أساس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقتضي ذلك في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة.

(د) البنود غير المؤهلة للإعتراف بها كأصول والتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: الإلغاء من الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذه المعايير.

إستنتاج ٣٨ درس المجلس ما إذا كان يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بالتعديلات الناتجة من إعادة عرض الشهرة. ولأن الأصول غير الملموسة والشهرة يرتبطان بشكل وثيق، فقد قرر المجلس أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض الشهرة، وذلك عندما:

(أ) تلغي بنداً تم الإعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنه أصل غير ملموس لكنه غير مؤهل به بشكل منفصل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ب) تعترف بأصل غير ملموس تمت إضافته إلى الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة.

لكن من أجل تفادي التكاليف التي يمكن أن تتجاوز المنافع المحتملة المتأتية للمستخدمين، يمنع هذا المعيار إعادة عرض الشهرة لمعظم التعديلات الأخرى التي تنعكس في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ما لم تختار منشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بأثر رجعي (الفقرة ب٢(ز) من هذا المعيار).

إستنتاج ٣٩ من أجل تقليل احتمال الإحتساب المزدوج لبند تم تضمينه في الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، ومشمول أيضا بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إما في قياس أصل آخر أو كخصم من إلتزام ما، يتطلب هذا المعيار أن تختبر المنشأة الشهرة المعترف بها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في حالات انخفاض القيمة (الفقرة ب٢(ز)(٣) من هذا المعيار). ولا يمنع هذا الإعتراف الضمني بشهرة تم

استحداثها داخليا نشأت بعد تاريخ اندماج الأعمال. إلا أن المجلس استنتج أن محاولة إقصاء تلك الشهرة المولدة داخليا سيكون أمرا مكلفاً ويؤدي إلى نتائج عشوائية.

إستنتاج ٤٠ قترح البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن اختبار انخفاض القيمة الرسمي يجب أن يُطلب فقط إذا كان هناك احتمال بازدواجية الإحتساب – أي عندما يتم الإعتراف بأصول إضافية لم يعترف بها سابقاً تتعلق بعملية إندماج أعمال سابقة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (أو كان يوجد مؤشر على انخفاض القيمة). غير أن المجلس قرر أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تجري اختباراً رسمياً لإنخفاض قيمة مجمل الشهرة المعترف بها في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذه المعايير، حيث قد لا تكون مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموما قد اقتضت إجراء اختبار بدقة مقارنة.

القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة

إستنتاج ٤١ تعتمد بعض القياسات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تراكم التكاليف السابقة أو بيانات عمليات أخرى. إذا لم تجمع المنشأة سابقا المعلومات اللازمة، فإن جمعها أو تقديرها بأثر رجعي يمكن أن يكون مكلفاً. ولتفادي التكلفة الزائدة، اقترحت مسودة العرض ١ أنه بإمكان المنشأة أن تستخدم القيمة العادلة لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ، إذا انطوى تحديد القياس على أساس التكلفة بموجب هذه المعايير تكلفة أو جهداً غير ملائمين.

إستنتاج ٤٢ عند الصياغة النهائية لهذا المعيار، أشار المجلس إلى أن بيانات التكلفة التي تم إعادة يمكن أن تكون أقل ملاءمة للمستخدمين، وأقل موثوقية، من بيانات القيمة العادلة الحالية. وعلاوة على ذلك، استنتج المجلس أن موازنة التكاليف والمنافع كانت أحد مهام المجلس عندما وضع المتطلبات المحاسبية أكثر من كونها مهمة المنشآت عند تطبيقها لتلك المتطلبات. وبناء على ذلك، يسمح هذا المعيار للمنشأة استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة في بعض الحالات دون الحاجة لإظهار تكلفة أو جهدٍ غير ملاءمين.

إستنتاج ٤٣ عبر البعض عن مخاوفه بأن استخدام القيمة العادلة سيؤدي إلى غياب قابلية المقارنة. إلا أن التكلفة تعادل عموما القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. لذلك، فإن استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لأصل معين يعني أن المنشأة ستبلغ عن نفس بيانات التكلفة كما لو أنها اشترت أصل معين بنفس الخدمات المستقبلية المتوقعة المتبقية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إذا كان هناك أي نقص في قابلية المقارنة، فإنه ينتج عن مجموع جمع التكاليف المتكبدة في تواريخ مختلفة، وليس عن الإستخدام المستهدف للقيمة العادلة كتكلفة مقدرة لبعض الأصول. واعتبر المجلس هذا المنهج على أنه مبرر لحل المشكلة الإستثنائية المتعلقة بإدخال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بطريقة اقتصادية دون الإضرار بالشفافية.

إستنتاج ٤٤ يحدّ هذا المعيار من استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لتلك الأصول التي من المحتمل أن تكون تكاليف إعادة الهيكلة الخاصة بها ذات منفعة محدودة للمستخدمين ومرهقة بشكل خاص: الممتلكات والمصانع والمعدات والإستثمارات العقارية (إذا اختارت المنشأة استخدام طريقة التكلفة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*") والأصول غير الملموسة التي تلبي معايير محددة (الفقرتان ١٦ و ١٨ من هذا المعيار).

إستنتاج ٤٥ بموجب نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *الممتلكات والمصانع والمعدات*"، إذا أعادت المنشأة تقييم أصل ما فيجب عليها إعادة تقييم كافة الأصول في ذلك الصنف. ويمنع هذا القيد إعادة التقييم الإنتقائي لتلك الأصول فقط التي يؤدي إعادة تقييمها إلى نتيجة معينة. واقترح البعض فرض قيد مماثل على استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" يتطلب أداء اختبار انخفاض القيمة إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصل. وبناء عليه، إذا استخدمت المنشأة القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لأصول قيمتها العادلة أعلى من التكلفة، فلا يمكنها تجاهل المؤشرات بأن المبلغ

القابل للإسترداد لأصول أخرى يمكن أن يكون أقل من مبلغها المحمل. لذلك، لا يحد هذا المعيار من استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لكامل أصناف الأصول.

إستنتاج ٤٦ يمكن أن تكون بعض عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة أكثر ملاءمة للمستخدمين من التكلفة الأصلية. وإذا كان الأمر كذلك، فلن يكون من المعقول طلب عملية إعادة هيكلة مكلفة ومطولة للتكلفة تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتالي، يسمح هذا المعيار للمنشأة استخدام مبالغ محددة باستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة كتكلفة مقدرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الحالات التالية:

(أ) إذا أعادت المنشأة تقييم أحد الأصول الموصوفة في الفقرة "إستنتاج ٤٤" باستخدام مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة واستوفى إعادة التقييم معايير محددة (الفقرتان ١٧ و١٨ من هذا المعيار).

(ب) إذا وضعت المنشأة تكلفة مقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة لبعض أو جميع الأصول والإلتزامات من خلال قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد بسبب حدث ما مثل الخصخصة أو الإكتتاب العام الأولي (الفقرة ١٩ من هذا المعيار).

إستنتاج ٤٧ تشير الفقرة ١٧ من هذا المعيار إلى عمليات إعادة التقييم التي تكون قابلة للمقارنة على نطاق واسع بالقيمة العادلة أو تعكس مؤشراً يتم تطبيقه على تكلفة قابلة للمقارنة على نطاق واسع بتكلفة محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد لا يكون من الواضح دائما ما إذا كان الهدف من إعادة تقييم سابق هو قياس القيمة العادلة أو أنه يختلف مادياً عن القيمة العادلة. وتسمح المرونة في هذا المجال بإيجاد حل اقتصادي التكلفة للمشكلة الإستثنائية المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتسمح لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تضع تكلفة مقدرة باستخدام قياس متوفر مسبقا ويعتبر نقطة بداية معقولة لقياس قائم على أساس التكلفة.

منافـــع الموظفيـــن

إستنتاج ٤٨ إذا اختارت المنشأة استخدام "أسلوب يتعلق بمدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات الشركة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين" الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*، فإن التطبيق الكامل بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ يقتضي من المنشأة تحديد الأرباح أو الخسائر الإكتوارية لكل سنة منذ بداية خطة منافع الموظفين من أجل تحديد صافي الأرباح أو الخسائر المتراكمة غير المعترف بها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. خلص المجلس إلى أن هذا الأمر لن يفيد المستخدمين وسيكون مكلفاً. وبناء على ذلك، يسمح هذا المعيار لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تعترف بكافة الأرباح أو الخسائر الإكتوارية حتى تاريخ التحول إلى هذه المعايير، حتى لو تضمنت سياستها المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ عدم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة (الفقرة ٢٠ من هذا المعيار).

إستنتاج ٤٩ لقد أدت مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٩ في العام ١٩٩٨ إلى زيادة إلتزامات منافع الموظفين المبلغ عنها لبعض المنشآت. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ للمنشآت بإطفاء تلك الزيادة خلال مدة خمس سنوات. واقترح البعض معالجة انتقالية مماثلة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى. غير أنه لا توجد للمجلس سياسة عامة لإعفاء العمليات التي تحدث قبل تاريخ محدد من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة (الفقرة ٢١ من *مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*). لذلك، لم يشمل المجلس نصاً انتقالياً مماثلاً للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

إستنتاج ٥٠ يمكن أن تعكس البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قياسات إلتزامات التقاعد في ثلاثة تواريخ: تاريخ الإبلاغ، ونهاية السنة المقارنة، وتاريخ التحول إلى المعايير المذكورة أعلاه. ورأى البعض أن الحصول على ثلاثة تقييمات اكتوارية منفصلة لمجموعة واحدة من البيانات المالية سيكون مكلفاً. لذلك اقترحوا أنه يجب على المجلس السماح

للمنشأة باستخدام تقييم اكتواري واحد يعتمد، على سبيل المثال، على افتراضات سارية في تاريخ الإبلاغ، بتكاليف خدمة وتكاليف فائدة تقوم على أساس تلك الإفتراضات لكل من الفترات موضوع العرض.

إستنتاج ٥١ غير أن المجلس استنتج أن الإعفاء العام من مبدأ القياس في كل تاريخ يتعارض مع هدف تقديم معلومات مفهومة وملاءمة وموثوقة وقابلة للمقارنة للمستخدمين. وإذا حصلت المنشأة على تقييم اكتواري كامل في تاريخ واحد أو اثنين من هذه التواريخ، وسجلت ذلك (تلك) التقييم (التقييمات) في تاريخ (تواريخ) أخرى آجلة أو سابقة، فإن أي تسجيل آجل أو سابق يجب أن يعكس العمليات المادية والأحداث المادية الأخرى (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) بين تلك التواريخ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، الفقرة ٥٧).

إستنتاج ٥٢ اقترح البعض أنه يجب على المجلس إعفاء المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من متطلب تحديد وإطفاء الجزء غير المستحق من تكلفة الخدمة السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. غير أن هذا المتطلب يفرض عبء أقل من التطبيق بأثر رجعي "لأسلوب يتعلق بمدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات الشركة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين" للأرباح والخسائر الإكتوارية، لأنه لا يتطلب إعادة صياغة البيانات منذ بداية الخطة. واستنتج المجلس أنه لم يوجد إعفاء مبرر لتكلفة الخدمة السابقة.

فروقات ترجمة العملات المتراكمة

إستنتاج ٥٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ *آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي* أن تصنف المنشأة بعض فروقات ترجمة العملات المتراكمة المتعلقة بصافي الإستثمار في عملية أجنبية كعنصر منفصل في حقوق الملكية. وتنقل المنشأة فروقات ترجمة العملات المتراكمة إلى بيان الدخل عند التصرف اللاحق بالعملية الأجنبية. وكان يمكن أن تسمح المقترحات الواردة في مسودة العرض ١ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستخدم فروقات ترجمة العملات المتراكمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة على أنها فروقات ترجمة عملات متراكمة مقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لو كانت فروقات ترجمة العملات المتراكمة لإعادة الهيكلة قد انطوت على تكلفة أو جهداً غير ملاءمين.

إستنتاج ٥٤ ناقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن إعفاء المنشأة من متطلب تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون أكثر شفافية وقابلية للمقارنة وذلك للأسباب التالية:

(أ) يمكن أن تعلم المنشأة إجمالي فروقات ترجمة العملات المتراكمة، لكنها قد لا تعلم مبلغ هذه الفروقات لكل شركة تابعة. وإذا كان الأمر كذلك، فلا تستطيع أن تنقل ذلك المبلغ إلى بيان الدخل عند التصرف بتلك الشركة التابعة. وسيؤدي هذا إلى إلغاء هدف تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة كعنصر منفصل في حقوق الملكية.

(ب) يمكن أن يكون مبلغ فروقات ترجمة العملات المتراكمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة غير ملائم، حيث يمكن أن يتأثر بالتعديلات التي تجري على أصول والتزامات المنشآت الأجنبية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٥٥ وقد وجد المجلس أن هذه المناقشات مقنعة. لذلك، لا يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير (الفقرتان ٢١ و ٢٢ من هذا المعيار). ولا تحتاج منشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تثبت أن تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة ينطوي على تكلفة أو جهد غير ملاءمين.

الأدوات المالية المركبة

إستنتاج ٥٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" من المنشأة تقسيم أداة مالية مركبة في البداية إلى عناصر إلتزام وحقوق ملكية منفصلة. وحتى إذا لم يعد عنصر الإلتزام قائما، فإن التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ينطوي على فصل جزأين من حقوق

الملكية. يوجد الجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل الفائدة المتراكمة المتزايدة على عنصر الإلتزام. ويمثل الجزء الأخر عنصر حق الملكية الأصلي للأداة المالية.

إستنتاج ٥٧ ناقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن فصل هذين الجزأين سيكون مكلفاً إن لم يعد عنصر الإلتزام في الأداة المركبة قائما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ووافق المجلس على تلك الملاحظات. وبناء على ذلك، إذا لم يعد عنصر الإلتزام قائما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فلا تحتاج المنشأة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تفصل الفائدة المتراكمة على عنصر الإلتزام عن عنصر حقوق الملكية (الفقرة ٢٣ من هذا المعيار).

إستنتاج ٥٨ طالب البعض الأخر بإعفاء للأدوات المركبة حتى وإن بقيت متداولة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وأحد المناهج المحتملة هو استخدام القيمة العادلة للعناصر في تاريخ التحول إلى هذه المعايير على أنها تكلفة مقدرة. وحيث لا يتضمن هذا المعيار أية إعفاءات للإلتزامات المالية، استنتج المجلس أنه من غير المنسجم إيجاد مثل ذلك الإعفاء لعنصر الإلتزام في أداة مركبة.

أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

إستنتاج ٥٩ يمكن أن تقدم الشركة التابعة تقاريرها إلى الشركة الأم في الفترة السابقة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دون عرض مجموعة كاملة من البيانات المالية بموجب هذه المعايير. وإذا بدأت الشركة التابعة لاحقا بعرض البيانات المالية التي تتضمن بيانا صريحاً وغير متحفظ بشأم الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تصبح منشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى في ذلك الوقت. وقد يدفع هذا الشركة التابعة للإحتفاظ بمجموعتين متوازيتين من السجلات المحاسبية على أساس تواريخ مختلفة للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لأن بعض القياسات بموجب هذا المعيار تعتمد على تاريخ التحول إلى هذه المعايير.

إستنتاج ٦٠ لدى إعداد مسودة العرض ١، استنتج المجلس أن متطلب الإحتفاظ بمجموعتين متوازيتين من السجلات سيكون عبئاً على المستخدمين وغير مفيداً لهم. لذا اقترحت مسودة العرض ١ عدم معاملة الشركة التابعة على أنها منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لأغراض للإعتراف والقياس، إذا كان تم توحيد الشركة التابعة في البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للفترة السابقة وكان قد وافق جميع مالكي حقوق الأقلية على ذلك.

إستنتاج ٦١ عارض البعض في ردهم على مسودة العرض ١ هذا الإعفاء بناء على الأسس التالية:

(أ) لا يلغي الإعفاء كافة للفروقات بين رزمة تقارير المجموعة والبيانات المالية للشركة التابعة. ولا تشكل رزمة التقارير مجموعة كاملة من البيانات المالية، ويمكن أن تكون الشركة الأم قد أجرت تعديلات على الأرقام المبلغ عنها (على سبيل المثال، إذا تم إجراء تعديلات تكلفة المعاشات التقاعدية مركزياً)، ويمكن أن يكون مدخل المادية للمجموعة أعلى من الشركة التابعة.

(ب) إن هدف المجلس المتعلق بقابلية المقارنة بين المنشآت المختلفة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في نفس التاريخ (الفقرة "إستنتاج ١٠") يجب تطبيقه بالتساوي على أية منشأة، بما في ذلك الشركات التابعة، وبالتحديد إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة التابعة متداولة بشكل عام.

إستنتاج ٦٢ لكن المجلس حافظ على الإعفاء لأنه سيخفف من بعض المشاكل العملية. وعلى الرغم من أن الإعفاء لا يلغي كافة الفروقات بين البيانات المالية للشركة التابعة ورزمة تقارير مجموعة معينة، إلا أنه يقلل منها. وعلاوة على ذلك، لا يضعف الإعفاء من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية للشركة التابعة لأنه يسمح بقياس مقبول مسبقاً بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في

البيانات المالية الموحدة للشركة الأم. لذلك، ألغى المجلس أيضا الإقتراح الوارد في مسودة العرض ١ بأن الإعفاء يجب أن يكون مشروطا بموافقة الأقليات.

إستنتاج ٦٣ في الصياغة النهائية لهذا المعيار، بسّط المجلس من وصف الإعفاء بالنسبة لشركة تابعة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعد تبنيها من قبل الشركة الأم. وبموجب هذا المعيار، يمكن أن تقيس الشركة التابعة أصولها والتزاماتها بالمبالغ المحملة المتضمنة في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، على أساس تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا لم يتم إجراء تعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد وآثار عملية اندماج الأعمال التي اشترت فيها الشركة الأم الشركة التابعة. وكخيار بديل، يمكن للشركة التابعة أن تختار قياسها بالمبالغ المحملة التي يقتضيها ما تبقى من هذا المعيار، على أساس تاريخ تحول الشركة التابعة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما مدد المجلس الإعفاء ليشمل شركة زميلة أو مشروع مشترك يتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبنيها من قبل المنشأة التي لها تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه (الفقرة ٢٤ من هذا المعيار). غير أنه إذا تبنت الشركة الأم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في وقت لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة، لا تستطيع الشركة الأم أن تختار، في بياناتها المالية الموحدة، تغيير القياسات التي استخدمت حسب هذه المعايير واستخدمتها الشركة التابعة مسبقا في بياناتها المالية، باستثناء التعديل لإستيعاب إجراءات التوحيد وآثار عملية اندماج الأعمال التي اشترت فيها الشركة الأم الشركة التابعة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار).

وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً

إستنتاج٦٣أ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما تم تعديله عام ٢٠٠٣) للمنشأة وصف أداة مالية، عند الإعتراف الأولي فقط، على أنها (أ) أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو (ب) متوفرة لغرض البيع. وعلى الرغم من هذا المتطلب، فإن المنشأة التي طبقت مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، عند التطبيق الأولي له، يمكن أن تصف أداة مالية معترف بها سابقا بهذه الطريقة. وقرر المجلس أن يعامل المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بنفس الطريقة التي يعامل بها المنشآت التي طبقت مسبقا هذه المعايير. ووفقاً لذلك، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تصف على نحو مماثل أداة مالية معترف بها سابقاً في تاريخ التحول إلى هذه المعايير. ويطلب من هذه المنشأة الإفصاح عن مبلغ الأدوات المالية المعترف بها سابقاً التي تصفها بهذه الطريقة.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

إستنتاج٦٣ب يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" أحكاما انتقالية متنوعة. على سبيل المثال، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من المنشأة بالنسبة للعمليات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية تطبيقه على الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ ولم يتم استحقاقها في تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. ويعتبر المعيار السابق ذكره نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. كما توجد أيضا ترتيبات انتقالية للإلتزامات التي تنشأ عن العمليات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، وللتعديلات على بنود أو شروط منح أدوات حقوق الملكية التي لم ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، إذا حدث التعديل بعد تاريخ نفاذ ذلك المعيار. وقرر المجلس أنه يجب عموما معاملة المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بنفس الطريقة التي تعامل بها المنشآت التي طبقت مسبقا هذه المعايير. على سبيل المثال، يجب أن لا يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي مُنحت في ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ. وعلى نحو مماثل، لا يجب أن يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي مُنحت بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ إذا تم استحقاق حقوق الملكية تلك قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥. وبالإضافة إلى ذلك، قرر المجلس أنه لا يجب أن يطلب من منشأة تتبنى

المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي مُنحت بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ إذا تم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى نحو مماثل، قرر المجلس أنه لا يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات التي تنشأ عن العمليات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد إذا تم تسديد تلك الإلتزامات قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، أو قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة الداخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات

إستنتاج٦٣ج يتطلب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة أن تضاف التغيرات في إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات الأخرى إلى تكلفة الأصول التي تتعلق بها أو تخصم منها، وإستهلاك المبلغ القابل للإستهلاك المعدل وذلك بأثر مستقبلي على مدى العمر النافع المتبقي لهذه الأصول، والتطبيق بأثر رجعي لهذا المتطلب في تاريخ الإنتقال يتطلب أن تنشئ المنشأة سجلاً تاريخياً لكافة هذه التعديلات التي كانت ستتم في الماضي، ووفي العديد من الحالات لن يكون هذا عملياً، وقد وافق المجلس على أنه كبديل للإمتثال لهذا المتطلب يجب أن يسمح للمنشأة أن تدخل ضمن التكلفة المستهلكة للأصل في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مبلغاً يتم حسابه بخصم الإلتزام في ذلك التاريخ بأثر رجعي وإستهلاكه منذ أن تم تحمل الإلتزام لأول مرة..

عقود الإيجار

إستنتاج ٦٣د يحتوي التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار على أحكام إنتقالية لأن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إعترفت بالصعوبات التي يثيرها التطبيق الكامل بأثر رجعي للتفسير، وبشكل خاص صعوبة العودة من المحتمل لعدة سنوات وإجراء تقييم ذي معنى لما إذا كان الترتيب قد لبى المقاييس في ذلك الوقت، وقد قرر المجلس معاملة المتبنين لأول مرة بنفس الطريقة مثل المنشآت التي طبقت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل.

الإعفاءات الأخرى المحتملة المرفوضة

إستنتاج ٦٤ درس المجلس اقتراحات تتعلق بإعفاءات أخرى ورفضها. وكان كل من هذه الإعفاءات سيحيد بهذا المعيار بعيدا عن منهج يستند إلى المبادئ، ويقلل من الشفافية بالنسبة للمستخدمين، ويخفض من قابلية المقارنة عبر الوقت في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويخلق مزيداً من التعقيد. ومن وجهة نظر المجلس، فإن أية توفيرات ناتجة في التكلفة كانت لن تفوق هذه المساوئ. وتناقش الفقرات "إستنتاج ٦٥ – إستنتاج ٧٣" بعض الإقتراحات المحددة التي نظر فيها المجلس فيما يخص المشتقات الضمنية، والتضخم المرتفع، والأصول غير الملموسة، وتكاليف عمليات الأدوات المالية.

المشتقات الضمنية

إستنتاج ٦٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* من المنشأة محاسبة بعض المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة بشكل منفصل. وناقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن التطبيق بأثر رجعي لهذا المتطلب سيكون مكلفاً. واقترح البعض إما الإعفاء من التطبيق بأثر رجعي لهذا المتطلب، أو وضع متطلب أو خيار لاستخدام القيمة العادلة للأداة

الأصلية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفتها المقدرة في ذلك التاريخ.

إستنتاج ٦٦ أشار المجلس إلى أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموما الأمريكية توفر خياراً في هـذا المجـال. وبموجب الإحكام الإنتقالية الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٣٣ "*محاسـبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط*"، فليس من الضروري أن تقوم المنشأة بمحاسبة بعض المشتقات الضمنية القائمة مسبقا بشكل منفصل. ورغم ذلك، استنتج المجلس أن الإخفاق في قياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة سيقلل من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الـدولي لإعداد التقارير المالية. كما لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتناول عدم القدرة على قياس المشتقة الضمنية والعقد الأصلي بشكل منفصل. وفي تلك الحالات، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تقيس المنشأة كامل العقد المُجمع بالقيمة العادلة.

التضخم المرتفع

إستنتاج ٦٧ ناقش البعض أن تكلفة إعادة عرض البيانات المالية لإستيعاب آثار التضخم المرتفع في فتـرات تسبق تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يفوق المنافع، خصوصا إذا لم تعد العملة عالية التضخم. إلا أن المجلس استنتج أنه يجب طلب إعادة العـرض ذلـك لأن التـضخم المرتفع يمكن أن يجعل البيانات المالية غير المعدلة بدون معنى أو مضللة.

الأصـول غيـر الملموسـة

إستنتاج ٦٨ اقترح البعض، للأسباب التالية، أن تستبعد الميزانية العمومية الإفتتاحية لمنشأة تتبنـي المعـايير الدولية للمرة الأولى الأصول غير الملموسة التي لم تعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة:

(أ) إن استخدام الفهم التحليلي لتقييم التوقيت الذي تم فيه تلبية معايير الإعتراف للأصول غير الملموسة بأثر رجعي يمكن أن يكون غير موضوعيا، ويفسح إحتمالية التلاعب وينطـوي على تكاليف يمكن أن تفوق المنافع المتأتية للمستخدمين.

(ب) غالبا ما تكون المنافع المتوقعة من الأصول غير الملموسة ليـست ذات علاقـة مباشـرة بالتكاليف المتكبدة. وبناء على ذلك، تعتبر رسملة التكاليف المتكبدة ذات فائـدة محـدودة للمستخدمين، خصوصا إذا تم تكبد التكاليف في فترة سابقة بعيدة.

(ج) يكون هذا الإستبعاد منسجماً مع الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الـدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*". وتشجع هذه الأحكام (لكنها لا تتطلب) الإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج أعمال سابقة كانت على هيئة اندماج بالشراء وتمنـع الإعتراف بجميع الأصول غير الملموسة الأخرى غير المعترف بها سابقا.

إستنتاج ٦٩ في حالات عديدة، لا تكون الأصول غير الملموسة المولدة داخليا مؤهلة للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقـارير الماليـة، لأن المنشأة لم تجمع، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، معلومات التكلفة، أو أنها لـم تنفذ تقديرات معاصرة للمنافع الإقتصادية المستقبلية. وفي هذه الحالات، لا توجد ضرورة لوضع متطلب محدد لاستبعاد تلك الأصول. وعلاوة على ذلك، عندما لا تكون هـذه الأصـول مؤهلـة للإعتراف بها، لن تحتاج المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، مـن وجهـة نظـر المجلس، إلى إنجاز أعمال واسعة النطاق للوصول إلى هذا الإستنتاج.

إستنتاج ٧٠ وفي حالات أخرى، يمكن أن تكون المنشأة قد جمعت واحتفظت بمعلومات كافية حول التكـاليف والمنافع الإقتصادية المستقبلية لتحديد أي الأصول غير الملموسة (سواء المولدة داخليا أو المشتراة في عملية إندماج أعمال أو بشكل منفصل) مؤهلة للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الـدولي

٣٨ في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية. وإذا كانت تلك المعلومات متوفرة، فلا يكون أي استبعاد مبررا.

إستنتاج ٧١ ناقش البعض أنه يجب استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة للأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (قياسا مع اندماج الأعمال). ولم تكن مسودة العرض ١ ستسمح بهذا الأمر. إلا أن عند صياغة هذا المعيار بشكله النهائي، استنتج المجلس أن هذا المنهج يجب أن يكون متاحا لتلك الأصول غير الملموسة التي سمحت لها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسبقا قياسات القيمة العادلة. لذلك، تستطيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تختار، بموجب هذا المعيار، استخدام القيمة العادلة أو بعض عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة للأصول غير الملموسة على أنها تكلفة مقدرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فقط إذا استوفت الأصول غير الملموسة ما يلي:

(أ) معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (بما في ذلك القياس الموثوق للتكلفة الأصلية)؛ و

(ب) المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط) (الفقرة ١٨ من هذا المعيار).

تكاليف العملية: الأدوات المالية

إستنتاج ٧٢ من أجل تحديد التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي باستخدام طريقة الفائدة الفعالة، من الضروري تحديد تكاليف العمليات المتكبدة عند نشوء الأصل أو الإلتزام. وناقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ بأن تحديد تكاليف العملية هذه يمكن أن ينطوي على تكلفة أو جهد غير ملائمين للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوقت طويل. واقترحوا بأنه يجب على المجلس السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بما يلي:

(أ) استخدام القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ؛ أو

(ب) تحديد التكلفة المطفأة دون الأخذ في الإعتبار تكاليف العملية.

إستنتاج ٧٣ ومن وجهة نظر المجلس، من غير المحتمل أن يكون الجزء غير المطفأ من تكاليف العملية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هاما لمعظم الأصول المالية والإلتزامات المالية. وحتى عندما يكون الجزء غير المطفأ هاما، يجب أن تكون التقديرات المعقولة ممكنة. لذلك، لم يضع المجلس إعفاءا في هذا المجال.

الوصف بأثر رجعي

إستنتاج ٧٤ أخذ المجلس في اعتباره صعوبات التنفيذ العملي التي يمكن أن تنشأ عن التطبيق بأثر رجعي لجانبين من جوانب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية:الإعتراف والقياس*:

(أ) محاسبة التحوط (الفقرات "إستنتاج ٧٥ –٨٠)؛

(ب) معالجة تغييرات القيمة العادلة المتراكمة على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرات "إستنتاج ٨١ –٨٣)؛ و

(ج) "يوم واحد" الإعتراف بالأرباح والخسائر (الفقرة إستنتاج ٨٣أ).

محاسبة التحوط

إستنتاج ٧٥ قبل أن تبدأ معظم المنشآت استعداداتها لتبني معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أو معيارا محليا قائم على أساس معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، من غير المحتمل أن تكون قد تبنت المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لما يلي: (أ) توثيق التحوطات في بدايتها (ب) اختبار مدى فعالية التحوطات، حتى لو كانت تهدف إلى الإستمرار في نفس إستراتيجيات التحوط بعد تبني معيار

المحاسبة الدولي ٣٩. وعلاوة على ذلك، يمكن أن يؤدي التطبيق بأثر رجعي للتحوطات (أو عكس وصفها بأثر رجعي) إلى وصف انتقائي لبعض التحوطات للابلاغ عن نتيجة معينة.

إستنتاج ٧٦ وللتغلب على هذه المشاكل، تقتضي المتطلبات الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة التي طبقت مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق متطلبات التحوط بأثر مستقبلي عندما تتبنى معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وحيث أن نفس المشاكل تبرز لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، يقتضي منها هذا المعيار التطبيق بأثر مستقبلي.

إستنتاج ٧٧ تضمنت مسودة العرض ١ نسخة أعيد صياغتها من الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإضافة إلى *الأسئلة والأجوبة* ذات العلاقة التي وضعتها لجنة إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وأكد المجلس في أساس الإستنتاجات الذي نشر مع مسودة العرض ١ أنه لم يقصد إيجاد تغييرات جوهرية من حيث إعادة الصياغة. غير أنه في ضوء الإجابات على مسودة العرض ١، قرر المجلس في الصياغة النهائية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١ أن إعادة الصياغة لن تسهل على المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والأطراف الأخرى فهم وتطبيق الأحكام الإنتقالية و*الأسئلة والأجوبة*. إلا أن مشروع تحسين معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ قد نتج عن تعديلات معينة على المتطلبات الإنتقالية. وبالإضافة إلى ذلك، دمج هذا المشروع أسئلة وأجوبة أخرى منتقاة (لا تتعلق بالتحول إلى المعايير الدولية) في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك، اغتنم المجلس هذه الفرصة لتوحيد كافة الإرشادات الموجهة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في مكان واحد، من خلال دمج الأسئلة والأجوبة التي تتعلق بالتحول في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١.

إستنتاج ٧٨ طالب البعض في ردهم على مسودة العرض ١ من المجلس توضيح ما سيحدث إذا انطوت محاسبة التحوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة على علاقات تحوط من نوع غير مؤهل لمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويمكن رؤية تلك المشكلة بوضوح أكثر بالنسبة لتحوط مركز مالي صافي (تحوط كبير). فإذا كان ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تستخدم محاسبة التحوط في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب تلك المعايير لتحوط مركز مالي صافي، فإن هذا ينطوي على أحد الأمرين التاليين:

(أ) الإعتراف بالمبالغ المدينة والدائنة المؤجلة التي ليست أصول أو إلتزامات (لحالة تحوط بالقيمة العادلة)؛ أو

(ب) تأجيل الأرباح أو الخسائر في حقوق الملكية عندما يكون هناك، في أحسن الأحوال، رابطة ضعيفة ببند ذي صلة يحدد متى يجب نقلها إلى بيان الدخل (لحالة تحوط تدفق نقدي).

إستنتاج ٧٩ حيث أن كل من هذه المعالجتين يضعف من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فقد قرر المجلس أنه لا يجب على المنشأة تطبيق محاسبة التحوط في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب ذلك المعيار على تحوط مركز مالي صافي غير مؤهل كبند محوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لكن المجلس استنتج أنه من المعقول (وبالإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٣٣) السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تصف بند فردي كبند محوط في المركز المالي الصافي، بشرط أن تقوم بذلك في موعد أقصاه تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للحيلولة دون الوصف الإنتقائي. ولأسباب مماثلة، منع المجلس محاسبة التحوط في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب ذلك المعيار لأي علاقة تحوط من نوع غير مؤهل لمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (انظر الفقرة ٢٩ من هذا المعيار).

إستنتاج ٨٠ اقترح البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥ لا تستطيع أن تلبي معايير التوثيق والفعالية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ كانون الثاني ٢٠٠٤ للعديد من المنشآت). وطلب البعض إعفاء معين من هذه المعايير حتى بداية آخر فترة تغطيها البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (١ كانون الثاني ٢٠٠٥ للعديد من المنشآت). لكن المجلس لم يضع إعفاء في هذا المجال للأسباب التالية:

(أ) إن الهدف الرئيسي للمجلس هو قابلية المقارنة في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى، وبين المنشآت المختلفة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى وترغب في تبنيها في نفس الوقت (الفقرة "إستنتاج ١٠").

(ب) إن استمرار ممارسات محاسبة التحوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة يمكن أن يسمح بعدم الإعتراف بالمشتقات، أو الإعتراف بالمبالغ المدينة والدائنة المؤجلة التي ليست أصولا والتزامات.

(ج) إن المثال المرجعي الذي اتخذه المجلس لحالات تقييم التكلفة – المنفعة يتمثل في منشأة خططت للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقادرة على جمع المعلومات اللازمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير، أو بعد ذلك التاريخ بوقت قصير جداً (الفقرة "إستنتاج ٢٧"). ويجب عدم "مكافأة" المنشآت بامتيازات إذا أخفقت في التخطيط للتحول، كما لا يجب أن يُسمح بأن يؤدي هذا الإخفاق إلى الإضعاف من نزاهة ميزانياتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وينبغي على المنشآت التي تتحول إلى تطبيق هذه المعايير في العام ٢٠٠٥ أن تبدأ تنفيذ أنظمة محاسبة التحوط مع بداية العام ٢٠٠٤. ومن وجهة نظر المجلس، يعتبر ذلك جدولاً زمنياً يمثل تحدياً لكنه قابل للتحقيق. والمنشآت التي تحضّر للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العام ٢٠٠٤ يجب أن تكون قد أدركت مسبقا المدلولات الضمنية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. واقترحت مسودة عرض التحسينات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، المنشورة في حزيران ٢٠٠٢، إجراء تغييرات قليلة جدا في هذا المجال، لذا فإن التحول المتأخر غير مبرر لهذه المنشآت أيضا.

الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع

إستنتاج ٨١ يقتضي التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى الإعتراف بتغييرات القيمة العادلة المتراكمة في بند منفصل من حقوق الملكية في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذا المعيار، ونقل تغييرات القيمة العادلة تلك إلى بيان الدخل عند التصرف اللاحق بالأصل أو انخفاض قيمته. ويمكن أن يتيح هذا الأمر، على سبيل المثال، التصنيف الإنتقائي للأصول ذات الأرباح المتراكمة على أنها متوفرة برسم البيع (مع عمليات نقل لاحقة إلى بيان الدخل عند التصرف) والأصول ذات الخسائر المتراكمة على أنها محتفظ بها لغرض التجارة (بدون عمليات نقل عند التصرف).

إستنتاج ٨٢ أكد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإقتراح الوارد في مسودة عرض حزيران ٢٠٠٢، الذي يفيد بمنح المنشأة التي طبقت مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خياراً لوصف أي أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عندما تطبق لأول مرة التحسينات المقترحة. وعلى الرغم من أن هذا المتطلب يمكن أن يزيد مخاطرة التصنيف الإنتقائي من قبل المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والذي نوقش في الفقرة السابقة، لاحظ المجلس أنه باستطاعة المنشأة تحقيق نتيجة مماثلة من خلال التصرف الإنتقائي في بعض الأصول قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناء على ذلك، استنتج المجلس أنه يجب معاملة المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بنفس الطريقة التي تعامل بها المنشآت التي طبقت مسبقا هذه المعايير من خلال طلب التطبيق بأثر رجعي.

إستنتاج ٨٣ علق البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن تكلفة تحديد المبلغ الذي يجب تضمينه في بند منفصل من حقوق الملكية يفوق المنافع. غير أن المجلس أشار بأن هذه التكاليف ستكون في حدها الأدنى إذا قامت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتسجيل الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة بسعر التكلفة، أو بسعر التكلفة أو القيمة السوقية، أيهما أقل. وقد تكون هذه التكاليف أكثر أهمية إذا قامت بتسجيلها بالقيمة العادلة، لكن في تلك الحالة، يمكنها أيضا تصنيف الأصول على أنها أصول محتفظ بها لغرض المتاجرة. لذلك لم يقم المجلس بإجراء تغييرات على مقترح مسودة العرض ١ الذي يفيد أنه يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر رجعي على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع.

إستنتاج٨٣أ تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في الأصل التطبيق بأثر رجعي لمتطلبات الإعتراف بمكسب أو خسارة "اليوم الأول" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة أ ز ٧٦، وبعد

صدور معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المعدل أثار المشاركون الإهتمام بأن التطبيق بـأثر رجعـي سيخرج عن متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية وسـيكون تنفيـذه صـعباً ومكلفاً وقد يتطلب إفتراضات شخصية بشأن ما الذي تمت ملاحظته وما الذي لم تتم ملاحظتـه، وإستجابة لهذه الإهتمامات قرر المجلس السماح للمنشآت تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة أ ز ٧٦ والفقرة أ ز ٧٦أ بأية طريقة من الطرق التالية:

(أ) بأثر رجعي؛ أو
(ب) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢؛ أو
(ج) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

التقـــديـــرات

إستنتاج ٨٤ سيكون على المنشأة إجراء تقديرات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة فـي تـاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تشير الأحداث التي تقـع بـين ذلـك التاريخ وتاريخ الإبلاغ عن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعـداد التقـارير المالية إلى الحاجة إلى تغيير تلك التقديرات. ويمكن أن تُصنف بعض تلك الأحداث كأحداث تـؤدي إلى تعديل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العموميـة*". لكـن إذا أجرت المنشأة تلك التقديرات على أساس منسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يستنتج المجلس أن الإعتراف بمراجعة تلك التقديرات كدخل أو مصروف في الفترة التي أجرت فيها المنشأة المراجعة، وليس في إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يقدم عونا أكبر للمستخدمين- ويكون أكثر انسجاما مع معيـار المحاسـبة الـدولي ٨ "*الـسياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار).

العــرض والإفصـــاح

المعلومات المقارنة

إستنتاج ٨٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" أن تفصح المنشأة عـن المعلومـات المقارنة (بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) للفترة السابقة. واقترح البعض أنه يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تفصح عن المعلومات المقارنة لأكثر من فتـرة سابقة. وبالنسبة للمنشآت التي طبقت مسبقا المعايير الدولية لإعـداد التقـارير الماليـة، يكـون للمستخدمين عادة إمكانية الوصول إلى البيانات المالية المعدة على أساس مقارن لعـدة سـنوات. غير أن الحال يختلف بالنسبة لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى.

إستنتاج ٨٦ ورغم ذلك، لم يتطلب المجلس من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولـى تقـديم معلومـات مقارنة أكثر مما يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ١، لأن مثل ذلك المتطلب يفرض تكـاليف مـن نسبة المنافع على المستخدمين، ويزيد من مخاطر حاجة المعدّين المحتملـة لعمـل افتراضـات عشوائية في تطبيق الفهم التحليلي.

إستنتاج ٨٧ اقترحت مسودة العرض ١ أنه إذا تضمنت البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعـداد التقارير المالية معلومات مقارنة لأكثر من سنة واحدة، فيجب أن تلتـزم المعلومـات المقارنـة الإضافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولاحظ بعض المجاوبون على مسودة العرض ١ أن بعض الهيئات التنظيمية تطلب من المنشآت إعداد معلومات مقارنة لأكثر من سـنتين، وقـد ناقشوا ما يلي:

(أ) إن متطلب إعادة عرض معلومات مقارنة لمدة سنتين يفرض تكاليف زائدة ويـؤدي إلـى عمليات إعادة عرض عشوائية يمكن أن تكون متحيزة من خلال الفهم التحليلي.

(ب) دراسة تبني المنشأة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥، وطلب الهيئات التنظيمية منها تقديم معلومات مقارنة لمدة سنتين. ويكون تاريخ تحولهـا إلـى المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٣- يسبق بعدة أشـهر نـشر هـذا المعيار والمعايير الناتجة عن مشروع التحسينات. ويمكن أن يتعارض هـذا مـع تأكيـد المجلس الوارد في الفقرة "إستنتاج ٢٧" أعلاه، الذي يفيد أنه بإمكان معظم المعدّين جمـع

معظم المعلومات التي يحتاجونها لميزانيتهم العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير أو بعد ذلك التاريخ بوقت قصير.

إستنتاج ٨٨ واستجابة لهذه الملاحظات، ألغى المجلس هذا الإقتراح. وعوضا عن ذلك، إذا اختارت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تقديم معلومات مقارنة لأكثر من سنة واحدة، فلا حاجة أن تلتزم المعلومات المقارنة الإضافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكن يقتضي هذا المعيار أن تقوم المنشأة بما يلي:

(أ) تسمية معلومات مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة بشكل رئيسي بأنه لم يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعلها تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٧ من هذا المعيار).

إستنتاج ٨٩ اقترح البعض في ردهم على مسودة العرض ١ بأن إعداد المعلومات المقارنة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشأن الأدوات المالية سيكون أمرا مرهقاً. واقترحوا أن يكون بمقدور المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر مستقبلي من بداية سنة بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (مثلا ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ للعديد من المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى). ولاحظوا أن الشركات الأمريكية لم يطلب منها إعادة عرض المعلومات المقارنة لدى استحداث بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٣٣ "*محاسبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط*". لكن نظرا إلى تأكيد المجلس على قابلية المقارنة ضمن البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة "إستنتاج ١٠") وافتراض التخطيط في الوقت المناسب (الفقرة "إستنتاج ٢٧")، لم يضع المجلس إعفاءا عاما في هذا المجال.

إستنتاج٨٩أ وعلى الرغم من ذلك، لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ اللذين تمت مراجعتهما لم يصدرا حتى كانون الأول ٢٠٠٣. وإضافة إلى ذلك، كان من آثار قرار المجلس إعادة تعريض مقترحاته لمحفظة تحوطات مخاطرة سعر الفائدة عدم صياغة بعض المتطلبات بشكلها النهائي حتى بداية عام ٢٠٠٤. وقد أبدى المجلس تعاطفا مع المخاوف المتمثلة في أن لا تتمكن المنشآت التي سيطلب منها الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥ من التحول في الوقت المناسب إلى هذه المعايير لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لن يصدر بالشكل النهائي حتى بداية عام ٢٠٠٤. وبناء على ذلك، قرر المجلس إعفاء المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ من إعداد معلومات مقارنة تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، كما تم تعديلهما عام ٢٠٠٣، في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. إن الإفصاحات الواردة في الفقرة ٣٦أ تطلع المستخدمين على عدم كفاية خاصية قابلية المقارنة.

الملخصات التاريخية

إستنتاج ٩٠ تختار بعض المنشآت، أو يتطلب منها، أن تعرض في بياناتها المالية ملخصات تاريخية لبيانات مختارة تغطي فترات تسبق الفترة الأولى التي تعرض لها معلومات مقارنة كاملة. وناقش البعض إنه يجب على المنشأة عرض هذه المعلومات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لضمان قابلية المقارنة عبر الوقت. غير أن المجلس استنتج أن مثل هذا المتطلب يفرض تكاليف من نسبة المنافع على المستخدمين. ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية اللازمة لجعل الملخصات التاريخية الواردة في البيانات المالية أو التقارير المالية المرحلية تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٧ من هذا المعيار). ولا تندرج الملخصات التاريخية المنشورة خارج إطار البيانات المالية أو التقارير المالية المرحلية ضمن نطاق هذا المعيار.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

استنتاج ٩١ يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن أثر التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. واستنتج المجلس أن مثل هذه الإفصاحات أساسية في البيانات المالية (السنوية) الأولى المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك في التقارير المالية المرحلية (إن وجدت)، لأنها تساعد المستخدمين على فهم أثر التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومدلولاته الضمنية وكيف أنهم بحاجة الى تغيير نماذجهم التحليلية للإستفادة المثلى من المعلومات المقدمة باستخدام هذه المعايير. وترتبط الإفصاحات المطلوبة بكلا ما يلي:

(أ) آخر المعلومات الحديثة المنشورة بموجب معايير المحاسبة المقبولة عموما السابقة، لكي يكون لدى المستخدمين أحدث المعلومات؛ و

(ب) تاريخ التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وهذا محور مهم لاهتمام المستخدمين والمعنين والمدققين لأن الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي نقطة البداية للمحاسبة بموجب هذه المعايير.

استنتاج ٩٢ تقتضي الفقرة ٣٩ (أ) و(ب) من هذا المعيار إجراء مطابقات حقوق الملكية والربح أو الخسارة. واستنتج المجلس أن المستخدمين يجدون أنه من المفيد أيضا أن يكون لديهم معلومات حول التعديلات الأخرى التي تؤثر على الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنها لا تظهر في هذه المطابقات. ولأن المطابقة يمكن أن تكون كبيرة الحجم، يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات السردية حول هذه التعديلات، وكذلك التعديلات على بيان التدفق النقدي (الفقرة ٤٠ من هذا المعيار).

استنتاج ٩٣ تنص الفقرة ٤١ من هذا المعيار على وجوب أن تميز المطابقات بين التغيرات في سياسات المحاسبة وتصحيح الأخطاء. وناقش بعض المجاوبين على مسودة العرض ١ أن الإلتزام بهذا المتطلب يمكن أن يكون أمرا صعبا أو مكلفا. غير أن المجلس استنتج أن كلا العنصرين مهم وأنه يجب الإفصاح عنهما لأن:

(أ) المعلومات حول التغيرات في سياسات المحاسبة تساعد في تفسير التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) المعلومات حول الأخطاء تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات المالية. وزيادة على ذلك، فان الإخفاق في الإفصاح عن أثر الأخطاء الهامة ستحول دون محاسبة ومسائلة الإدارة عن الموارد الموكلة لها" (*الإطار*، الفقرة ١٤).

استنتاج ٩٤ بالنسبة لخسائر انخفاض القيمة (والقيود العاكسة) المعترف بها في إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقتضي الفقرة ٣٩ (ج) من هذا المعيار الإفصاحات التي قد يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" لو تم الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة (والقيود العاكسة) تلك خلال الفترة التي تبدأ في تاريخ التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إن أساس هذا المتطلب هو وجود عدم موضوعية حول خسائر انخفاض القيمة. ويوفر هذا الإفصاح شفافية حول خسائر انخفاض القيمة المعترف بها عند التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تلقى هذه الخسائر خلافا لذلك إهتمام أقل مما لاقته خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الفترات الأولى أو اللاحقة.

استنتاج ٩٥ تقتضي الفقرة ٤٤ من هذا المعيار إفصاحات حول استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة. وبالرغم من أن التعديل الناشئ من استخدام هذا الإعفاء يظهر في المطابقات التي تمت مناقشتها أعلاه، فان هذا الإفصاح الأكثر تحديدا يبرزها بشكل أوضح. وعلاوة على ذلك، يختلف هذا الإعفاء عن الإعفاءات الأخرى التي يمكن أن تنطبق على الممتلكات والمصانع والمعدات (إعادة تقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة أو قياس القيمة العادلة وفق الأحداث). والإعفاءان

الأخيران لا يؤديان الى إعادة عرض عند التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأنهما ينطبقان فقط إذا تم استخدام القياس مسبقا في البيانات المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة.

التقارير المالية المرحلية

إستنتاج ٩٦ ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٤ *"إعداد التقارير المالية المرحلية"* على أن الهدف من التقرير المالي المرحلي هو تحديث المجموعة الأخيرة الكاملة من البيانات المالية السنوية (الفقرة ٦). وبناء على ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٤ إفصاحا أقل في البيانات المالية المرحلية مما تقتضيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيانات المالية السنوية. غير أن التقرير المالي المرحلي للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ هو أقل عونا للمستخدمين إذا تم إعداد البيانات المالية السنوية الأخيرة للمنشأة باستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، عما يكون عليه الأمر لو تم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعليه، استنتج المجلس أن التقرير المالي المرحلي الأول لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ يجب أن يتضمن معلومات كافية لتمكين المستخدمين من فهم كيف أثّر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الأرقام السنوية المبلغ عنها وكذلك الأرقام المرحلية (الفقرتان ٤٥ و ٤٦ من هذا المعيار).

إستنتاج ٩٧ [تم حذفه]

المحتويات

إرشادات تنفيذ
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"

قائمة الأمثلة

إرشادات تنفيذ
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"

ترافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، لكنها ليس جزء منه.

المقدمة

تنفيذ١ إن إرشادات التنفيذ هذه:

(أ) تفسر كيفية تفاعل متطلبات هذا المعيار مع متطلبات بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى (الفقرات "تنفيذ ٢-٦٢" و"تنفيذ ٦٤" و" ٥"). ويتناول هذا التفسير تلك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي من المحتمل أن تنطوي على أسئلة تخص المنشآت التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى.

(ب) تتضمن مثالاً توضيحياً لبيان كيف يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تفصح كيف أثر التحول إلى هذه المعايير على مركزها وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية المبلغ عنها، كما تقتضي الفقرات ٣٩(أ) و(ب)، والفقرتان ٤٠ و٤١ من هذا المعيار (الفقرة "تنفيذ ٦٣").

معيار المحاسبة الدولي ١٠ *الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*"

تنفيذ٢ تنفيذ ٢ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي١٠، باستثناء ما تم وصفه في الفقرة "تنفيذ ٣"، في تحديد ما إذا:

(أ) تعكس ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حدثاً حصل بعد تاريخ التحول إلى هذه المعايير؛ و

(ب) تعكس مبالغ الميزانية العمومية المقارنة في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حدثاً حصل بعد نهاية تلك الفترة المقارنة.

تنفيذ٣ تقتضي الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار إجراء بعض التعديلات على المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠ عندما تحدد منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى ما إذا كانت التغيرات في التقديرات هي أحداث تؤدي أو لا تؤدي إلى تعديل في تاريخ التحول إلى هذه المعايير (أو، حيثما يكون قابل للتطبيق، نهاية الفترة المقارنة). وتوضح الحالتين ١ و٢ أدناه تلك التعديلات. وفي الحالة ٣ أدناه، لا تقتضي الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار إجراء تعديلات على المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠.

(أ) الحالة ١- اقتضت مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستخدام سياسة محاسبية تنسجم مع هذه المعايير. وفي هذه الحالة، يجب أن تكون التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات التي استخدمت في ذلك التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، ما لم يكن هناك دليلاً موضوعياً بأن تلك التقديرات كانت خاطئة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*. وتبلغ المنشأة عن التعديلات اللاحقة على تلك التقديرات كأحداث الفترة التي تنفذ فيها التعديلات، وليس كأحداث تؤدي إلى تعديل ناتجة عن استلام مزيداً من الأدلة حول الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) الحالة ٢- اقتضت مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، غير أن المنشأة أجرت تلك التقديرات باستخدام سياسات محاسبية غير منسجمة مع سياساتها المحاسبية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي هذه الحالة، يجب أن تكون التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات المطلوبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة لذلك التاريخ (ما لم يكن هناك دليلا موضوعيا بأن تلك التقديرات كانت خاطئة)، بعد التعديل لإستيعاب الإختلاف في السياسات

المحاسبية. وتعكس الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تلك التعديلات لإستيعاب الإختلاف في السياسات المحاسبية. وكما في الحالة ١، تبلغ المنشأة عن التعديلات اللاحقة على تلك التقديرات كأحداث الفترة التي تنفذ فيها التعديلات.

على سبيل المثال، يمكن أن تكون مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة قد اقتضت من منشأة معينة أن تعترف وتقيس المخصصات على أساس منسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"، باستثناء أن القياس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة كان على أساس غير مخصوم. وفي هذا المثال، تستخدم المنشأة التقديرات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة كمدخلات عند إجراء القياس المخصوم الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ج) الحالة ٣- لم تقتضي مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتعكس التقديرات بموجب هذه المعايير لذلك التاريخ الظروف التي كانت قائمة في ذلك التاريخ. وبالتحديد، تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أحوال السوق في ذلك التاريخ. وينسجم هذا مع التمييز الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٠ بين الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تؤدي إلى تعديل وتلك التي لا تؤدي إلى تعديل.

مثال ١: التقديرات

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "أ" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥، وتتضمن معلومات مقارنة لسنة واحدة. وفي بياناتها المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة لتاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤، قامت المنشأة "أ" بما يلي:

(أ) أجرت تقديرات للمصاريف والمخصصات المستحقة في تلك التواريخ؛

(ب) محاسبة خطة تقاعد الموظفين ذات منافع محددة على أساس نقدي؛ و

(ج) لم تعترف بمخصص معين لقضية محكمة ناتج عن أحداث حصلت في أيلول ٢٠٠٤. وعندما انتهت قضية المحكمة في ٣٠ حزيران ٢٠٠٥، كان على المنشأة "أ" أن تدفع ١,٠٠٠، وقد دفعت هذا المبلغ في ١٠ تموز ٢٠٠٥.

عند إعداد بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تستنتج المنشأة "أ" أن تقديراتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة للمصاريف والمخصصات المستحقة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ قد أجريت على أساس منسجم مع سياساتها المحاسبية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى الرغم من أنه قد تبين أن بعض الإستحقاقات والمخصصات مبالغ في تقديرها والبعض الآخر أقل مما يجب، إلا أن المنشأة "أ" تستنتج أن تقديراتها كانت معقولة وأنه لم يحدث بالتالي أي خطأ. ونتيجة لذلك، فإن محاسبة تلك التقديرات تنطوي على التعديل الروتيني للتقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨.

يتبع الصفحة السابقة

مثال١: التقديرات

تطبيق المتطلبات

عند إعداد ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، وفي ميزانيتها العمومية المقارنة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، فإن المنشأة "أ":

(أ) لا تقوم بتعديل التقديرات السابقة للمصاريف والمخصصات المستحقة؛ و

(ب) تجري تقديرات (على شكل افتراضات اكتوارية) ضرورية لمحاسبة خطة التقاعد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ *منافع الموظفين*. ولا تعكس الإفتراضات الإكتوارية للمنشأة "أ" في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ الظروف التي برزت بعد تلك التواريخ. على سبيل المثال:

(١) تعكس معدلات الخصم للمنشأة "أ" في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ لخطة التقاعد والمخصصات أحوال السوق في تلك التواريخ؛ و

(٢) لا تعكس الإفتراضات الإكتوراية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ بشأن معدلات دوران الموظفين الظروف التي نشأت بعد تلك التواريخ- مثل الزيادة الكبيرة في معدلات حركة الموظفين المقدرة نتيجة لتقليص خطة التقاعد في عام ٢٠٠٥.

تعتمد معالجة قضية المحكمة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ على السبب الذي من أجله لم تعترف المنشأة "أ" بمخصص ما بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة في ذلك التاريخ.

الإفتراض ١ – كانت مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *المخصصات والإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة*. واستنتجت المنشأة "أ" أنه لم يتم تلبية معايير الإعتراف. في هذه الحالة، تكون افتراضات المنشأة "أ" بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع افتراضاتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة. وعليه، لا تعترف المنشأة "أ" بمخصص معين في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

الإفتراض ٢ – لم تكن مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧. لذلك، تعد المنشأة "أ" تقديرات بموجب ذلك المعيار. وتحدد المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ما إذا كان هناك إلتزام قائم في تاريخ الميزانية العمومية عن طريق الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة، بما في ذلك أية أدلة إضافية تزودها أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية. وعلى نحو مماثل، يعتبر قرار قضية المحكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*"، حدث يؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية، إذا أكد أنه كان لدى المنشأة إلتزام حالي في ذلك التاريخ. وفي هذه الحالة، يؤكد قرار قضية المحكمة بأن المنشأة "أ" كان لديها إلتزام معين في أيلول ٢٠٠٤ (عندما وقعت الأحداث التي أدت إلى نشوء قضية المحكمة). وبناء على ذلك، تعترف المنشأة "أ" بمخصص معين في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤. وتقيس المنشأة "أ" ذلك المخصص بخصم مبلغ ١,٠٠٠ المدفوع في ١٠ تموز ٢٠٠٥ إلى قيمته الحالية، باستخدام معدل خصم يلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ ويعكس أحوال السوق في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

تنفيذ٤ لا تتجاوز الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار المتطلبات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى التي تسند التصنيفات أو القياسات إلى الظروف القائمة في تاريخ معين. وتتضمن الأمثلة ما يلي:

(أ) التمييز بين الإيجارات التمويلية والإيجارات التشغيلية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"؛

(ب) القيود الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" التي تمنع رسملة النفقات على أصل غير ملموس مولد داخليا، إذا لم يكن الأصل مؤهلا للإعتراف به عندما تم تكبد النفقات؛ و

(ج) التمييز بين الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*").

معيار المحاسبة الدولي١٢ "*ضرائب الدخل*"

تنفيذ٥ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٢ على الفروقات المؤقتة بين المبلغ المحمل للأصول والإلتزامات في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والأسس الضريبية المتعلقة بها.

تنفيذ٦ يعكس قياس الضريبة الحالية والمؤجلة، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، معدلات الضريبة وقوانين الضريبة التي تم تطبيقها أو تم تطبيق معظمها مع حلول تاريخ الميزانية العمومية. وتقوم المنشأة بمحاسبة أثر التغييرات في معدلات الضريبة وقوانين الضريبة عندما يتم تطبيق تلك التغييرات أو يتم تطبيق معظمها.

معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" *

تنفيذ ٧ إذا كانت طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة مقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تقوم بمحاسبة أي تغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو نموذج الإستهلاك بأثر مستقبلي من تاريخ إجرائها ذلك التغيير في التقدير (الفقرتان ٣١ و ٣٢ من هذا المعيار والفقرة ٦١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦). إلا أنه قد تختلف طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، في بعض الحالات، عن تلك المقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبنيها فقط لأغراض الضريبة ولا تعكس تقديراً معقولا للعمر الإنتاجي للأصل). وإذا كانت لتلك الإختلافات أثر مادي على البيانات المالية، تقوم المنشأة بتعديل الإستهلاك التراكمي في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي بحيث تلتزم بالمعايير الدولية.

تنفيذ ٨ يمكن أن تختار المنشأة استخدام واحد من المبالغ التالية كتكلفة مقدرة لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات:

(أ) القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة، تقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار؛

(ب) إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الذي يلبي المعايير الواردة في الفقرة ١٧ من هذا المعيار؛ أو

(ج) القيمة العادلة في تاريخ حدث معين، مثل عملية خصخصة أو اكتتاب عام أولي (الفقرة ١٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ٩ يقوم الإستهلاك اللاحق على أساس تلك التكلفة المقدرة، ويبدأ من التاريخ الذي اعتمدت فيه المنشأة قياس القيمة العادلة أو إعادة التقييم.

تنفيذ ١٠ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦، كسياسة محاسبية تنتهجها، لبعض أو كافة أصناف الممتلكات والمصانع والمعدات، فهي تعرض فائض إعادة التقييم المتراكم كبند منفصل في حقوق الملكية. ويقوم فائض إعادة التقييم في تاريخ التحول إلى المعايير

*كما هو معدل في عام ٢٠٠٣.

الدولية لإعداد التقارير المالية على أساس مقارنة المبلغ المسجل المحمل في ذلك التاريخ مع تكلفته أو تكلفته المقدرة. وإذا كانت التكلفة المقدرة هي القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار.

تنفيذ ١١ إذا لم تلبي عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة الأسس الواردة في الفقرة ١٧ أو ١٩ من هذا المعيار، تقيس المنشأة الأصول التي تم إعادة تقييمها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية بناء على واحد من الأسس التالية:

(أ) التكلفة (أو التكلفة المقدرة) مطروحا منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض قيمة متراكمة بموجب نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦؛

(ب) التكلفة المقدرة، كونها القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)؛ أو

(ج) المبلغ المعاد تقييمه، إذا تبنت المنشأة نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ كسياسة محاسبية تنتهجها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكافة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في نفس الصنف.

تنفيذ ١٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم بشكل منفصل استهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات تكون تكلفته كبيرة مقارنة بالتكلفة الإجمالية للبند. غير أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يفرض وحدة قياس للإعتراف بالأصل، أي ما يشكل بند ممتلكات والمصانع ومعدات. لذلك، فإن إصدار حكم معين هو أمر مطلوب في تطبيق معايير الإعتراف على الظروف الخاصة بالمنشأة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦، الفقرتان ٩ و ٤٣).

تنفيذ ١٣ في بعض الحالات، ينتج عن إنشاء أو تجهيز أصل معين إلتزام على المنشأة بتفكيك أو إزالة الأصل واستعادة الموقع الذي يوجد عليه الأصل. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات الإلتزامات والأصول المحتملة"* في الإعتراف بأي مخصص ناتج وقياسه. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٦ في تحديد المبلغ الناتج المشمول في تكلفة الأصل، قبل الإستهلاك وخسائر انخفاض القيمة. أما البنود الأخرى مثل الإستهلاك، وحيثما كان قابلا للتطبيق، خسائر انخفاض القيمة فتسبب فروقات بين المبلغ المحمل للمخصص والمبلغ المشمول في المبلغ المحمل للأصل. في حساب المنشأة للتغير على سبيل المثال الإلتزامات بما يتفق مع معيار التقرير ١ *" التغيرات في الإلتزامات الحالية للازالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة"، وعلى أية حال فإن الفقرات ٢٥هـ* من تفسير لجنة معايير التقرير ١ توفر الإعفاء من التعديلات التي تحدث قبل تاريخ الإنتقال لمعيار التقرير٢، وينصح بإستعمال المعالجة البدية حيث يتم استعمال الإعفاء. وكمثال يعطى على تبيني تفسير معيار التقرير ١، عند توضيح كيفية استعمال الإعفاءالفقرات من التنفيذ٢٠-٢٠٣.

معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" *

تنفيذ ١٤ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يصنف المستأجر أو المؤجر عقود الإيجار على أنها إيجارات تشغيلية أو إيجارات تمويلية على أساس الظروف القائمة في بداية عقد الإيجار (معيار المحاسبة الدولي ١٧، الفقرة ١٣). وفي بعض الحالات، يمكن أن يوافق المستأجر والمؤجر على تغيير أحكام عقد الإيجار، بطريقة غير تجديد عقد الإيجار، بشكل كان سينتج عنه تصنيفا مختلفا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، لو كانت البنود المتغيرة نافذة المفعول في بداية عقد الإيجار. وإذا كان الحال كذلك، تعتبر الإتفاقية المعدلة كما لو أنها إتفاقية جديدة خلال فترتها. إلا أن التغييرات في التقديرات (على سبيل المثال، التغييرات في تقديرات العمر الإقتصادي أو القيمة المتبقية

*كما هو معدل في عام ٢٠٠٣.

للممتلكات المؤجرة) أو تغييرات في الظروف (على سبيل المثال، تخلف المستأجر عن الدفع) لا تؤدي إلى نشوء تصنيف جديد لعقد الإيجار.

تنفيذ ١٥ عندما تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٧ عام ١٩٩٧، تم إلغاء طريقة استثمار صافي النقد للإعتراف بالدخل التمويلي للمؤجرين. ويسمح معيار المحاسبة الدولي ١٧ للمؤجرين التمويليين بإلغاء هذه الطريقة مستقبلا. غير أن الأحكام الإنتقالية الواردة في ذلك المعيار لا تنطبق على الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار). لذلك، يقيس المؤجر التمويلي الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي في ميزانيته العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية كما لو أن طريقة استثمار صافي النقد لم يسمح بها من قبل.

تنفيذ ١٦ ينطبق التفسير رقم ١٥ "*الإيجارات التشغيلية- الحوافز*" على بنود عقد الإيجار الذي يبدأ في ١ كانون الثاني ١٩٩٩ أو بعد ذلك التاريخ. وتطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى التفسير رقم ١٥ على كافة عقود الإيجار، سواء بدأت قبل أو بعد ذلك التاريخ.

معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*"

تنفيذ ١٧ إذا قبضت المنشأة مبالغ غير مؤهلة بعد للإعتراف بها كإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ (على سبيل المثال، عائدات عملية بيع غير مؤهلة للإعتراف بها)، تعترف المنشأة بالمبالغ المقبوضة كالتزام في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وتقيس ذلك الإلتزام بالمبلغ المقبوض.

معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*"

تنفيذ ١٨ تطبق المنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معيار المحاسبة الدولي ١٩ في قياس صافي أصول أو إلتزامات منافع الموظفين بموجب خطط منافع محددة، لكن يمكنها أن تختار الإعتراف بكافة الأرباح أو الخسائر الإكتوارية المتراكمة من بداية الخطة حتى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو كانت سياستها المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ ستتضمن عدم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة (الفقرة ٢٠ من هذا المعيار). ولا تنطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ على الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ١٩ إن الإفتراضات الإكتوارية لمنشأة ما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون منسجمة مع الإفتراضات الإكتوارية التي توضع لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليلا موضوعيا بأن تلك الإفتراضات كانت خاطئة (الفقرة ٣١ من هذا المعيار). ويعتبر تأثير أي تعديلات لاحقة على تلك الإفتراضات هو ربح أو خسارة اكتوارية للفترة التي أجرت فيها المنشأة التعديلات.

تنفيذ ٢٠ يمكن أن تحتاج المنشأة لإجراء إفتراضات اكتوارية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم تكن ضرورية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة. ولا تعكس مثل هذه الإفتراضات الإكتوارية الظروف التي برزت بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتحديد، تعكس معدلات الخصم والقيمة العادلة لأصول الخطة في تاريخ التحول إلى تلك المعايير أحوال السوق في ذلك التاريخ. وعلى نحو مماثل، فإن الإفتراضات الإكتوارية للمنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن معدلات دوران الموظفين المستقبلية لا تعكس الزيادة الكبيرة في معدلات دوران الموظفين المقدرة نتيجة تقليص خطة التقاعد الذي حصل بعد تاريخ التحول إلى تلك المعايير (الفقرة ٣٢ من هذا المعيار).

تنفيذ ٢١ وفي حالات عديدة، ستعكس البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب دوران المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عمليات قياس إلتزامات منافع الموظفين في ثلاثة تواريخ: تاريخ الإبلاغ، وتاريخ

الميزانية العمومية المقارنة، وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويشجع معيار المحاسبة الدولي ١٩ المنشأة على إشراك خبير اكتواري مؤهل لقياس كافة إلتزامات المنافع المادية ما بعد التوظيف. ولتقليل التكاليف، يمكن أن تطلب المنشأة خبير إكتواري مؤهل لتنفيذ تقييم إكتواري تفصيلي في واحد أو اثنان من هذين التواريخ وتسجيل التقييم (عمليات التقييم) في تاريخ آجل أو سابق عن التاريخ (التواريخ) الأخرى. ويعكس أي تسجيل بتاريخ آجل أو سابق أية معاملات مادية وأحداث مادية أخرى (بما في ذلك التغييرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) بين تلك التواريخ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، الفقرة ٥٧).

معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" *

تنفيذ ٢١أ يمكن أن تكون المنشأة قد عاملت، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، الشهرة الناتجة عن شراء عملية أجنبية وأية تعديلات للقيمة العادلة على المبالغ المحملة للأصول والإلتزامات ناشئة عن شراء تلك العملية الأجنبية كأصول وإلتزامات للمنشأة بدلا من معاملتها كأصول وإلتزامات للعملية الأجنبية. وإذا كان الحال كذلك، يسمح للمنشأة بالتطبيق المستقبلي لمتطلبات الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ على كافة عمليات الإندماج بالشراء التي تحصل بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*"

تنفيذ ٢٢ توضح الأمثلة التالية أثر الملحق "ب" من هذا المعيار، بافتراض أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تستخدم الإعفاء.

مثال٢: إندماج الأعمال

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "ب" حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ وتتضمن معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط. وفي ١ تموز ٢٠٠١، قامت المنشأة "ب" بشراء ١٠٠% من الشركة التابعة "ج". كما قامت المنشأة "ب" بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة بما يلي:

(أ) تصنيف عملية إندماج الأعمال على أنها عملية إندماج بالشراء من قبل المنشأة "ب".

(ب) قياس الأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة بالمبالغ التالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية):

(١) الأصول القابلة للتحديد مطروحا منها الإلتزامات التي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياسها على أساس التكلفة بعد تاريخ عملية إندماج الأعمال: ٢٠٠ (بأساس ضريبي ١٥٠ ومعدل ضريبة مطبقة بنسبة ٣٠%).

(٢) إلتزام التقاعد (حيث تكون القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة المقاس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" تساوي ١٣٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة تساوي ١٠٠): صفر (لأن المنشأة "ب" استخدمت طريقة النقد المحاسبية المتعلقة بدفع المصاريف عند تكبدها للمعاشات التقاعدية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة الخاصة بها). والأساس الضريبي لالتزام التقاعد يساوي صفر أيضاً.

(٣) الشهرة: ١٨٠.

(ج) لم تعترف، في تاريخ الإندماج بالشراء، بالضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروقات المؤقتة المرتبطة بالأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المضمونة.

* كما هو معدل في عام ٢٠٠٣.

يتبع الصفحة السابقة

مثال٢: إندماج الأعمال

تطبيق المتطلبات

تقوم المنشأة "ب" بما يلي في ميزانيتها الإفتتاحية العمومية (الموحدة) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

(أ) تصنيف عملية إندماج الأعمال على أنها عملية إندماج بالشراء من قبل المنشأة "ب" حتى لو كانت عملية إندماج الأعمال قد وُصفت بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ كعملية إندماج بالشراء عكسية من قبل الشركة التابعة "ج" (الفقرة ب٢(أ) من هذا المعيار).

(ب) عدم تعديل الإطفاء المتراكم للشهرة. وتختبر المنشأة "ب" الشهرة لمعرفة احتمالات انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"* وتعترف بأية خسارة انخفاض قيمة ناتجة، على أساس الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم يكن هناك انخفاض في القيمة، يبقى المبلغ المسجل للشهرة يساوي ١٨٠ (الفقرة ب٢(ز)).

(ج) بالنسبة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة التي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياسها على أساس التكلفة بعد تاريخ عملية إندماج الأعمال، معاملة مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة مباشرة بعد إندماج الأعمال على أنها تكلفتها المقدرة في ذلك التاريخ (الفقرة ب٢(هـ)).

(د) عدم إعادة عرض الإستهلاك والإطفاء المتراكمين لصافي الأصول القابلة للتحديد في البند (ج)، ما لم ينتج عن طرق ومعدلات الإستهلاك بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة مبالغ تختلف ماديا عن تلك التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبنيها فقط لأغراض الضريبة، ولا تعكس تقديرا معقولا للعمر الإنتاجي للأصل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). وإذا لم يتم إعادة العرض، فإن المبلغ المحمل لتلك الأصول في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يساوي مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (٢٠٠) (الفقرة "تنفيذ ٧").

(هـ) إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصول القابلة للتحديد، اختبار تلك الأصول لمعرفة احتمالات انخفاض القيمة، على أساس الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

(و) الإعتراف بالتزام التقاعد وقياسه بالقيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة (١٣٠) مطروحا منه القيمة العادلة لأصول الخطة (١٠٠)، بإعطاء قيمة محملة تساوي (٣٠)، ومبلغ مدين مقابل (٣٠) للأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢(د)). لكن إذا تبنت الشركة التابعة "ج" مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في فترة مبكرة، تقيس المنشأة "ب" التزام التقاعد بنفس المبلغ الوارد في البيانات المالية للشركة التابعة "ج" (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار والمثال ٩).

يتبع الصفحة السابقة

مثال٢: إندماج الأعمال

(ز) الإعتراف بصافي التزام ضريبة مؤجلة بقيمة ٦ (٢٠% من ٣٠%) ناشئ عما يلي:

(١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بقيمة ٥٠ (٢٠٠ مطروحا منه ١٥٠) المرتبط بالأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المضمونة غير المتعلقة بالتقاعد، مطروحا منه

(٢) الفرق المؤقت القابل للإقتطاع بقيمة ٣٠ (٣٠ مطروحا منه صفر) المرتبط بالتزام التقاعد.

تعترف المنشأة بالزيادة الناتجة في التزام الضريبة المؤجلة على أنها اقتطاع من الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢ (ك) من هذا المعيار). إذا نشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة من الإعتراف الأولي بالشهرة، لا تعترف المنشأة "ب" بالتزام الضريبة المؤجلة الناتج (الفقرة ١٥(أ) من معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*").

مثال ٣: إندماج الأعمال – مخصص إعادة الهيكلة

خلفيـــة

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "د" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ وتتضمن معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط. وفي ١ تموز ٢٠٠٣، قامت المنشأة "د" بشراء ١٠٠% من الشركة التابعة "هـ". واعترفت المنشأة "د"، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة، بمخصص إعادة هيكلة (غير مخصوم) بقيمة ١٠٠ لم يكن مؤهلا للإعتراف به كالتزام قابل للتحديد بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وقد أدى الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة هذا إلى زيادة الشهرة بمقدار ١٠٠. في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) قامت المنشأة "د" بما يلي:

(أ) دفعت تكاليف إعادة هيكلة بقيمة ٦٠؛ و

(ب) قدرت أنها ستدفع تكاليف إضافية بقيمة ٤٠ في عام ٢٠٠٤، وقدرت أن آثار الخصم كانت غير هامة. وفي ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ لم تكن تلك التكاليف الإضافية مؤهلة للإعتراف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة*".

تطبيق المتطلبات

إن المنشأة "د" في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

(أ) لا تعترف بمخصص إعادة الهيكلة (الفقرة ب٢(ج) من هذا المعيار).

(ب) لا تعدل المبلغ المعين للشهرة. إلا أن المنشأة "د" تختبر الشهرة لمعرفة احتمالات انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*"، وتعترف بأية خسائر انخفاض قيمة ناتجة (الفقرة ب٢(ز)).

(ج) نتيجة لما ورد في البندين (أ) و (ب)، تبلغ عن الأرباح المحتجزة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والتي تكون أعلى بقيمة ٤٠ (قبل ضرائب الدخل، وقبل الإعتراف بأية خسائر انخفاض القيمة) عما هي عليه في الميزانية العمومية في نفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

مثال ٤: اندماج الأعمال – الأصول غير الملموسة

الخلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة (و) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ وتشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط. وفي ١ تموز ٢٠٠١، قامت المنشأة (و) بشراء نسبة ٧٥% من الشركة التابعة (ز). وبموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، قامت المنشأة (و) بتعيين مبلغ مسجل أولي مقداره ٢٠٠ للأصول غير الملموسة التي لم يكن من المؤهل الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وكان أساس الضريبة للأصول غير الملموسة هو صفر، ما نتج عنه إلتزام ضريبي مؤجل (بنسبة ٣٠%) مقداره ٦٠.

وفي ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ (تاريخ التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، كان المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة هو ١٦٠، والمبلغ المسجل للإلتزام الضريبي المؤجل ذو العلاقة هو ٤٨ (٣٠% من ١٦٠).

تطبيقات المتطلبات

ولأن الأصول غير الملموسة غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول منفصلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨، تقوم المنشأة (و) بنقلها الى الشهرة، بالإضافة إلى إلتزام الضريبة المؤجل ذو العلاقة (٤٨) وحصص الأقلية (الفقرة ب٢ (ط)(١) من هذا المعيار). وتبلغ قيمة حصص الأقلية ذات العلاقة (٢٨) (٢٥% من [١٦٠ – ٤٨ = ١١٢]). وبالتالي، فان زيادة الشهرة تساوي ٨٤– الأصول غير الملموسة (١٦٠) مطروحا منها تزام الضريبة المؤجل (٤٨) مطروحا منه حصص الأقلية (٢٨).

وتختبر المنشأة (و) الشهرة فيما يخص انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *انخفاض قيمة الأصول*" وتعترف بأي خسارة انخفاض قيمة ناتجة، على أساس الشروط التي كانت قائمة في تاريخ التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ب٢ (ط) (٣) من هذا المعيار).

مثال ٥: إندماج الأعمال – الشهرة المقتطعة من حقوق الملكية ومعاملة الأصول غير الملموسة ذات الصلة

خلفية

قامت المنشأة "ح" بشراء إحدى الشركات التابعة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقامت المنشأة "ح" بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة بما يلي:

(أ) اعترفت بالشهرة كاقتطاع مباشر من حقوق الملكية؛

(ب) اعترفت بأصل غير ملموس للشركة التابعة غير مؤهل للإعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨؛ و

(ج) لم تعترف بأصل غير ملموس للشركة التابعة مؤهل للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" كأصل في البيانات المالية للشركة التابعة. واحتفظت الشركة التابعة بالأصل في تاريخ شرائه من قبل المنشأة "ح".

يتبع الصفحة السابقة

مثال ٥: إندماج الأعمال – الشهرة المقتطعة من حقوق الملكية ومعاملة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة

تطبيق المتطلبات

إن المنشأة "ح" في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

(أ) لا تعترف بالشهرة، حيث أنها لم تعترف بالشهرة كأصل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة (الفقرة ب٢(ز)–ب٢(١)).

(ب) لا تعترف بالأصل غير الملموس غير المؤهل للإعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولأن المنشأة "ح" اقتطعت الشهرة من حقوق الملكية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة، فإن إلغاء هذا الأصل غير الملموس يقلل من الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢(ج) (٢)).

(ج) تعترف بالأصل غير الملموس المؤهل للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كأصل في البيانات المالية للشركة التابعة، بالرغم من أن المبلغ المعين له بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة في البيانات المالية الموحدة للمنشأة "ح" كان صفرا (الفقرة ب٢(و)). وتتضمن معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ توفر قياس موثوق للتكلفة (الفقرات "تنفيذ ٤٥– تنفيذ ٤٨")، وتقيس المنشأة "ح" الأصل بسعر التكلفة مطروحا منه الإستهلاك المتراكم وأية خسائر انخفاض قيمة محددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ولأن المنشأة "ح" اقتطعت الشهرة من حقوق الملكية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة، فإن الإعتراف بهذا الأصل غير الملموس يزيد من الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢ (ج) (٢)). لكن إذا تمت إضافة هذا الأصل غير الملموس في الشهرة المعترف بها كأصل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، تكون المنشأة "ح" قد خفضت المبلغ المحمل لتلك الشهرة وفقاً لذلك (وإذا، حيثما كان قابلا للتطبيق، عدلت الضريبة المؤجلة وحقوق الأقلية) (الفقرة ب٢(ز) (١)).

مثال ٦: إندماج الأعمال– الشركة التابعة غير الموحدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة

خلفية

يكون تاريخ تحول الشركة الأم "ي" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤. وبموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، لم توحد الشركة الأم "ي" شركتها التابعة "ك" التي تشكل استثماراتها فيها ما نسبته ٧٥%، التي قامت بشرائها في عملية إندماج أعمال في ١٥ تموز ٢٠٠١. وفي ١ كانون الثاني ٢٠٠٤:

(أ) تبلغ تكلفة استثمار الشركة الأم "ي" في الشركة التابعة "ك" ١٨٠.

(ب) بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقيس الشركة التابعة "ك" أصولها بقيمة ٥٠٠ والتزاماتها (بما في ذلك الضريبة المؤجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢) بقيمة ٣٠٠. وعلى هذا الأساس، تكون صافي أصول الشركة التابعة "ك" تساوي ٢٠٠ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يتبع الصفحة السابقة

مثال ٦: إندماج الأعمال- الشركة التابعة غير الموحدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة

تطبيق المتطلبات

تدمج الشركة الأم "ي" الشركة التابعة "ك". وتتضمن الميزانية العمومية الموحدة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ ما يلي:

(أ) أصول الشركة التابعة "ك" بقيمة ٥٠٠ والتزاماتها بقيمة ٣٠٠؛

(ب) حقوق الأقلية بقيمة ٥٠ (٢٥% من [٥٠٠-٣٠٠])؛ و

(ج) الشهرة بقيمة ٣٠ (تكلفة ١٨٠ مطروحا منها ٧٥% من [٥٠٠-٣٠٠]) (الفقرة ب٢(ي)). تختبر الشركة الأم "ي" الشهرة لمعرفة *احتمالات انخفاض القيمة* بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"* وتعترف بأية خسائر انخفاض قيمة ناتجة، على أساس الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ب٢ (ز)(٣)).

مثال ٧: إندماج الأعمال- الإيجار التمويلي الذي لم يتم رسملته بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة

خلفية

يكون تاريخ تحول الشركة الأم "ل" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤. وقد اشترت الشركة الأم "ل" الشركة التابعة "م" في ١٥ كانون الثاني ٢٠٠١ ولم تقم برسملة الإيجارات التمويلية للشركة التابعة "م". إذا قامت الشركة التابعة "م" بإعداد بيانات مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تعترف بالتزامات لإيجار التمويلي بقيمة ٣٠٠ والأصول المؤجرة بقيمة ٢٥٠ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

تعترف الشركة الأم "ل" في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية الموحدة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بالتزامات الإيجار التمويلي بقيمة ٣٠٠ والأصول المؤجرة بقيمة ٢٥٠، وتقيد ما قيمته ٥٠ على الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢(و)).

معيار المحاسبة الدولي ٢٣ *"تكاليف الإقتراض"*

تنفيذ ٢٣ عند تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، تتبنى المنشأة سياسة رسملة تكاليف الإقتراض (معيار المحاسبة الدولي ٢٣ المعالجة البديلة المسموحة) أو عدم رسملتها (معيار المحاسبة الدولي ٢٣ المعالجة التحليلية). وتطبق المنشأة تلك السياسة بشكل مستمر في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفي جميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى حسب هذا المعيار. لكن إذا وضعت المنشأة تكلفة مقدرة لأصل معين، فلا ترسمل تكاليف الإقتراض المتكبدة قبل تاريخ القياس الذي أدى إلى وضع التكلفة المقدرة.

تنفيذ ٢٤ بموجب المعالجة البديلة المسموحة، يقتضي معيار المحاسبة للدولي ٢٣ الإفصاح عن الفائدة التي تم رسملتها خلال الفترة. ولا يقتضي كل من معيار المحاسبة الدولي ٢٣ وهذا المعيار الإفصاح عن المبلغ المتراكم الذي تم رسملته.

تنفيذ ٢٥ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ أحكاما انتقالية تشجع التطبيق بأثر رجعي، لكنه يسمح لمنشأة تتبنى المعالجة البديلة المسموحة أن ترسمل (بأثر مستقبلي) فقط تكاليف الإقتراض المتكبدة تلك بعد تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الذي يلبي معايير الرسملة. لكن إذا اعتمدت منشأة تتبنى

المعايير الدولية للمرة الأولى المعالجة البديلة المسموحة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٣، يقتضي هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي لتلك المعالجة، حتى للفترات التي تسبق تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٢٣ (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*"

تنفيذ ٢٦ توحد منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى كافة الشركات التابعة التي تسيطر عليها، ما لم يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٧ خلاف ذلك.

تنفيذ ٢٧ إذا لم توحد منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى شركة تابعة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة:

(أ) تقيس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في بياناتها المالية الموحدة، أصول والتزامات الشركة التابعة بنفس المبالغ المحملة كما في البيانات المالية للشركة التابعة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بعد التعديل لإستيعاب إجراءات التوحيد وآثار عملية إندماج الأعمال التي اشترت فيها الشركة التابعة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار). وإذا لم تتبنى الشركة التابعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية، فإن المبالغ المحملة المذكورة في الجملة السابقة هي تلك التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تلك البيانات المالية (الفقرة ب٢(ي) من هذا المعيار).

(ب) إذا قامت الشركة الأم بشراء الشركة التابعة في عملية إندماج أعمال قبل تاريخ التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تعترف الشركة الأم بالشهرة، كما هو موضح في المثال ٦.

(ج) وإذا لم تشتري الشركة الأم الشركة التابعة في عملية إندماج أعمال لأنها أنشأت الشركة التابعة، لا تعترف الشركة الأم بالشهرة.

تنفيذ ٢٨ عندما تقوم منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بتعديل المبالغ المحملة لأصول والتزامات شركاتها التابعة عند إعداد ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار السابق ذكره يمكن أن يؤثر هذا على حقوق الأقلية والضريبة المؤجلة.

تنفيذ ٢٩ يوضح المثالان ٨ و ٩ الفقرتين ٢٤ و ٢٥ من هذا المعيار، اللتين تتناولان الحالات التي تتبنى فيها الشركة الأم وشركتها التابعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في تواريخ مختلفة.

مثال ٨: تبني الشركة الأم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة التابعة

خلفية

تعرض الشركة الأم "ن" بياناتها المالية الأولى (الموحدة) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥. وتقوم شركتها الأجنبية التابعة "ص"، المملوكة بالكامل من قبل الشركة الأم "ن" منذ تأسيسها، بإعداد المعلومات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد الداخلي منذ ذلك التاريخ، لكن لا تعرض الشركة التابعة "ص" بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حتى عام ٢٠٠٧.

تابع الصفحة السابقة

مثال ٨: تبني الشركة الأم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة التابعة

تطبيق المتطلبات

إذا طبقت الشركة التابعة "ص" الفقرة ٢٤(أ) من هذا المعيار، فإن المبالغ المحملة لأصولها وإلتزاماتها تكون نفسها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المؤرخة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ وفي الميزانية العمومية الموحدة للشركة الأم "ن" (باستثناء التعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد)، وتعتمد على أساس تاريخ تحول الشركة الأم "ن" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وكخيار بديل، يمكن للشركة التابعة "ص"، بموجب الفقرة ٢٤(ب) من هذا المعيار، قياس جميع أصولها أو إلتزاماتها على أساس تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ كانون الثاني ٢٠٠٦). غير أن حقيقة أن الشركة التابعة "ص" ستصبح جهة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عام ٢٠٠٧ لا تغير من المبالغ المحملة لأصولها وإلتزاماتها في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم "ن".

مثال ٩: تبني الشركة التابعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة الأم

خلفية

تعرض الشركة الأم "ع" بياناتها المالية الأولى (الموحدة) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٧. وقد عرضت شركتها الأجنبية لتابعة "ف"، المملوكة بالكامل من قبل الشركة الأم "ع" منذ تأسيسها، بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥. وحتى عام ٢٠٠٧، أعدَت الشركة التابعة "ف" معلومات لأغراض التوحيد الداخلي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بالشركة الأم "ع".

تطبيق المتطلبات

تكون المبالغ المحملة لأصول وإلتزامات الشركة التابعة "ف" في ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ هي نفسها في كل من الميزانية العمومية الإفتتاحية (الموحدة) للشركة الأم "ع" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والبيانات المالية للشركة التابعة "ف" (باستثناء التعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد)، وتقوم على أساس تاريخ تحول الشركة التابعة "ف" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إن حقيقة أن الشركة الأم "ع" ستصبح جهة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٧ لا تغير من تلك المبالغ المحملة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار).

تنفيذ ٣٠ لا تتجاوز الفقرتان ٢٤ و ٢٥ من هذا المعيار المتطلبات التالية:

(أ) تطبيق الملحق ب من هذا المعيار على الأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إندماج أعمال حصلت قبل تاريخ تحول المنشأة المشترية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. غير أن المنشأة المشترية تطبق الفقرة ٢٥ على الأصول الجديدة المشتراة والإلتزامات المضمونة من قبل المنشأة المشتراة بعد عملية إندماج الأعمال تلك، ولا يزال محتفظ بها في تاريخ تحول المنشأة المشترية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) تطبيق ما تبقى من هذا المعيار في قياس كافة الأصول والإلتزامات التي ليس للفقرتين ٢٤ و٢٥ علاقة بها.

(ج) تقديم كافة الإفصاحات التي يقتضيها هذا المعيار كما في تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تنفيذ ٣١ تنطبق الفقرة ٢٤ من هذا المعيار إذا أصبحت الشركة التابعة جهة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في فترة لاحقة عن تبنيها من الشركة الأم، على سبيل المثال إذا قامت الشركة التابعة مسبقاً بإعداد حزمة تقارير مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد لكنها لم تعرض

مجموعة كاملة من البيانات المالية بموجب هذه المعايير. ويمكن أن يكون هذا الأمر ملائما ليس فقط عندما تلتزم حزمة التقارير المالية بالكامل بمتطلبات الإعتراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بل أيضا عندما يتم تعديلها بشكل رئيسي لمسائل معينة مثل مراجعة أحداث ما بعد الميزانية العمومية والتوزيع المركزي لتكاليف التقاعد. وبالنسبة للإفصاح الذي تقتضيه الفقرة ٤١ من هذا المعيار، لا تعتبر التعديلات التي تتم بشكل رئيسي على حزمة التقارير المالية غير المنشورة تصحيحا للأخطاء. غير أن الفقرة ٢٤ لا تسمح للشركة التابعة بتجاهل البيانات الخاطئة التي تعتبر غير هامة بالنسبة للبيانات المالية الموحدة لشركتها الأم ولكنها هامة لبياناتها المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٢٩ " *التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع* "

تنفيذ ٣٢ تلتزم المنشأة بمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" عند تحديد العملة المستخدمة في بيئة عملها وعملة العرض. وعندما تقوم المنشأة بإعداد ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ على أية فترات كان فيها اقتصاد العملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أو عملة العرض عالي التضخم.

تنفيذ ٣٣ يمكن أن تختار المنشأة استعمال القيمة العادلة لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة فإنها تقدم الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار.

تنفيذ ٣٤ إذا اختارت المنشأة استخدام الإعفاءات الواردة في الفقرات ١٦-١٩ من هذا المعيار، فإنها تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ على الفترات اللاحقة للتاريخ الذي تم فيه تحديد المبلغ المعاد تقييمه أو القيمة العادلة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*"*

تنفيذ ٣٥ تطبق المنشأة، في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، الأسس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من أجل تصنيف الأدوات المالية الصادرة (أو مكونات الأدوات المركبة الصادرة) على أنها إما إلتزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقا لجوهر الإتفاقية التعاقدية عندما استوفت الأداة للمرة الأولى معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (الفقرتان ١٥ و٣٠)، دون الأخذ في الإعتبار الأحداث التي حصلت بعد ذلك التاريخ (باستثناء التغييرات على بنود الأدوات المالية).

تنفيذ ٣٦ بالنسبة للأدوات المركبة المتداولة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تحدد المنشأة المبالغ المحملة الأولية للمكونات على أساس الظروف القائمة عندما صدرت الأداة (معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٣٠). وتحدد المنشأة تلك المبالغ المحملة باستخدام نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٢ نافذة المفعول في تاريخ الإبلاغ عن بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وإذا لم يعد مكون الإلتزام قائما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فلا يجب على منشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى فصل مكون حق الملكية الأولي للأداة عن الفائدة المتراكمة المستحقة على بند الإلتزام. (الفقرة ٢٣ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "*التقارير المالية المرحلية*"

تنفيذ ٣٧ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٤ إذا طلب من المنشأة أو اختارت عرض تقرير مالي مرحلي وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ووفقاً لذلك، لا يقتضي كل من معيار المحاسبة الدولي ٣٤ وهذا المعيار أن تقوم المنشأة بما يلي:

(أ) عرض تقارير مالية مرحلية تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٤؛ أو

* كما هو معدل في عام ٢٠٠٣.

(ب) إعداد نسخ جديدة من التقارير المالية المرحلية المعروضة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة. لكن إذا أعدت المنشأة تقريرا ماليا مرحليا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، على المنشأة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة المعروضة في ذلك التقرير من أجل أن تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تنفيذ ٣٨ تطبق المنشأة هذا المعيار في كل تقرير مالي مرحلي تعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وتقتضي الفقرة ٤٥ من هذا المعيار بالتحديد أن تفصح المنشأة عن تسويات مختلفة (انظر المثال ١٠).

مثال ١٠: إعداد التقارير المالية المرحلية

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "س" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥، ويكون تقريرها المالي المرحلي الأول بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ عن الربع المنتهي في ٣١ آذار ٢٠٠٥. وقد أعدت المنشأة "س" بيانات مالية سنوية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، كما أعدت بيانات ربع سنوية خلال عام ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

تشمل المنشأة "س" في كل تقرير مالي مرحلي فصلي لعام ٢٠٠٥ تسويات تتعلق بما يلي:

(أ) حقوق ملكيتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة في نهاية الربع الأول المقارن لعام ٢٠٠٤ مع حقوق ملكيتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ؛ و

(ب) أرباحها أو خسائرها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للربع الأول المقارن لعام ٢٠٠٤ (الحالية والسنة حتى تاريخه) مع أرباحها أو خسائرها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بالإضافة إلى المطابقات التي يقتضيها البندان (أ) و (ب) والإفصاحات التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٤، يتضمن التقرير المالي المرحلي للمنشأة "س" عن الربع الأول من عام ٢٠٠٥ تسويات تتعلق بما يلي (أو إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تشمل هذه التسويات):

(أ) حقوق ملكيتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة في تاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، مع حقوق ملكيتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تلك التواريخ؛ و

(ب) خسائرها أو أرباحها لعام ٢٠٠٤ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مع أرباحها أو خسائرها لعام ٢٠٠٤ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يتبع الصفحة السابقة

مثال ١٠: إعداد التقارير المالية المرحلية

إن كل من التسويات المذكورة أعلاه تعطي تفصيلات كافية تمكن المستخدمين من فهم التعديلات المادية على الميزانية العمومية وبيان الدخل. كما توضح المنشأة "س" التعديلات المادية على بيان التدفق النقدي.

وإذا علمت المنشأة "س" عن أخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، تميز التسويات تصحيح تلك الأخطاء عن التغييرات في السياسات المحاسبية.

وإذا لم تفصح المنشأة "س"، في أحدث بياناتها المالية السنوية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، عن المعلومات الهامة لفهم الفترة المرحلية الحالية، فيجب على تقاريرها المالية المرحلية لعام ٢٠٠٥ أن تفصح عن تلك المعلومات أو تشمل إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمن هذه المعلومات (الفقرة ٤٦ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٤٦ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"

تنفيذ ٣٩ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٦:

(أ) في تحديد ما إذا كان يوجد خسائر انخفاض قيمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) قياس أية خسائر انخفاض قيمة موجودة في ذلك التاريخ، وعكس أية خسائر انخفاض قيمة لم تعد قائمة في ذلك التاريخ. وتتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الإفصاحات التي كان سيقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لو كانت المنشأة اعترفت بخسائر انخفاض القيمة أو القيود العكسية تلك في الفترة التي تبدأ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٩(ج) من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٠ إن التقديرات المستخدمة في تحديد ما إذا كانت عملية إعتراف المنشأة بخسارة انخفاض قيمة أو مخصص معين (وقياس أية خسارة انخفاض قيمة أو مخصص) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات التي أجريت لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليلا موضوعيا بأن تلك التعديلات كانت خاطئة (الفقرتان ٣١ و ٣٢ من هذا المعيار). وتبلغ المنشأة عن أثر أية تعديلات لاحقة على تلك التقديرات على أنه حدث يتعلق بالفترة التي تجري فيها التعديلات.

تنفيذ ٤١ وعند تقدير ما إذا كان ينبغي عليها الإعتراف بخسارة انخفاض قيمة أو مخصص معين (وفي قياس أية خسارة انخفاض قيمة أو مخصص) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يمكن أن تحتاج المنشأة إلى إجراء تقديرات لذلك التاريخ لم تكن ضرورية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة. إن مثل تلك التقديرات والإفتراضات لا تعكس الظروف التي برزت بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٣ من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٢ لا تنطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ على الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عكس خسائر انخفاض القيمة في بعض الحالات. وإذا أظهرت الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية خسائر انخفاض

القيمة، تعترف المنشأة بأي عكس لاحق لخسائر انخفاض القيمة تلك في بيان الدخل (باستثناء عندما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من المنشأة معاملة ذلك العكس على أنه إعادة تقييم). وينطبق هذا على كل من خسائر انخفاض القيمة المعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة وخسائر انخفاض القيمة الإضافية المعترف بها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"*

تنفيذ ٤٤ إن الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي اللإعداد التقارير المالية:

(أ) تستثني كافة الأصول غير الملموسة والبنود غير الملموسة الأخرى التي لا تستوفي معايير الإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) تشمل كافة الأصول غير الملموسة التي تستوفي معايير الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في ذلك التاريخ، بإستثناء الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج أعمال لم يتم الإعتراف بها في الميزانية العمومية الموحدة للمنشأة المشترية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، وغير المؤهل للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة (انظر الفقرة ب٢(و) من الملحق ب من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٥ تقتضي المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة الإعتراف بأصل غير ملموس إذا، وفقط إذا:

(أ) من المحتمل أن تتدفق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية تُنسب إلى الأصل؛ و

(ب) من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

ويضيف معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى هذين المعيارين مزيد من الأسس الأكثر تحديداً للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

تنفيذ ٤٦ على المنشأة، بموجب الفقرتين ٦٥ و ٧١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن ترسمل تكاليف الأصول غير ملموسة المولدة داخلياً بأثر مستقبلي من التاريخ الذي يتم فيه تلبية معايير الإعتراف بها. ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للمنشأة باستخدام الفهم التحليلي للإستنتاج بأثر رجعي أنه يتم تلبية معايير الإعتراف هذه. لذلك، حتى لو استنتجت المنشأة بأثر رجعي أنه من المحتمل حدوث تدفق وارد مستقبلي لمنافع اقتصادية من الأصل غير الملموس المولد داخلياً وأن المنشأة قادرة على إعادة هيكلة التكاليف بموثوقية، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يمنعها من رسملة التكاليف المتكبدة قبل التاريخ:

(أ) الذي تستنتج فيه المنشأة، على أساس التقييم الذي يجري ويتم توثيقه في تاريخ ذلك الإستنتاج، أنه من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل؛ و

(ب) ويكون لديها نظام موثوق لتراكم تكاليف الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً عندما يتم تكبدها أو بعد فترة قصيرة من ذلك.

تنفيذ ٤٧ إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للإعتراف به في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تعترف المنشأة بالأصل في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب تلك المعايير، حتى لو كانت قد اعترفت بالنفقات ذات العلاقة كمصروف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة. وإذا لم يكن الأصل مؤهلا للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حتى تاريخ لاحق، فإن تكلفته هي مجموع النفقات المتكبدة ابتداءا من ذلك التاريخ اللاحق.

تنفيذ ٤٨ تنطبق أيضا المعايير التي نوقشت في الفقرة "تنفيذ ٤٥" على الأصل غير الملموس المشترى بشكل منفصل. وفي حالات عديدة، ستحتوي الوثائق المعاصرة التي يتم إعدادها لدعم قرار شراء الأصل

*كما هو معدل في عام ٢٠٠٤.

تقييما للمنافع الإقتصادية المستقبلية. وعلاوة على ذلك، وكما هو موضح في الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، يمكن عادة قياس تكلفة الأصل غير الملموس المشترى بشكل منفصل على نحو موثوق.

تنفيذ ٤٩ بالنسبة لأصل غير ملموس مشترى في عملية إندماج أعمال قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يكون مبلغه المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة مباشرة بعد إندماج الأعمال هي تكلفته المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ (الفقرة ب٢(هـ) من هذا المعيار). وإذا كان ذلك المبلغ المحمل يساوي صفر، فإن المنشأة المشترية لا تعترف بالأصل غير الملموس في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية الموحدة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن مؤهلا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بتطبيق المعايير التي نوقشت في الفقرات "تنفيذ ٤٥– تنفيذ ٤٨"، للإعتراف به في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة (الفقرة ب٢(و) من هذا المعيار). وإذا تم استيفاء شروط الإعتراف تلك، تقيس المنشأة المشترية الأصل على الأساس الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة. ويؤثر التعديل الناتج على الشهرة (الفقرة ب٢(ز)(١) من هذا المعيار).

تنفيذ ٥٠ يمكن أن تختار منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى استخدام القيمة العادلة لأصل غير ملموس في تاريخ حدث معين مثل الخصخصة أو الإكتتاب العام الأولي على أنها تكلفته المقدرة في تاريخ ذلك الحدث (الفقرة ١٩ من هذا المعيار)، بشرط أن يكون الأصل غير الملموس مؤهلا للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الفقرة ١٠ من هذا المعيار). وبالإضافة إلى ذلك، إذا، وفقط إذا، استوفي الأصل غير الملموس كلا من معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (بما في ذلك القياس الموثوق للتكلفة الأصلية) والمعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط)، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستخدم واحداً من المبالغ التالية على أنه تكلفته المقدرة (الفقرة ١٨ من هذا المعيار):

(أ) القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة تقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار؛ أو

(ب) إعادة تقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة التي تستوفي المعايير الواردة في الفقرة ١٧ من هذا المعيار.

تنفيذ ٥١ إذا كانت طرق ومعدلات الإطفاء التي تستخدمها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة مقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإن المنشأة لا تعيد عرض الإطفاء المتراكم في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وبدلا من ذلك، تقوم المنشأة بمحاسبة أي تغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو نموذج الإطفاء بأثر مستقبلي ابتداءا من الفترة التي تنفذ فيها ذلك التغيير على التقدير (الفقرة ٣١ من هذا المعيار والفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨). لكن في بعض الحالات يمكن أن تختلف طرق ومعدلات الإطفاء التي تستخدمها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة عن تلك المقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبنيها فقط لأغراض الضريبية ولا تعكس تقديرا معقولا للعمر الإنتاجي للأصل). وإذا كان لتلك الإختلافات تأثيرا ماديا على البيانات المالية، تعدل المنشأة الإطفاء المتراكم في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي بحيث تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣١ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"**

تنفيذ ٥٢ تعترف المنشأة وتقيس كافة الأصول والإلتزامات المالية في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية المعدة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، باستثناء ما تم تحديده في الفقرات ٢٧-٣٠ من هذا المعيار، التي تتناول إلغاء الإعتراف ومحاسبة التحوط، والفقرة ٣٦أ التي تسمح باعفاء من إعادة عرض للمعلومات المقارنة.

الإعتراف

تنفيذ ٥٣ تعترف المنشأة بكافة الأصول المالية والإلتزامات المالية (بما في ذلك جميع المشتقات) المؤهلة للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وغير المؤهلة بعد لإلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، باستثناء الأصول المالية غير المشتقة والإلتزامات المالية غير المشتقة التي تم إلغاء الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، والتي لا تختار المنشأة تطبيق الفقرة ٢٧أ عليها (انظر الفقرتين ٢٧ و ٢٧أ من هذا المعيار). على سبيل المثال، إن المنشأة التي لا تطبق الفقرة ٢٧أ لا تعترف بالأصول المنقولة في عملية توريق مالي، أو نقل، أو عملية إلغاء إعتراف أخرى حصلت قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ إذا كانت تلك العمليات مؤهلة لإلغاء الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة. لكن إذا استخدمت المنشأة نفس اتفاق التوريق المالي أو اتفاق آخر لإلغاء الإعتراف لعمليات نقل إضافية بعد ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، تكون عمليات النقل الإضافية تلك مؤهلة لإلغاء الإعتراف فقط إذا استوفت معايير إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

تنفيذ ٥٤ لا تعترف المنشأة بالأصول المالية والإلتزامات المالية غير المؤهلة للإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو التي كانت مؤهلة مسبقا لإلغاء الإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

المشتقات الضمنية

تنفيذ ٥٥ عندما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة فصل مشتقة ضمنية عن العقد الأصلي، فإن المبالغ المحملة للمكونات في التاريخ الذي تستوفي فيه الأداة لأول مرة معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تعكس الظروف التي كانت قائمة في ذلك التاريخ (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١١). وإذا لم تستطع المنشأة أن تحدد المبالغ المحملة الأولية للمشتقة الضمنية والعقد الأصلي بموثوقية، فإنها تعامل كامل العقد المُجمَع كأداة مالية محتفظ بها لغرض المتاجرة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٢). وينتج عن هذا قياس للقيمة العادلة (باستثناء عندما لا تستطيع المنشأة تحديد قيمة عادلة موثوقة، انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٦(ج))، مع تغييرات في القيمة العادلة المعترف بها في الربح أو الخسارة.

القياس

تنفيذ ٥٦ عند إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فإنها تطبق الأسس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد تلك الأصول المالية والإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وتلك التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة. وبالتحديد:

(أ) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥١، يعتمد تصنيف الأصول المالية على أنها استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق على وصف تضعه المنشأة في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يعكس نية المنشأة وقدرتها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتالي فإن عمليات بيع أو نقل الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تؤدي إلى تطبيق قواعد "الإفساد" الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩.

---
*كما هو معدل في عام ٢٠٠٣.

(ب) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تشير فئة "القروض والذمم المدينة" إلى الظروف التي استوفى فيها الأصل المالي لأول مرة معايير الإعتراف به الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تعتبر دائما الأصول المالية المشتقة والإلتزامات المالية المشتقة محتفظ بها لغرض المتاجرة (باستثناء مشتقة تكون عبارة عن أداة تحوط موصوفة وفعالة). والنتيجة أن المنشأة تقيس كافة الأصول المالية المشتقة والإلتزامات المالية المشتقة بالقيمة العادلة.

(د) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٠، تصنف المنشأة الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، إذا، وفقط إذا، كان الأصل أو الإلتزام:

(١) قد تم شراءه أو تكبده بشكل رئيسي لغرض بيعه أو إعادة شراءه على المدى القريب؛

(٢) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كان عبارة عن جزء من محفظة أدوات مالية محددة كان يتم إدارتها معا، وكان يوجد بشأنها دليل على نمط واقعي حديث خاص بجني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو

(٣) تم وصفه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(هـ) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تكون الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع هي تلك الأصول المالية غير المشتقة التي يتم وصفها على أنها متوفرة لغرض البيع وتلك الأصول المالية غير المشتقة التي لم ترد في أي من الفئات السابقة.

تنفيذ ٥٧ بالنسبة لتلك الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تحدد المنشأة تكلفتها على أساس الظروف التي كانت قائمة عندما استوفت الأصول والإلتزامات لأول مرة معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لكن إذا اشترت المنشأة تلك الأصول المالية و الإلتزامات المالية في عملية إندماج أعمال سابقة، فإن مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة مباشرة بعد إندماج الأعمال هي تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ (الفقرة ب٢(هـ) من هذا المعيار).

تنفيذ ٥٨ تكون تقديرات المنشأة حول انخفاض قيمة القروض في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات التي أجريت في نفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليلا موضوعيا بأن تلك الإفتراضات كانت خاطئة (الفقرة ٣١ من هذا المعيار). وتعامل المنشاة أثر أي تعديلات لاحقة على تلك التقديرات كخسائر انخفاض قيمة (أو إذا تم استيفاء المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة) للفترة التي تنفذ فيها التعديلات.

التعديلات الإنتقالية

تنفيذ ٥٨أ تعامل المنشأة التعديل على المبلغ المحمل لأصل مالي أو إلتزام مالي على أنه تعديل انتقالي يجب الإعتراف به في الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط إلى الحد الذي ينتج فيه عن تبني معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ولأن كافة المشتقات، عدا عن تلك الأدوات التي هي عبارة عن أدوات تحوط موصوفة وفعالة، يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض المتاجرة، يتم الإعتراف بالفروقات بين المبلغ المحمل السابق (التي يمكن أن

تكون صفراً) والقيمة العادلة للمشتقات على أنها تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة المالية التي يطبق فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل أولي (عدا عن المشتقة التي هي أداة تحوط موصوفة وفعالة).

تنفيذ ٥٨ب ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) على التعديلات الناتجة عن التغييرات في التقديرات. وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان جزء معين من التعديل هو تعديل انتقالي أو تغيير في التقدير، فإنها تعامل ذلك الجزء على أنه تغيير في التقدير المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨، مع تقديم إفصاحات مناسبة (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرات ٣٢-٤٠).

تنفيذ ٥٩ يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة، قد قامت بقياس الإستثمارات بالقيمة العادلة واعترفت بربح إعادة التقييم مباشرة في حقوق الملكية. إذا تم تصنيف استثمار معين بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن ربح إعادة التقييم ما قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي تم الإعتراف به في حقوق الملكية يتم إعادة تصنيفه في الأرباح المحتجزة عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإذا تم تصنيف الإستثمار، عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، على أنه متوفر لغرض البيع، عندها يتم الإعتراف بربح إعادة التقييم ما قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في بند منفصل في حقوق الملكية. وتبعاً لذلك، تعترف المنشأة بالأرباح والخسائر من الأصل المالي المتوفر لغرض البيع في ذلك البند المنفصل من حقوق الملكية إلى أن تنخفض قيمة الإستثمار، أو يباع، أو يتم تحصيله، أو يتم التصرف به خلافا لذلك. وعند إلغاء الإعتراف اللاحق بالأصل المالي المتوفر لغرض البيع أو انخفاض قيمته، تنقل المنشأة الربح أو الخسارة المتراكمة المتبقية في حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٥(ب)).

محاسبة التحوط

تنفيذ ٦٠ تتناول الفقرات ٢٨-٣٠ من هذا المعيار محاسبة التحوط. ويجب الإنتهاء من وصف وتوثيق علاقة التحوط في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو قبل ذلك التاريخ إذا أريد لعلاقة التحوط أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط من ذلك التاريخ. ويمكن تطبيق محاسبة التحوط بأثر مستقبلي فقط من التاريخ الذي توصف فيه علاقة التحوط وتُوثق بشكل كامل.

تنفيذ ٦٠أ يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة، قد أجلت أو لم تعترف بالأرباح والخسائر من تحوط على أساس القيمة العادلة على البند المحوط الذي لم يتم قياسه بالقيمة العادلة. وبالنسبة لمثل هذا التحوط على أساس القيمة العادلة، تعدل المنشأة المبلغ المحمل للبند المحوط في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويكون التعديل عبارة عن أي مما يلي، أيهما أقل:

(أ) ذلك الجزء من التغيير المتراكم في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يعكس مخاطرة محوطة موصوفة ولم يتم الإعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة؛ و

(ب) ذلك الجزء من التغيير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط الذي يعكس مخاطرة محوطة موصوفة، وكان بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، إما (١) غير معترف به، أو (٢) مؤجل في الميزانية العمومية كأصل أو إلتزام.

تنفيذ ٦٠ب يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما السابقة، قد أجلت أرباح وخسائر من تحوط على أساس تدفق نقدي لعملية مستقبلية. وإذا لم تكن العملية المستقبلية المحوطة، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، محتملة بشكل كبير، لكن من المتوقع حدوثها، يتم الإعتراف بكامل الربح أو الخسارة المؤجلة في حقوق الملكية. وأي صافي ربح أو خسارة متراكمة تم إعادة تصنيفه إلى حقوق الملكية عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يبقى في حقوق الملكية إلى أن: (أ) ينتج عن العملية المستقبلية لاحقا الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، (ب) تؤثر العملية المستقبلية على الربح أو الخسارة، أو (ج) تتغير الظروف لاحقا ولا يعد متوقعا

حصول العملية المستقبلية، وفي هذه الحالة فإن صافي أي ربح أو خسارة متراكمة ذو علاقة تم الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية يتم الإعتراف به في الربح أو الخسارة. وإذا كانت أداة التحوط لا يزال محتفظ بها، لكن التحوط غير مؤهل كتحوط على أساس تدفق نقدي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا تعد محاسبة التحوط ملائمة ابتداء من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*"

تنفيذ ٦١ تقيس المنشأة التي تتبنى نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ إستثماراتها العقارية بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تنطبق المتطلبات الإنتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ٦٢ تطبق المنشأة التي تتبنى نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ الفقرات "تنفيذ ٧- تنفيذ ١٣" فيما يخص الممتلكات والمصانع والمعدات.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تنفيذ ٦٣ تقتضي الفقرات ٣٩(أ) و (ب) و ٤٠ و ٤١ من هذا المعيار أن تفصح منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عن التسويات التي تعطي تفصيلاً كافيا لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على الميزانية العمومية وبيان الدخل، وحيثما كان قابلا للتطبيق، بيان التدفق النقدي. وتقتضي الفقرات ٣٩(أ) و(ب) تسويات محددة لحقوق الملكية والأرباح أو الخسائر. ويظهر المثال ١١ إحدى طرق استيفاء هذه المتطلبات.

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر

خلفية

تبنت إحدى المنشآت المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية عام ٢٠٠٥ مع تحديد تاريخ التحول لها في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤. وكانت آخر بيانات مالية لها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التسويات والملاحظات ذات العلاقة الموضحة أدناه.

يتضمن هذا المثال، من بين أشياء أخرى، تسوية لحقوق الملكية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ كانون الثاني ٢٠٠٤). كما يقتضي هذا المعيار تسوية في نهاية آخر فترة معروضة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة (لا يتضمنها هذا المثال).

ويمكن أن يكون من المفيد عمليا ضم إشارات مرجعية إلى السياسات المحاسبية والتحليلات المساندة التي تعطي مزيداً من التوضيح حول التعديلات المبينة في التسويات أدناه.

وإذا علمت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، تميز التسويات بين تصحيح تلك الأخطاء وبين التغييرات في السياسات المحاسبية (الفقرة ٤١ من هذا المعيار). ولا يوضح هذا المثال الإفصاح عن تصحيح خطأ معين.

يتبع الصفحة السابقة

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)

ملاحظة		*مبادىء المحاسبة المقبولة عموما السابقة*	*أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*	*المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*
١	الممتلكات والمصانع والمعدات	٨,٢٩٩	١٠٠	٨,٣٩٩
٢	الشهرة	١,٢٢٠	١٥٠	١,٣٧٠
٢	الأصول غير الملموسة	٢٠٨	(١٥٠)	٥٨
٣	الأصول المالية	٣,٤٧١	٤٢٠	٣,٨٩١
	مجموع الأصول غير المتداولة	١٣,١٩٨	٥٢٠	١٣,٧١٨
	الذمم التجارية وغيرها من الذمم المدينة	٣,٧١٠	صفر	٣,٧١٠
٤	المخزون	٢,٩٦٢	٤٠٠	٣,٣٦٢
٥	ذمم مدينة أخرى	٣٣٣	٤٣١	٧٦٤
	النقد والنقد المعادل	٧٤٨	صفر	٧٤٨
	مجموع الأصول المتداولة	٧,٧٥٣	٨٣١	٨,٥٨٤
	مجموع الأصول	٢٠,٩٥١	١,٣٥١	٢٢,٣٠٢
	قروض بفائدة	٩,٣٩٦	صفر	٩,٣٩٦
	الذمم التجارية وغيرها من الذمم الدائنة	٤,١٢٤	صفر	٤,١٢٤
٦	منافع الموظفين	صفر	٦٦	٦٦
٧	مخصص إعادة الهيكلة	٢٥٠	(٢٥٠)	صفر
	التزام الضريبة الحالية	٤٢	صفر	٤٢
٨	التزام الضريبة المؤجلة	٥٧٩	٤٦٠	١,٠٣٩
	مجموع الإلتزامات	١٤,٣٩١	٢٧٦	١٤,٦٦٧
	مجموع الأصول مطروحا منه مجموع الإلتزامات	٦,٥٦٠	١,٠٧٥	٧,٦٣٥
	رأس المال المصدر	١,٥٠٠	صفر	١,٥٠٠
٣	احتياطي إعادة التقييم	صفر	٢٩٤	٢٩٤
٥	احتياطي التحوط	صفر	٣٠٢	٣٠٢
٩	الأرباح المحتجزة	٥,٠٦٠	٤٧٩	٥,٥٣٩
	مجموع حقوق الملكية	٦,٥٦٠	١,٠٧٥	٧,٦٣٥

يتبع الصفحة السابقة

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر

ملاحظات على تسوية حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠٠٤:

١ تأثر الإستهلاك بمتطلبات الضريبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، لكنه يعكس العمر الإنتاجي للأصول بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد أدى التعديل المتراكم إلى زيادة المبلغ المحمل للممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار ١٠٠.

٢ تضمنت الأصول غير الملموسة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة مبلغ ١٥٠ عن البنود التي يتم نقلها إلى الشهرة لأنها غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول غير ملموسة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣ تم تصنيف كافة الأصول المالية على أنها متوفرة لغرض البيع بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم تسجيلها بقيمتها العادلة ٣,٨٩١. وقد تم تسجيلها بسعر التكلفة ٣,٤٧١ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة. ويتم تضمين الأرباح الناتجة بمبلغ ٢٩٤ (٤٢٠ مطروحا منه الضريبة المؤجلة ذات العلاقة بمبلغ ١٢٦) في احتياطي إعادة التقييم.

٤ يتضمن المخزون مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة بمبلغ ٤٠٠ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا انه تم استبعاد هذه المصاريف غير المباشرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة.

٥ يتم الإعتراف بالأرباح غير المحققة بمبلغ ٤٣١ من عقود الصرف الأجنبي الآجلة غير المستحقة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة. ويتم تضمين الأرباح الناتجة بمبلغ ٣٠٢ (٤٣١ مطروحا منه الضريبة المؤجلة ذات العلاقة بمبلغ ١٢٩) في احتياطي التحوط لأن العقود تتضمن تحوطا للمبيعات المتوقعة.

٦ يتم الإعتراف بالتزام تقاعد بمبلغ ٦٦ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الإعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة التي استخدمت أساسا نقديا.

٧ تم بمخصص إعادة هيكلة بمبلغ ٢٥٠ يتعلق بأنشطة المكتب الرئيسي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، لكنه غير مؤهل للإعتراف به كالتزام بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٨ أدت التغييرات أعلاه إلى زيادة إلتزام الضريبة المؤجلة على النحو التالي:

احتياطي إعادة التقييم (ملاحظة ٣)	١٢٦
احتياطي التحوط (ملاحظة ٥)	١٢٩
الأرباح المحتجزة	٢٠٥
الزيادة في إلتزام الضريبة المؤجلة	٤٦٠

ولأن أساس الضريبة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ للبنود المعاد تصنيفها من الأصول غير الملموسة إلى الشهرة (ملاحظة ٢) يعادل مبلغها المحمل في ذلك التاريخ، لم يؤثر إعادة التصنيف على إلتزامات الضريبة المؤجلة.

يتبع الصفحة السابقة

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر

ملاحظات على تسوية حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠٠٤:

٩ وفيما يلي التعديلات على الأرباح المحتجزة:

الإستهلاك (ملاحظة ١)	١٠٠
مصاريف الإنتاج غير المباشرة (ملاحظة ٤)	٤٠٠
إلتزام التقاعد (ملاحظة ٦)	(٦٦)
مخصص إعادة الهيكلة (ملاحظة ٧)	٢٥٠
الأثر الضريبي لما ذكر أعلاه	(٢٠٥)
مجموع التعديل على الأرباح المحتجزة	٤٧٩

تسوية الأرباح أو الخسائر لعام ٢٠٠٤

ملاحظة		*مبادىء المحاسبة المقبولة عموما السابقة*	*أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*	*المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*
	الإيرادات	٢٠,٩١٠	صفر	٢٠,٩١٠
١، ٢، ٣	تكلفة المبيعات	(١٥,٢٨٣)	(٩٧)	(١٥,٣٨٠)
	مجمل الربح	٥,٦٢٧	(٩٧)	٥,٥٣٠
١	تكاليف التوزيع	(١,٩٠٧)	(٣٠)	(١,٩٣٧)
١، ٤	مصاريف إدارية	(٢,٨٤٢)	(٣٠٠)	(٣,١٤٢)
	دخل التمويل	١,٤٤٦	صفر	١,٤٤٦
	تكاليف التمويل	(١,٩٠٢)	صفر	(١,٩٠٢)
	الربح قبل الضريبة	٤٢٢	(٤٢٧)	(٥)
٥	مصروف الضريبة	(١٥٨)	١٢٨	(٣٠)
	صافي الربح (الخسارة)	٢٦٤	(٢٩٩)	(٣٥)

ملاحظات على تسوية الأرباح أو الخسائر لعام ٢٠٠٤:

١ يتم الإعتراف بالتزام التقاعد بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الإعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة. وقد ارتفع إلتزام التقاعد بمقدار ١٣٠ خلال عام ٢٠٠٤، مما سبب زيادة في تكلفة المبيعات (٥٠)، وتكاليف التوزيع (٣٠) والمصاريف الإدارية (٥٠).

٢ إن تكلفة المبيعات أعلى بمقدار ٤٧ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأن المخزون يتضمن مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكن ليس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

٣ تأثر الإستهلاك بمتطلبات الضريبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، لكنه يعكس العمر الإنتاجي للأصول بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولم يكن التأثير على الأرباح لعام ٢٠٠٤ هاماً.

يتبع الصفحة السابقة

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر

٤ تم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة بمبلغ ٢٥٠ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، لكنه لم يكن مؤهلا للإعتراف به بموجب هذا المعيار حتى السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤. ويؤدي هذا إلى زيادة المصاريف الإدارية لعام ٢٠٠٤ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٥ تؤدي التعديلات ١-٤ أعلاه إلى تخفيض مقداره ١٢٨ في مصروف الضريبة المؤجلة.

تفسير التعديلات المادية على بيان التدفق النقدي لعام ٢٠٠٤:

يتم تصنيف ضرائب الدخل بمبلغ ١٣٣ المدفوعة خلال عام ٢٠٠٤ كتدفقات نقدية تشغيلية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن تم تضمينها في فئة منفصلة من التدفقات النقدية الضريبية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة. وليس هناك فروق مادية أخرى بين بيان التدفق النقدي المعروض بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبيان التدفق النقدي المعروض بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*"

تنفيذ ٦٤ يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" على أدوات حقوق الملكية التي منحت بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ التي تم استحقاقها قبل (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو (ب) ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، أيهما أبعد.

تنفيذ ٦٥ على سبيل المثال، إذا كان تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ ولم يتم استحقاقها بعد في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥. وبالعكس، إذا كان تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠١٠، تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ ولم يتم استحقاقها بعد في ١ كانون الثاني ٢٠١٠.

[الفقرات من تنفيذ٦٦ – تنفيذ٢٠٠ تم تعديلها لإمكانية وجود إرشاد للمعايير المستقبلية]

تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة

تنفيذ٢٠١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن تشمل تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات وإستعادة الموقع الموجود عليه، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن يقاس الإلتزام، مبدئياً وفيما بعد، بمقدار المبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية بحيث يعكس سعر الخصم الحالي بناءً على السوق.

تنفيذ٢٠٢ يتطلب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تضاف التغيرات في المطلوب الحالي للإزالة والإستعادة والإلتزام المماثل إلى تكلفة الأصل ذي العلاقة أو تخصم منها، مع مراعاة شروط محددة، ويتم استهلاك المبلغ القابل للإستهلاك الناجم على مدى عمره النافع، كما يتم الإعتراف بتخفيض الخصم الدوري للأصل في الربح أو الخسارة عند حدوثها.

تنفيذ٢٠٣ تنص الفقرة ٢٥هـ من المعيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية ١ على إستثناء إنتقالي، وبدلاً من إحتساب التغيرات بأثر رجعي بهذه الطريقة يمكن للمنشآت أن تشمل في التكلفة المستهلكة للأصل مبلغاً يتم حسابه بخصم الإلتزام في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي وإستهلاكه منذ أن تم تحمل الإلتزام لأول مرة. يوضح المثال تنفيذ ٢٠١ أثر تطبيق هذا الإستثناء، على إفتراض أن المنشأة تعالج ممتلكاتها ومصانعها ومعداتها محاسبياً بإستخدام نموذج التكلفة.

مثال ٢٠١ : التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة

الخلفية

أن تاريخ إعداد البيانات المالية للمنشأة المعدة لأول مرة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، وهي تشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط، ولذلك فإن تاريخ إنتقالها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو ١ يناير ٢٠٠٤.

امتلكت المنشأة مصنع طاقة في ١ يناير ٢٠٠١، وله عمر مقداره ٤٠ سنة.

في تاريخ الإنتقال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقدر المنشأة تكلفة الإزالة خلال ٣٧ سنة بمقدار ٤٧٠ ، كما تقدر أن سعر الخصم المناسب المعدل حسب المخاطرة للإلتزام هو ٥%، وهي تعتبر أن سعر الخصم المناسب لم يتغير منذ ١ يناير ٢٠٠١.

تطبيق المتطلبات

إلتزام الإزالة المعترف به في تاريخ الإنتقال هو ٧٧ (٤٧٠ مخصوماً لمدة ٣٧ سنة بمقدار ٥%)

يعطي خصم هذا الإلتزام لمدة ثلاث سنوات أخرى بأثر رجعي إلى ١ يناير ٢٠٠١ إلتزاماً مقدراً عند الإمتلاك يتم إدخاله في تكلفة الأصل بمقدار ٦٧، والإستهلاك المتراكم للأصل هو تكلفة الأصل هو ٦٧× ٤٠/٣= ٥.

فيما يلي ملخص للمبالغ المعترف بها في ميزانية العمومية الإفتتاحية المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ يناير ٢٠٠٤) :

تكلفة الإزالة المشمولة في تكلفة المصنع	٦٧
الإستهلاك المتراكم	(٥)
إلتزام الإزالة	(٧٧)
صافي الأصول/ الأرباح غير الموزعة	(١٥)

التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *تحديد ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار*

تنفيذ٢٠٤ التفسير ع للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المقاييس في بدء الترتيب لماذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار، كما أنه يحدد متى يجب إعادة تقييم الترتيب فيما بعد.

تنفيذ٢٠٥ تنص الفقرة ٢٥ و على إستثناء إنتقالي، فبدلاً من التحديد بأثر رجعي ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار في بدء الترتيب ولاحقاً لذلك إعادة تقييم ذلك الترتيب كما هو مطلوب في الفترات قبل الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإنه يمكن للمنشآت تحديد ما إذا كانت الترتيبات القائمة في

تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحتوي على عقـود إيجـار، وذلـك بتطبيـق الفقرات ٦-٩ من التفسير ٤ على تلك الترتيبات على أساس الحقائق والظروف السائدة في ذلك التاريخ.

مثال ٢٠٢ : تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الخلفية

إن تاريخ إعداد البيانات المالية للمنشأة المعدة لأول مرة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧، وهي تشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٦ فقط، ولذلك فـإن تـاريخ إنتقالهـا إلـى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو ١ يناير ٢٠٠٦.

في يناير ١٩٩٥ دخلت المنشأة في ترتيب أخذ – أو – دفع لتزويد الغاز، وفي ١ يناير ٢٠٠٠ كان هناك تغيير في الأحكام التعاقدية للترتيب.

تطبيق المتطلبات

في ١ يناير ٢٠٠٦يمكن للمنشأة أن تحدد ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجـار وذلـك بتطبيـق المقاييس في الفقرات ٦-٩ من التفسير ٤ على أساس الحقائق والظروف الـسائدة فـي ذلـك التـاريخ، وبالتناوب تقوم المنشأة بتطبيق هذه المقاييس على أساس الحقائق والظروف السائدة في ١ بينـاير ١٩٩٥ وتعيد تقييم الترتيب في ١ يناير ٢٠٠٠ وإذا حدد أن الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على المنـشأة إتباع الإرشادات في الفقرات تنفيذ ١٤– تنفيذ ١٦.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

" الدفع على أساس الأسهم "

تتضمن هذه النسخة التنقيحات الناتجة من التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *الدفع على أساس الأسهم* مذكور في الفقرات ١-٦٠ والملاحق أ-ج . جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفاذ. وتوضح الفقرات المبينة **بالخط الغامق** المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد *بالخط المائل* عند ذكره لأول مرة في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، وفي سياق *مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية*. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

مقدمة١ غالبا ما تمنح المنشآت أسهم أو خيارات أسهم للموظفين أو أطراف أخرى. وتعتبر خطط الأسهم وخطط خيارات الأسهم خاصية مشتركة لمكافأة الموظفين بما في ذلك المدراء وكبار المسؤولين التنفيذيين والعديد من الموظفين الآخرين. وتصدر بعض المنشآت الأسهم أو خيارات الأسهم لكي تدفع للموردين، مثل موردي الخدمات المهنية.

مقدمة٢ إلى أن تم إصدار هذا المعيار، لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية يغطي موضوع الإعتراف بهذه المعاملات وقياسها. وقد أثيرت المخاوف بشأن هذه الفجوة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نظرا للإنتشار المتزايد لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في العديد من البلدان.

الخصائص الرئيسية لهذا المعيار

مقدمة٣ يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في بياناتها المالية، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين أو الأطراف الأخرى التي ينبغي تسويتها نقدا، أو بأصول أخرى، أو بأدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة. ولا يوجد استثناءات في هذا المعيار، بإستثناء ما يخص المعاملات التي تنطبق عليها معايير أخرى.

مقدمة٤ يبين هذا المعيار مبادئ القياس ومتطلبات محددة لثلاثة أنواع من معاملات الدفع على أساس الأسهم:

(أ) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)؛

(ب) المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام مورد تلك البضاعة أو الخدمات لقاء مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة؛ و

(ج) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات، وتوفر بنود الإتفاق للمنشأة أو لمورد تلك البضاعة أو الخدمات اختيار المنشأة إما تسوية المعاملة نقدا أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

مقدمة٥ بالنسبة للمعاملات التي تستلم فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، يقتضي هذا المعيار من المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقابلة في حقوق الملكية، مباشرة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، ما لم يكن من غير الممكن تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية. فإذا لم يكن باستطاعة المنشأة تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، يُطلب منها قياس قيمتها والزيادة المقابلة في حقوق الملكية بشكل غير مباشر بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وزيادة على ذلك:

(أ) بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة، يُطلب من المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن نموذجيا تقدير القيمة العادلة لخدمات الموظفين المستلمة بموثوقية. وتقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) أما بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، فهناك افتراض قابل للدحض بأن القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة يمكن تقديرها بموثوقية. ويتم قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، إذا تم دحض الإفتراض، يتم قياس المعاملة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم الطرف المقابل فيه الخدمة.

(ج) بالنسبة للبضاعة أو الخدمات التي تم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يحدد هذا المعيار بأن لا تُؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، عدا عن شروط السوق، عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات في تاريخ القياس ذو العلاقة (كما تم تحديده أعلاه). وبدلا من ذلك، تُؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء من خلال تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بشكل أساسي إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. ولذلك، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إن لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في استيفاء أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط سوقي معين).

(د) يقتضي هذا المعيار أن تستند القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة إلى أسعار السوق، إذا توفرت، وكذلك الأخذ بالحسبان البنود والشروط التي تم بناءً عليها منح أدوات حقوق الملكية تلك. وفي حال عدم توفر أسعار السوق، يتم تقدير القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم لتقدير سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راغبة ومطلعة.

(هـ) يبين هذا المعيار أيضا المتطلبات في حال تعديل بنود وشروط منح خيار أو سهم (على سبيل المثال إعادة تسعير خيار ما) أو إذا تم إلغاء المنح، أو إعادة شراءه، أو استبداله بمنح آخر لأدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، وبغض النظر عن أي تعديل أو إلغاء أو تسوية لمنح أدوات حقوق الملكية للموظفين، يقتضي هذا المعيار عموما أن تعترف المنشأة، كحد أدنى، بالخدمات المستلمة التي تم قياسها في تاريخ المنح بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

مقدمة٦ بالنسبة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، يقتضي هذا المعيار أن تقيس المنشأة البضاعة أو الخدمات المشتراة والإلتزام المتكبد بالقيمة العادلة للإلتزام. وإلى أن تتم تسوية الإلتزام، فإنه يُطلب من المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل تاريخ إبلاغ وفي تاريخ التسوية، مع أية تغييرات في القيمة معترف بها في ربح أو خسارة الفترة.

مقدمة٧ بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للمنشأة أو مورد البضاعة أو الخدمات اختيار المنشأة إما تسوية المعاملة نقداً أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، يُطلب من المنشأة محاسبة تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، وإلى الحد الذي تكبدت فيه المنشأة إلتزام يجب تسويته نقداً (أو بأصول أخرى)، أو على أنها معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، وإلى الحد الذي لم يتم فيه تكبد هذا الإلتزام.

مقدمة٨ يفرض هذا المعيار متطلبات إفصاح مختلفة لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة؛

(ب) كيفية تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة؛ و

(ج) أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وكذلك على مركزها المالي.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

الدفع على أساس الأسهم

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو تحديد الإبلاغ المالي من قبل منشأة معينة عندما تتولى *معاملة دفع على أساس الأسهم*. ويقتضي هذا المعيار بالتحديد أن تعكس المنشأة في أرباحها أو خسائرها ومركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات *الأسهم للموظفين*.

النطاق

٢ ينبغي على المنشأة تطبيق هذا المعيار في محاسبة جميع معاملات الدفع على أساس الأسهم بما في ذلك:

(أ) *المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية* في المنشأة، (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)،

(ب) *المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات* التي تتحملها أمام مورد تلك البضاعة أو الخدمات لقاء مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة، و

(ج) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات، وتوفر بنود الإتفاق للمنشأة أو لمورد تلك البضاعة أو الخدمات اختيار المنشأة إما تسوية المعاملة نقدا (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

باستثناء ما تمت الإشارة إليه في الفقرتين ٥ و ٦.

٣ لأغراض هذا المعيار، تعتبر عمليات نقل أدوات حقوق الملكية لمنشأة ما من قبل مساهميها لأطراف قامت بتوريد بضاعة أو خدمات إلى المنشأة (بما في ذلك الموظفين) معاملات دفع على أساس الأسهم، ما لم يكن واضحا أن غرض النقل ليس دفع قيمة البضاعة أو الخدمات التي تم توريدها للمنشأة. وينطبق هذا أيضا على عمليات نقل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم للمنشأة، أو أدوات حقوق الملكية لمنشأة أخرى في نفس مجموعة المنشأة، إلى أطراف قامت بتوريد بضاعة أو خدمات للمنشأة.

٤ لأغراض هذا المعيار، لا تعتبر معاملة معينة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته مالك لأدوات حقوق ملكية المنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، إذا منحت منشأة معينة جميع مالكي صنف معين من أدوات حقوق ملكيتها حق شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، واستلم الموظف هذا الحق لأنه مالك لأدوات حقوق الملكية من ذلك الصنف المحدد، فإن منح أو ممارسة ذلك الحق لا يخضع لمتطلبات هذا المعيار.

٥ كما تمت الإشارة في الفقرة ٢، ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تشتري فيها المنشأة أو تستلم بضاعة أو خدمات. وتتضمن البضاعة المخزون، والمواد القابلة للإستهلاك، والممتلكات والمصانع والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. غير أنه لا ينبغي للمنشأة تطبيق هذا المعيار على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة كجزء من صافي

الأصول المشتراة في عملية إندماج أعمال ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*. وعليه، فإن أدوات حقوق الملكية الصادرة في عملية إندماج أعمال مقابل سيطرة المنشأة المشتراة لا تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. غير أن أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي المنشأة المشتراة بصفتهم موظفين (على سبيل المثال مقابل خدمات مستمرة) تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. وعلى نحو مماثل، فإن إلغاء ترتيبات الدفع على أساس الأسهم أو استبدالها أو إجراء تعديلات أخرى عليها بسبب عملية إندماج أعمال أو إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية تتم محاسبتها وفقا لهذا المعيار.

٦ لا ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات بموجب عقد معين ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"* (كما تم تعديله عام ٢٠٠٣) أو الفقرات ٥-٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* (كما تم تعديله عام ٢٠٠٣).

الإعتراف

٧ ينبغي على المنشأة الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم عندما تحصل على البضاعة أو عند استلام الخدمات. كما ينبغي على المنشأة الإعتراف بالزيادة المقابلة في حقوق الملكية إذا تم استلام البضاعة أو الخدمات في المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، أو الإعتراف بالتزام معين إذا تم شراء البضاعة أو الخدمات في المعاملة التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد.

٨ عندما لا تكون البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول، يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف.

٩ نموذجيا ينشأ المصروف من استهلاك البضاعة أو الخدمات. على سبيل المثال، يتم استهلاك الخدمات مباشرة، وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بالمصروف عندما يقدم الطرف المقابل الخدمة. ويمكن استهلاك البضاعة عبر فترة من الزمن، أو في حالة المخزون، يتم بيعها في تاريخ لاحق، وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بالمصروف عند استهلاك البضاعة أو بيعها. غير أنه من الضروري أحيانا الإعتراف بالمصروف قبل استهلاك أو بيع البضاعة أو الخدمات، لأنها غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول. على سبيل المثال، يمكن أن تشتري المنشأة البضاعة كجزء من مرحلة البحث في مشروع معين لتطوير منتج جديد. وعلى الرغم من عدم استهلاك تلك البضاعة، يمكن أن تكون غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول بموجب المعيار المعمول به.

المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة

نظرة عامة

١٠ بالنسبة للمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، ينبغي على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقابلة في حقوق الملكية مباشرة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، ما لم يكن بالإمكان تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية. فإذا لم تستطع المنشأة تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، ينبغي عليها

قياس قيمتها والزيادة المقابلة في حقوق الملكية بشكل غير مباشر بالرجوع إلى* القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١١ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات *مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة*[†]، ينبغي على المنشأة قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن نموذجيا تقدير القيمة العادلة للخدمات المستلمة بموثوقية، كما هو موضح في الفقرة ١٢. ويجب قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ المنح.

١٢ يتم نموذجيا منح الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى إلى الموظفين كجزء من مجموعة التعويضات الخاصة بهم، بالإضافة إلى راتب نقدي ومنافع التوظيف الأخرى. يكون عادة من غير الممكن قياس الخدمات المستلمة مباشرة لمكونات محددة في مجموعة تعويضات الموظف. وربما يكون من غير الممكن أيضا قياس القيمة العادلة لمجموعة التعويضات بمجملها بشكل مستقل، دون قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مباشرة. وزيادة على ذلك، يتم أحيانا منح الأسهم أو خيارات الأسهم كجزء من اتفاقية منح مكافآت، بدلا من كونها جزء من مجموعة تعويضات أساسية، على سبيل المثال كحافز للموظفين للبقاء في خدمة الشركة أو لمكافأتهم على جهودهم في تحسين أداء المنشأة. ومن خلال منح الأسهم أو خيارات الأسهم، بالإضافة إلى التعويضات الأخرى، تدفع المنشأة تعويض إضافي للحصول على منافع إضافية. ومن المحتمل أن يكون تقدير القيمة العادلة لتلك المنافع الإضافية أمرا صعبا. وبسبب صعوبة القياس المباشر للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة لخدمات الموظف المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١٣ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، يجب أن يكون هناك افتراض قابل للدحض بأنه من الممكن تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية. ويجب قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، إذا دحضت المنشأة هذا الإفتراض لأنها لا تستطيع تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، ينبغي على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة والزيادة المقابلة في حقوق الملكية، بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ حصول المنشأة على البضاعة أو التاريخ الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

المعاملات التي يتم فيها استلام الخدمات

١٤ إذا تم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة فورا، لا يُطلب من الطرف المقابل إتمام فترة معينة من الخدمة قبل أن يصبح مخولا دون قيد أو شرط لأدوات حقوق الملكية تلك. وفي حال عدم وجود دليل بخلاف ذلك، تفترض المنشأة أن ما يقدمه الطرف المقابل من خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية قد تم

* يستخدم هذا المعيار عبارة "بالرجوع إلى" بدلا من "بـ سعر أو معدل..." لأن المعاملة تقاس أساسا بضرب القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في التاريخ المحدد في الفقرة ١١ أو ١٣ (أيهما تنطبق) بعدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها، كما هو موضح في الفقرة ١٩.

† في ما تبقي من هذا المعيار، تتضمن أيضا جميع الإشارات إلى الموظفين الجهات الأخرى التي تقدم خدمات مماثلة.

استلامها. وفي هذه الحالة، ينبغي على المنشأة أن تعترف بالخدمات المستلمة بالكامل في تاريخ المنح، مع زيادة مقابلة في حقوق الملكية.

١٥ إذا لا يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة إلا عندما يكمل الطرف المقابل فترة محددة من الخدمة، تفترض المنشأة أن ما سيقدمه الطرف المقابل من خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية تلك سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الإستحقاق. وينبغي على المنشأة محاسبة تلك الخدمات كما يتم تقديمها من قبل الطرف المقابل خلال فترة الإستحقاق، مع زيادة مقابلة في حقوق الملكية. على سبيل المثال:

(أ) إذا تم منح الموظف خيارات أسهم مشروطة بإكمال ثلاث سنوات خدمة، فعلى المنشأة أن تفترض أن الخدمة التي سيتم تقديمها من قبل الموظف كمقابل لخيارات الأسهم سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الإستحقاق تلك التي تمتد لثلاث سنوات.

(ب) إذا تم منح الموظف خيارات أسهم مشروطة بإنجاز شرط أداء معين والبقاء في خدمة المنشأة إلى أن يتم تلبية شرط الأداء ذلك، وكان طول فترة الإستحقاق يختلف اعتمادا على الوقت الذي يتم فيه تلبية شرط الأداء، على المنشاة أن تفترض أن الخدمات التي سيقدمها الموظف كمقابل لخيارات الأسهم سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الإستحقاق المتوقعة. ويتعين على المنشأة تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس النتيجة الأكثر احتمالا لشرط الأداء. إذا كان شرط الأداء هو عبارة عن شرط سوق، فإن تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة يجب أن ينسجم مع الإفتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة، ولا يتم تعديله بعد ذلك. وإذا لم يكن شرط الأداء عبارة عن شرط سوق، على المنشأة مراجعة تقديرها لطول فترة الإستحقاق، إذا لزم الأمر، في حال أشارت معلومات لاحقة إلى أن طول فترة الإستحقاق يختلف عن التقديرات السابقة.

المعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٦ بالنسبة للمعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، على المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في *تاريخ القياس*، على أساس أسعار السوق، إذا توفرت، مع الأخذ بالحسبان للشروط والبنود التي مُنحت على أساسها أدوات حقوق الملكية تلك (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٧ إذا لم تكن أسعار السوق متوفرة، على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام أسلوب تقييم معين لتقدير ما كان سيكون عليه سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راغبة ومطلعة. ويجب أن يكون أسلوب التقييم منسجما مع منهجيات التقييم المقبولة عموما لتسعير الأدوات المالية، وأن يشمل كافة العوامل والإفتراضات التي يمكن أن تأخذها في الإعتبار الأطراف الراغبة والمطلعة المشاركة في السوق عند تحديد السعر (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٨ يحتوي الملحق "ب "مزيدا من الإرشاد حول قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم، والذي يركز على بنود وشروط محددة تعتبر خصائص مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين.

معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء

١٩ يمكن أن يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطا بتلبية *شروط استحقاق محددة*. على سبيل المثال، يكون منح الأسهم أو خيارات الأسهم لموظف ما مشروطاً بشكل نموذجي ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لفترة محددة من الوقت. ويمكن أن يكون هناك شروط أداء يجب تلبيتها، كأن تحقق المنشأة نمو محدد في الأرباح أو زيادة محددة في سعر أسهمها. ولا تُؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، باستثناء شروط السوق، عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ القياس. وبدلا من ذلك، ينبغي أن تؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء من خلال تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بشكل أساسي إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في نهاية المطاف. لذلك، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، على سبيل المثال فشل الطرف المقابل في إتمام فترة خدمة معينة، أو عدم تلبية شرط أداء معين، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢٠ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٩، على المنشأة أن تعترف بمبلغ معين للبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على أساس أفضل تقدير متوفر لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها، وعليها أن تعدل ذلك التقدير، إذا لزم الأمر، في حال أشارت معلومات لاحقة أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، على المنشأة أن تراجع التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية الذي تم استحقاقها في النهاية، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢١ تؤخذ شروط السوق في الحسبان، مثل سعر سهم مستهدف يكون مشروطا به الإستحقاق (أو قابلية الممارسة)، عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. لذلك، على المنشأة أن تعترف، بالنسبة لعمليات منح أدوات حقوق الملكية وفق شروط السوق، بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من طرف مقابل يلبي كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (على سبيل المثال، الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة طوال الفترة المحددة)، بغض النظر عما إذا يتم تلبية شرط السوق.

معاملة ميزة التبديل

٢٢ بالنسبة للخيارات التي تتسم *بميزة التبديل*، لا تُؤخذ هذه الميزة في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة في تاريخ القياس. وبدلا من ذلك، يتم محاسبة *خيار التبديل* على أنه منح لخيار جديد، إذا وعندما يتم منح هذا الخيار لاحقا.

تاريخ ما بعد الإستحقاق

٢٣ بعد الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة وفقا للفقرات ١٠-٢٢، وكذلك الإعتراف بزيادة مقابلة في حقوق الملكية، لا تقوم المنشأة بتعديل لاحق على مجموع حقوق الملكية بعد تاريخ الإستحقاق. على سبيل

المثال، لا تعكس المنشأة لاحقا المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة من موظف ما، إذا تم لاحقا إلغاء أدوات حقوق الملكية المستحقة، أو في حالة خيارات الأسهم، لا يتم ممارسة الخيارات. وعلى أية حال، لا يعيق هذا المتطلب المنشأة من الإعتراف بالنقل ضمن حقوق الملكية، أي النقل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

عند صعوبة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بموثوقية

٢٤ تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ١٦-٢٣ عندما يطلب من المنشأة قياس معاملة دفع على أساس الأسهم بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي حالات نادرة، قد لا تتمكن المنشأة من تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس بموثوقية، وفقا للمتطلبات الواردة في الفقرات ١٦-٢٢. وفي هذه الحالات النادرة فقط، على المنشأة أن تقوم بما يلي:

(أ) قياس أدوات حقوق الملكية *بقيمتها الجوهرية*، مبدئيا في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمات، ولاحقا في كل تاريخ إبلاغ وفي تاريخ التسوية النهائية، مع الإعتراف بأي تغيير في القيمة الجوهرية في الأرباح أو الخسائر. وبالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم في النهاية تسوية ترتيب الدفع على أساس الأسهم عند ممارسة الخيارات أو إلغائها (على سبيل المثال عند إنتهاء التوظيف) أو إنقضائها (على سبيل المثال في نهاية عمر الخيار).

(ب) الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية أو، (حيثما كان قابلا للتطبيق) يتم ممارستها في النهاية. ولتطبيق هذا المتطلب على خيارات الأسهم، على سبيل المثال، على المنشأة الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق، إن وجدت، وفقا للفقرتين ١٤ و ١٥، باستثناء أن المتطلبات في الفقرة ١٥(ب) المتعلقة بشرط سوقي معين لا تنطبق. ويجب أن يعتمد المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على عدد خيارات الأسهم المتوقع استحقاقها. وعلى المنشأة أن تعدل ذلك التقدير، عند الضرورة، إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد خيارات الأسهم المتوقع استحقاقه يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، على المنشأة أن تراجع التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي تم استحقاقها في النهاية. وبعد تاريخ الإستحقاق، على المنشاة أن تعكس المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا تم لاحقا إلغاء خيارات الأسهم أو انتهت في نهاية عمر خيار السهم.

٢٥ إذا طبقت منشأة ما الفقرة ٢٤، فليس من الضروري تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩، ذلك لأن أي تعديلات على البنود والشروط التي تم بناءً عليها منح أدوات حقوق الملكية سيتم أخذها بالحسبان عند تطبيق طريقة القيمة الجوهرية المبينة في الفقرة ٢٤. لكن إذا قامت منشأة ما بتسوية منح أدوات حقوق الملكية التي تم تطبيق الفقرة ٢٤عليها، فعلى المنشأة القيام بما يلي:

(أ) إذا حدثت التسوية خلال فترة الإستحقاق، ينبغي على المنشأة محاسبة التسوية على أنها تعجيل للإستحقاق، ويكون عليها بالتالي الإعتراف فورا بالمبلغ الذي كان سيتم الإعتراف به للخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق.

(ب) يجب محاسبة أي دفعة تمت عند التسوية على أنها إعادة شراء لأدوات حقوق الملكية، أي كخصم من حقوق الملكية، فيما عدا إلى الحد الذي تتجاوز فيه الدفعة القيمة الجوهرية لأدوات حقوق

الملكية، التي تم قياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويتم الإعتراف بمثل هذه الزيادة على أنه مصروف.

تعديلات البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك عمليات الإلغاء والتسوية

٢٦ يمكن أن تعدل المنشأة البنود والشروط التي تم بناءً عليها منح أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يمكنها أن تخفضّ سعر ممارسة الخيارات الممنوحة للموظفين (أي إعادة تسعير الخيارات)، مما يزيد من القيمة العادلة لتلك الخيارات. إن المتطلبات الواردة في الفقرات من ٢٧-٢٩ لمحاسبة آثار التعديلات معبر عنها في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. إلا أنه يجب تطبيق المتطلبات أيضا على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي الحالة الأخيرة، فإن أية إشارات إلى تاريخ المنح في الفقرات ٢٧ – ٢٩ يجب أن تشير بدلا من ذلك إلى تاريخ حصول المنشأة على البضاعة أو تاريخ تقديم الطرف المقابل للخدمة.

٢٧ على المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة التي تم قياسها في تاريخ المنح بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية شرط استحقاق معين (عدا عن شرط السوق) تم تحديده في تاريخ المنح. وينطبق هذا الأمر بغض النظر عن أية تعديلات على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو أي إلغاء أو تسوية على ذلك المنح لأدوات حقوق الملكية. وبالإضافة إلى ذلك، على المنشأة أن تعترف بآثار التعديلات التي تزيد من مجموع القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون مفيدة بخلاف ذلك للموظف. ويتضمن الملحق "ب" إرشادات حول تطبيق هذا المتطلب.

٢٨ إذا ألغت المنشأة منح أدوات حقوق الملكية أو قامت بتسويته خلال فترة الإستحقاق (عدا عن المنح الملغي عندما لا يتم تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء):

(أ) على المنشأة محاسبة الإلغاء أو التسوية على أنه تعجيل في الإستحقاق، ويجب عليها بالتالي الإعتراف فورا بالمبلغ الذي كان من الممكن خلافا لذلك الإعتراف به للخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق.

(ب) ينبغي محاسبة أية دفعة تتم للموظف عند إلغاء أو تسوية المنح على أنها إعادة شراء حصة حقوق ملكية، أي كاقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء الحالة التي تتجاوز فيها الدفعة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة التي تم قياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويجب الإعتراف بمثل هذه الزيادة على أنه مصروف.

(ج) إذا تم منح الموظف أدوات حقوق ملكية جديدة، وفي التاريخ الذي تم فيه منح أدوات حقوق الملكية تلك، تحدد المنشأة أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة عن أدوات حقوق الملكية الملغاة، ينبغي على المنشأة محاسبة منح أدوات حقوق الملكية البديلة بنفس الطريقة التي تتم فيها محاسبة تعديل المنح الأصلي لأدوات حقوق الملكية، وفقا للفقرة ٢٧ والإرشادات الواردة في الملحق "ب". إن القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة وصافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة، في

تاريخ منح أدوات حقوق الملكية البديلة. إن صافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة هي قيمتها العادلة مباشرة قبل عملية الإلغاء، مطروحا منها مبلغ أي دفعة تسدد إلى الموظف عند إلغاء أدوات حقوق الملكية التي تتم محاسبتها كاقتطاع من حقوق الملكية وفقا للفقرة "ب" أعلاه. وإذا لم تحدد المنشأة أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة، ينبغي عليها محاسبة أدوات حقوق الملكية الجديدة تلك على أنه منح جديد لأدوات حقوق الملكية.

٢٩ إذا قامت منشأة معينة بإعادة شراء أدوات حقوق ملكية مستحقة، يجب محاسبة الدفعة المسددة للموظف على أنه اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء الحالة التي تتجاوز فيها الدفعة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي تم إعادة شراؤها وقياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويجب الإعتراف بمثل هذه الزيادة على أنه مصروف.

المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد

٣٠ بالنسبة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المشتراة والإلتزام المتكبد بالقيمة العادلة للإلتزام. وإلى أن تتم تسوية الإلتزام، على المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل تاريخ إبلاغ وفي تاريخ التسوية، مع أية تغييرات في القيمة العادلة معترف بها في أرباح أو خسائر الفترة.

٣١ على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة للموظفين مكافأة مقابل ارتفاع سعر الأسهم كجزء من مجموعة التعويضات الخاصة بهم. أو يمكن أن تمنح المنشأة لموظفيها حق قبض دفعة نقدية مستقبلية بمنحهم الحق في الأسهم (بما في ذلك الأسهم التي سيتم إصدارها عند ممارسة خيارات الأسهم) القابلة للإسترداد إما إلزاميا (على سبيل المثال، عند انتهاء التوظيف) أو حسب اختيار الموظف.

٣٢ ينبغي على المنشأة الإعتراف بالخدمات المستلمة، وبالتزام الدفع مقابل تلك الخدمات حين يقدم الموظفون الخدمة. على سبيل المثال، يتم مباشرة استحقاق بعض مكافآت الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، وبالتالي لا يُطلب من الموظفين إتمام فترة معينة من الخدمة ليصبحوا مخولين لقبض الدفعة النقدية. وفي حال غياب دليل بخلاف ذلك، تفترض المنشأة أنه قد تم استلام الخدمات التي يقدمها الموظفون لقاء مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم. وبناءً عليه، على المنشأة الإعتراف فورا بالخدمات المستلمة وبالتزام الدفع مقابلها. وإذا لم يتم استحقاق المكافأة المذكورة أعلاه إلا بعد أن ينهي الموظفين فترة معينة من الخدمة، على المنشأة الإعتراف بالخدمات المستلمة وبالتزام الدفع مقابلها، حيث يقدم الموظفون الخدمة خلال تلك الفترة.

٣٣ يجب قياس الإلتزام بشكل أولي في كل تاريخ إبلاغ إلى أن تتم تسويته بالقيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، من خلال تطبيق نموذج تسعير الخيارات، مع الأخذ بالحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح تلك المكافأة ومدى تقديم الموظفين للخدمة حتى تاريخه.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

٣٤ بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق إما للمنشأة أو الطرف المقابل اختيار المنشأة تسوية المعاملة نقدا (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، على المنشأة محاسبة تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، إذا، وإلى الحد، الذي تكبدت فيه المنشأة التزام يجب تسويته نقدا أو بأصول أخرى، أو على أنها معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، إذا، وإلى الحد، الذي لم يتم فيه تكبد ذلك الإلتزام.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للطرف المقابل اختيار التسوية

٣٥ إذا منحت المنشأة الطرف المقابل حق الإختيار بين تسوية معاملة دفع على أساس الأسهم نقدا* أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة قد منحت أداة مالية مركبة، تتضمن مكون دين (أي حق الطرف المقابل بأن يطلب الدفع نقدا) ومكون حق ملكية (أي حق الطرف المقابل بأن يطلب التسوية بأدوات حقوق ملكية بدلا من النقد). وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، التي يتم فيها قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة مباشرة، على المنشأة قياس مكون حق الملكية للأداة المالية المركبة على أنه الفرق بين القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة والقيمة العادلة لمكون الدين، في التاريخ الذي يتم فيه استلام البضاعة أو الخدمات.

٣٦ بالنسبة للمعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين، ينبغي على المنشأة قياس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القياس، مع الأخذ في الحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح الحقوق في النقد أو أدوات حقوق الملكية.

٣٧ من أجل تطبيق الفقرة ٣٦، على المنشأة أولا قياس القيمة العادلة لمكون الدين، ومن ثم قياس القيمة العادلة لمكون حق الملكية – مع الأخذ بالحسبان أنه ينبغي على الطرف المقابل إسقاط الحق بقبض النقد من أجل استلام أداة حق الملكية. إن القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي مجموع القيم العادلة للمكونين. غير أن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يكون فيها للطرف المقابل اختيار التسوية غالبا ما تكون منظمة بحيث أن القيمة العادلة لأحد بدائل التسوية هي نفس القيمة العادلة لبديل آخر. على سبيل المثال، يمكن أن يختار الطرف المقابل استلام خيارات الأسهم أو مكافأة الموظف مقابل ارتفاع الأسهم المدفوعة نقدا. وفي تلك الحالات، تكون القيمة العادلة لمكون حق الملكية يساوي صفر، وبالتالي تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفس القيمة العادلة لمكون الدين. وعلى العكس من ذلك، إذا كانت القيم العادلة لبدائل التسوية تختلف، فإن القيمة العادلة لمكون حق الملكية تكون عادة أعلى من صفر، وفي هذه الحالة ستكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أعلى من القيمة العادلة لمكون الدين.

* في الفقرات ٣٥-٤٣، تتضمن أيضا جميع الإشارات إلى نقد الأصول الأخرى للمنشأة.

٣٨ ينبغي على المنشأة محاسبة البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة فيما يخص كل مكون في الأداة المالية المركبة بشكل منفصل. بالنسبة لمكون الدين، على المنشأة أن تعترف بالبضاعة أو الخدمات المشتراة، والتزام الدفع مقابل تلك البضاعة أو الخدمات، حيث يورد الطرف المقابل البضاعة أو يقدم الخدمات، وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد (الفقرات ٣٠-٣٣). وبالنسبة لمكون حق الملكية (إن وجد)، على المنشأة أن تعترف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة في حقوق الملكية، حيث يورد الطرف المقابل البضاعة أو يقدم الخدمات، وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة (الفقرات ١٠-٢٩).

٣٩ في تاريخ التسوية، على المنشأة إعادة قياس الإلتزام بقيمته العادلة. وإذا أصدرت المنشأة أدوات حقوق ملكية عند التسوية بدلا من الدفع نقدا، ينبغي نقل الإلتزام مباشرة إلى حقوق الملكية، كمقابل لأدوات حقوق الملكية الصادرة.

٤٠ إذا دفعت المنشأة نقدا عند التسوية بدلا من إصدار أدوات حقوق ملكية، يجب تطبيق تلك الدفعة لتسوية الإلتزام بالكامل. ويجب أن يبقى أي مكون حق ملكية تم الإعتراف به سابقا ضمن حقوق الملكية. وباختيار القبض نقدا عند التسوية، يكون الطرف المقابل قد أسقط الحق في استلام أدوات حقوق ملكية. غير أن هذا المتطلب لا يحول دون اعتراف المنشأة بعملية نقل ضمن حقوق الملكية، أي النقل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للمنشأة اختيار التسوية

٤١ بالنسبة لمعاملة دفع على أساس الأسهم توفر فيها بنود الإتفاق اختيارا أمام المنشأة للتسوية نقدا أو بإصدار أدوات حقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان لديها التزام حالي لتسويته نقدا كما ينبغي عليها محاسبة معاملة الدفع على أساس الأسهم وفقا لذلك. ويكون لدى المنشأة التزام حالي لتسويته نقدا إذا لم يكن لاختيار التسوية في أدوات حقوق الملكية جوهرا تجاريا (لأن المنشأة مثلا ممنوعة قانونيا من إصدار الأسهم)، أو كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقدا، أو تقوم عموما بالتسوية نقدا متى طلب الطرف المقابل أن تتم التسوية نقدا.

٤٢ إذا كان لدى المنشأة التزام حالي لتسويته نقدا، ينبغي عليها محاسبة المعاملة وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، في الفقرات ٣٠-٣٣.

٤٣ إذا لم يكن مثل هذا الإلتزام قائما، ينبغي على المنشأة محاسبة المعاملة وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، في الفقرات ١٠-٢٩. ويجب عند التسوية القيام بما يلي:

(أ) إذا اختارت المنشأة التسوية نقدا، ينبغي محاسبة الدفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة حقوق ملكية، أي كاقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء ما يتم الإشارة إليه في البند "ج" أدناه.

(ب) إذا اختارت المنشأة التسوية بإصدار أدوات حقوق ملكية، فليس مطلوبا إجراء مزيدا من المحاسبة (عدا عن النقل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر، إذا لزم الأمر)، باستثناء ما يتم الإشارة إليه في البند "ج" أدناه.

(ج) إذا اختارت المنشأة بديل التسوية الذي له أعلى قيمة عادلة، كما في تاريخ التسوية، يجب على المنشأة الإعتراف بمصروف إضافي للقيمة الزائدة الواردة، أي الفرق بين النقد المدفوع والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي كان سيتم خلافا لذلك إصدارها، أو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة ومبلغ النقد الذي كان سيتم خلافا لذلك دفعه، أيهما قابلا للتطبيق.

الإفصاحات

٤٤ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة.

٤٥ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤، ينبغي على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:

(أ) وصف لكل نوع من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك البنود والشروط العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الإستحقاق، المدة القصوى للخيارات الممنوحة، وطريقة التسوية (على سبيل المثال، ما إذا كانت نقدا أو بحقوق ملكية). يمكن أن تجمع منشأة ذات أنواع متشابهة إلى حد كبير من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم هذه المعلومات، ما لم يكن هناك ضرورة لإفصاح منفصل عن كل ترتيب من أجل استيفاء المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤.

(ب) عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة خيارات الأسهم لكل مجموعة من الخيارات التالية:

(١) المتداولة في بداية الفترة؛

(٢) الممنوحة خلال الفترة؛

(٣) الملغاة خلال الفترة؛

(٤) الممارسة خلال الفترة؛

(٥) المنتهية خلال الفترة؛

(٦) المتداولة في نهاية الفترة؛ و

(٧) القابلة ممارستها في نهاية الفترة.

(ج) بالنسبة لخيارات الأسهم التي تتم ممارستها خلال الفترة، الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة. إذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منتظم طوال الفترة، قد تستطيع المنشأة بدلا من ذلك الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم خلال الفترة.

(د) بالنسبة لخيارات الأسهم المتداولة في نهاية الفترة، الإفصاح عن نطاق أسعار الممارسة والمرجح المتوسط للفترة الباقية من العمر التعاقدي. فإذا كان نطاق أسعار الممارسة واسعا، يجب تقسيم الخيارات المتداولة إلى نطاقات ذات معنى في تقييم عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي يمكن إصدارها والنقد الممكن قبضه عند ممارسة تلك الخيارات.

٤٦ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم كيف تم تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

٤٧ إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية للمنشأة بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٤٦، ينبغي على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:

(أ) بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة خلال الفترة، الإفصاح عن المتوسط المرجح للقيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس، والمعلومات بشأن كيف تم قياس تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) نموذج تسعير الخيارات المستخدم ومدخلات ذلك النموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، والتقلبية المتوقعة، وعمر الخيار، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، وسعر الفائدة الخالي من المخاطر وأية مدخلات أخرى في النموذج، بما فيها الطريقة المستخدمة والإفتراضات الموضوعة لدمج آثار الممارسة المبكرة المتوقعة؛

(٢) كيف تم تحديد التقلبية المتوقعة، بما في ذلك تفسير لمدى استناد التقلبية المتوقعة إلى التقلبية التاريخية؛ و

(٣) ما إذا تم وكيف تم إدماج أية خصائص أخرى لمنح الخيار في قياس القيمة العادلة، مثل شرط السوق.

(ب) بالنسبة لأدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة خلال الفترة (عدا عن خيارات الأسهم)، الإفصاح عن عدد أدوات حقوق الملكية تلك والمتوسط المرجح لقيمتها العادلة في تاريخ القياس، والمعلومات بشأن كيف تم قياس تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) إذا لم يتم قياس القيمة العادلة على أساس سعر سوق قابل للملاحظة، فكيف تم تحديدها؛

(٢) ما إذا تم وكيف تم إدماج توزيعات الأرباح المتوقعة في قياس القيمة العادلة؛ و

(٣) ما إذا تم وكيف تم إدماج أية خصائص أخرى لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في قياس القيمة العادلة.

(ج) بالنسبة لترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تم تعديلها خلال الفترة:

(١) تفسير تلك التعديلات؛

(٢) القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة (نتيجة تلك التعديلات)؛ و

(٣) معلومات حول كيف تم قياس القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة، بالإنسجام مع المتطلبات المبينة في كل من (أ) و (ب) أعلاه، حيثما كان ذلك قابلا للتطبيق.

٤٨ إذا قامت المنشأة مباشرة بقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال الفترة، ينبغي عليها أن تفصح كيف تم تحديد تلك القيمة العادلة، على سبيل المثال ما إذا تم قياس القيمة العادلة بسعر السوق لتلك البضاعة أو الخدمات.

٤٩ إذا دحضت المنشأة الإفتراض الوارد في الفقرة ١٣، يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتقديم تفسير حول سبب دحض الإفتراض.

٥٠ **يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.**

٥١ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٥٠، يجب على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:

(أ) مجموع المصروف المعترف به للفترة الناتج عن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي لم تكن فيها البضاعة أو الخدمات المستلمة مؤهل للإعتراف بها كأصول وبالتالي تم الإعتراف بها مباشرة كمصروف، بما في ذلك الإفصاح المنفصل عن ذلك الجزء من مجموع المصروف الذي ينتج من المعاملات التي تتم محاسبتها على أنها معاملات تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة؛

(ب) بالنسبة للإلتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم:

(١) مجموع المبلغ المسجل في نهاية الفترة؛ و

(٢) مجموع القيمة الجوهرية في نهاية الفترة للإلتزامات التي تم مقابلها استحقاق حق الطرف المقابل في النقد أو الأصول الأخرى بحلول نهاية الفترة (على سبيل المثال، مكافأة الموظفين المستحقة مقابل ارتفاع سعر الأسهم).

٥٢ إذا لم تلبي المعلومات المطلوب الإفصاح عنها من قبل هذا المعيار المبادئ الواردة في الفقرات ٤٤ و ٤٦ و ٥٠ ، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية تلك المبادئ.

الأحكام الإنتقالية

٥٣ بالنسبة للمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على عمليات منح الأسهم، أو خيارات الأسهم، أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢، ولم يتم استحقاقها بعد في تاريخ نفاذ هذا المعيار.

٥٤ يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يُطلب منها، لتطبيق هذا المعيار على عمليات المنح الأخرى لأدوات حقوق الملكية إذا أفصحت المنشأة علنيا عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، المحددة في تاريخ القياس.

٥٥ بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي ينطبق عليها هذا المعيار، على المنشأة إعادة عرض المعلومات المقارنة، وحيثما كان قابلا للتطبيق، تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة معروضة.

٥٦ بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم ينطبق عليها هذا المعيار (على سبيل المثال، أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك)، على المنشأة رغم ذلك الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها الفقرتان ٤٤ و ٤٥.

٥٧ وإذا قامت المنشأة، بعد أن يصبح هذا المعيار نافذ المفعول، بتعديل بنود أو شروط منح أدوات حقوق الملكية الذي لم ينطبق عليه هذا المعيار، يجب على المنشأة رغم ذلك تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩ لمحاسبة أي من هذه التعديلات.

٥٨ بالنسبة للإلتزامات الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم القائمة في تاريخ نفاذ هذا المعيار، يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي. وبالنسبة لهذه الإلتزامات، يجب على المنشأة إعادة

عرض المعلومات المقارنة، بما في ذلك تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة في أول فترة معروضة تم إعادة عرض المعلومات المقارنة لها، باستثناء أن المنشأة غير ملزمة بإعادة عرض المعلومات المقارنة إلى الحد الذي ترتبط فيه المعلومات بفترة أو تاريخ يسبق ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢.

٥٩ يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يطلب منها، تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على الإلتزامات الأخرى الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم، على سبيل المثال، الإلتزامات التي تمت تسويتها خلال الفترة التي تم عرض المعلومات المقارنة لها.

تاريخ النفاذ

٦٠ على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الملحق أ
تعريف المصطلحات

يعتبر هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من هذا المعيار.

المعاملة التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد : **معاملة دفع على أساس الأسهم** تشتري فيها المنشأة بضاعة أو خدمات من خلال تكبد إلتزام معين بتحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى مورّد تلك البضاعة أو الخدمات مقابل مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة : الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة، وإما أن (أ) يتم اعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ب) أنهم يعملون لدى المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يعتبرون موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ت) أن الخدمات المقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. على سبيل المثال، يشمل المصطلح كافة موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وتوجيهها ومراقبتها، بما في ذلك المدراء غير التنفيذيين.

أداة حق الملكية : عبارة عن عقد يثبت حصة متبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع كافة التزاماتها[*].

أداة حق الملكية الممنوحة : حق (مشروط أو غير مشروط) في **أداة حق ملكية** خاصة بمنشأة معينة تمنحه لجهة أخرى بموجب **اتفاق دفع على أساس الأسهم**.

المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة : **معاملة دفع على أساس الأسهم** تستلم فيها المنشأة بضاعة أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم).

القيمة العادلة : المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به، أو تسوية إلتزام، أو مبادلة **أداة حق ملكية ممنوحة**، بين أطراف راغبة ومطلعة في معاملة على أساس تجاري.

تاريخ المنح : التاريخ الذي توافق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك الموظف) على اتفاق معين **للدفع على أساس الأسهم**، حين تتوصل المنشأة والطرف المقابل إلى فهم مشترك حول شروط وبنود الإتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو **أدوات حقوق الملكية** الخاصة بالمنشأة، شريطة أن تتم تلبية **شروط** محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت. وفي حال خضع ذلك الإتفاق إلى عملية موافقة (على سبيل المثال، من قبل المساهمين)، يكون تاريخ المنح هو نفس تاريخ الحصول على تلك الموافقة.

القيمة الجوهرية : الفرق بين **القيمة العادلة** للأسهم التي يمتلك فيها الطرف المقابل الحق (مشروطا أو غير مشروط) في الإكتتاب، أو التي يمتلك حق استلامها، والسعر (إن وجد) المطلوب من الطرف المقابل دفعه (أو الذي سيدفعه) مقابل تلك الأسهم. على سبيل المثال، **خيار سهم** بسعر ممارسة يبلغ ١٥ وحدة عملة[†] على سهم **قيمته العادلة** ٢٠ وحدة عملة، تكون قيمته الجوهرية ٥ وحدات عملة.

---

[*] يعرّف إطار العمل الإلتزام على أنه إلتزام حالي لدى المنشأة نشأ عن أحداث سابقة، ويتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق صادر من موارد المنشأة تمثل منافع اقتصادية (أي تدفق صادر للنقد أو أصول أخرى للمنشأة).

[†] في هذا الملحق، يعبر عن المبالغ النقدية بوحدات العملة CU.

شرط السوق : الشرط الذي يعتمد عليه سعر الممارسة، أو الإستحقاق، أو قابلية الممارسة لأداة حق ملكية ويرتبط بسعر السوق **لأدوات حقوق الملكية** الخاصة بالمنشأة، مثل الحصول على سعر سهم محدد أو مبلغ محدد من **القيمة الجوهرية** لخيار سهم معين، أو تحقيق هدف محدد يقوم على أساس سعر السوق **لأدوات حقوق الملكية** الخاصة بالمنشأة مقارنة بمؤشر أسعار السوق **لأدوات حقوق الملكية** لمنشآت أخرى.

تاريخ القياس : التاريخ الذي تقاس فيه **القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية** الممنوحة لأغراض هذا المعيار. بالنسبة للمعاملات مع **الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة**، يكون تاريخ القياس هو **تاريخ المنح**. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، يكون تاريخ القياس هو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

ميزة التبديل : وهي ميزة تتيح المنح الآلي **لخيارات الأسهم** الإضافية عندما يمارس حامل الخيار الخيارات الممنوحة سابقا باستخدام أسهم المنشأة، بدلا من النقد، لاستيفاء سعر الممارسة.

خيار التبديل : **خيار سهم** جديد يمنح عندما يُستخدم السهم لاستيفاء سعر الممارسة **لخيار سهم** سابق.

إتفاق الدفع على أساس الأسهم : إتفاق بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظف معين) لإبرام **معاملة دفع على أساس الأسهم**، والتي تخول الطرف الآخر باستلام النقد أو أصول أخرى خاصة بالمنشأة مقابل مبالغ على أساس سعر أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو استلام **أدوات حقوق الملكية** الخاصة بالمنشأة، على أن يتم تلبية الشروط المحددة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت.

معاملة الدفع على أساس الأسهم : معاملة تستلم فيها المنشأة بضاعة أو خدمات كمقابل **لأدوات حقوق الملكية** الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو **خيارات الأسهم**)، أو تشتري بضاعة أو خدمات مقابل مبالغ تقوم على أساس سعر أسهم المنشأة أو **أدوات حقوق الملكية** الأخرى في المنشأة.

خيار السهم : عقد يمنح حامله حقا، لكن ليس إلتزاما، للإكتتاب في أسهم المنشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لفترة محددة من الزمن.

الإستحقاق : يصبح حقا بموجب **اتفاق دفع على أساس الأسهم**، يصبح حق الطرف المقابل في استلام النقد، أو الأصول الأخرى، أو **أدوات حقوق الملكية** الخاصة بالمنشأة، مستحقا بعد تلبية أي **شروط محددة** لتحفيز الموظفين على الأداء.

شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء : الشروط الواجب على الطرف المقابل تلبيتها ليحق له استلام النقد أو الأصول الأخرى أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بموجب **اتفاق دفع على أساس الأسهم**. وتتضمن شروط تحفيز الموظف على الأداء شروط الخدمة التي تتطلب من الطرف الآخر إتمام فترة محددة من الخدمة، وشروط الأداء التي تتطلب تحقيق أهداف أداء محددة (مثل تحقيق زيادة محددة في أرباح المنشأة خلال فترة زمنية محددة).

فترة الإستحقاق : الفترة التي يجب خلالها تلبية كافة الشروط المحددة لتحفيز الموظف على الأداء الخاصة **باتفاق دفع على أساس الأسهم**.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

ب ١ تناقش الفقرات ٢-٤١ من هذا الملحق قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة، بالتركيز على البنود والشروط المحددة التي تعتبر خصائص مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين. وبناء عليه، فهي ليست شاملة. وعلاوة على ذلك، ولأن مسائل التقييم التي تناقش أدناه تركز على الأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، فمن المفترض أن القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم مقاسة في تاريخ المنح. ولكن العديد من مسائل التقييم التي تناقش أدناه (على سبيل المثال، تحديد التقلبية المتوقعة) تنطبق كذلك في سياق تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة لأطراف عدا عن الموظفين في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

الأسهم

ب ٢ بالنسبة للأسهم الممنوحة للموظفين، يجب قياس القيمة العادلة للأسهم بسعر السوق لأسهم المنشأة (أو سعر السوق المقدر، إذا لم تكن أسهم المنشأة متداولة)، المعدل بحيث يأخذ في الحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح الأسهم (فيما عدا الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء التي تستثنى من قياس القيمة العادلة وفقا للفقرات ١٩-٢١).

ب ٣ على سبيل المثال، إذا لم يكن الموظف مخولا لقبض توزيعات الأرباح خلال فترة الإستحقاق، يؤخذ هذا العامل بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة. وعلى نحو مماثل، إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود النقل بعد تاريخ الإستحقاق، يؤخذ ذلك العامل بعين الإعتبار، لكن فقط إلى الحد الذي تؤثر فيه القيود اللاحقة للإستحقاق على السعر الذي سيدفعه طرف راغب ومطلع مشارك في السوق مقابل ذلك السهم. على سبيل المثال، إذا كانت الأسهم متداولة بفاعلية في سوق كبير ذو سيولة، فإن قيود النقل اللاحقة للإستحقاق يمكن أن يكون لها تأثير بسيط، إن وجد، على السعر الذي سيدفعه طرف راغب ومطلع مشارك في السوق مقابل تلك الأسهم. ولن تؤخذ بعين الإعتبار القيود على النقل أو القيود الأخرى القائمة خلال فترة الإستحقاق عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة في تاريخ المنح، لأن تلك القيود تنبع من وجود الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، التي تتم محاسبتها وفقا للفقرات ١٩-٢١.

خيارات الأسهم

ب ٤ بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا تكون أسعار السوق متوفرة في حالات كثيرة، لأن الخيارات الممنوحة تخضع لبنود وشروط لا تنطبق على الخيارات المتداولة. وإذا لم تكن الخيارات المتداولة ببنود وشروط مماثلة موجودة، ينبغي تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة بتطبيق نموذج تسعير الخيارات.

ب ٥ على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار تلك العوامل التي تأخذ أيضا الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق عند اختيار نموذج تسعير الخيارات المراد تطبيقه. على سبيل المثال، إن العديد من خيارات الموظفين ذات أعمار طويلة، وعادة ما تكون قابلة للممارسة خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الإستحقاق ونهاية عمر الخيارات، وغالبا ما تتم ممارستها في وقت مبكر. وهذه العوامل يجب أن تؤخذ في

الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة للخيارات في تاريخ المنح. وبالنسبة للعديد من المنشآت، من الممكن أن يعيق هذا الأمر استعمال صيغة Black-Scholes-Merton التي لا تسمح بإمكانية الممارسة قبل نهاية عمر الخيار وقد لا تعكس بشكل مناسب آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. كما لا تسمح أيضا باحتمالية أن تختلف التقلبية المتوقعة ومدخلات النموذج الأخرى طوال عمر الخيار. غير أنه بالنسبة لخيارات الأسهم ذات الأعمار التعاقدية القصيرة نسبيا، أو التي يجب ممارستها ضمن فترة قصيرة من الزمن بعد تاريخ الإستحقاق، قد لا تنطبق العوامل المحددة أعلاه. وفي هذه الحالات، قد تثمر صيغة Black-Scholes-Merton عن قيمة تكون أساسا هي نفس القيمة الناتجة عن نموذج أكثر مرونة لتسعير الخيارات.

ب ٦ تأخذ جميع نماذج تسعير الخيارات في الإعتبار، كحد أدنى، العوامل التالية:

(أ) سعر ممارسة الخيار؛

(ب) عمر الخيار؛

(ج) السعر الحالي للأسهم ذات الصلة؛

(د) التقلبية المتوقعة في سعر السهم؛

(هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة من الأسهم (إذا كان مناسبا)؛ و

(و) سعر الفائدة الخالي من المخاطر لعمر الخيار.

ب ٧ إن العوامل الأخرى التي تأخذها في الحسبان الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق في تحديد السعر يجب أيضا أخذها بعين الإعتبار (باستثناء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وميزات التبديل التي تستثنى من قياس القيمة العادلة وفقا للفقرات ١٩-٢٢).

ب ٨ على سبيل المثال، لا يمكن بشكل نموذجي ممارسة خيار سهم ممنوح لأحد الموظفين خلال الفترات المحددة (على سبيل المثال، خلال فترة الإستحقاق أو خلال الفترات التي يحددها منظمو الأوراق المالية). ويجب أن يؤخذ هذا العامل بعين الإعتبار إذا افترض نموذج تسعير الخيارات المطبق خلافا لذلك أنه يمكن ممارسة الخيار في أي وقت خلال فترة عمره. لكن إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات يقيّم الخيارات التي يمكن ممارستها فقط في نهاية عمر الخيارات، فلا يطلب إجراء تعديل فيما يخص عدم القدرة على ممارستها خلال فترة الإستحقاق (أو فترات أخرى خلال عمر الخيارات) لأن النموذج يفترض أنه لا يمكن ممارسة الخيارات خلال تلك الفترات.

ب ٩ وعلى نحو مماثل، من العوامل الأخرى المشتركة بين خيارات أسهم الموظفين هي احتمالية الممارسة المبكرة للخيار، على سبيل المثال، لأنه من غير الممكن نقل الخيار بسهولة، أو لأنه يتوجب على الموظف ممارسة جميع الخيارات المستحقة عند انتهاء التوظيف. ويجب أن تؤخذ في الإعتبار آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، كما تم مناقشته في الفقرات ١٦-٢١.

ب ١٠ إن العوامل التي لا تأخذها في الإعتبار الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق عند تحديد سعر خيار السهم (أو أداة حق ملكية أخرى) يجب أن لا تؤخذ بعين الإعتبار أيضا عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم (أو أدوات حقوق الملكية الأخرى) الممنوحة. على سبيل المثال، بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا ترتبط العوامل التي تؤثر على قيمة الخيار من منظور الموظف فقط بتقدير السعر الذي يمكن تحديده من قبل الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق.

المدخلات في نماذج تسعير الخيارات

ب ١١ في تقدير التقلبية المتوقعة في الأسهم ذات الصلة أو توزيعات الأرباح منها، يكون الهدف هو المقاربة بين التوقعات التي يمكن أن تنعكس في سعر سوق حالي أو سعر صرف متفاوض بشأنه للخيار. وعلى نحو مماثل، عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين، يكون الهدف هو المقاربة بين التوقعات التي يمكن أن يضعها طرف خارجي متاح له الوصول إلى معلومات تفصيلية حول سلوك ممارسة الموظفين على أساس المعلومات المتوفرة في تاريخ المنح.

ب ١٢ عادة ما يكون من المرجح وجود مجموعة من التوقعات المعقولة حول التقلبية المستقبلية وتوزيعات الأرباح وسلوك الممارسة. وإذا كان الأمر كذلك، ينبغي حساب القيمة المتوقعة من خلال حساب كل مبلغ ضمن المجموعة حسب احتمالية وقوعه ذات العلاقة.

ب ١٣ تستند التوقعات حول المستقبل بشكل عام إلى الخبرة، التي يتم تعديلها إذا تُوقع بشكل معقول أن يختلف المستقبل عن الماضي. في بعض الظروف، يمكن أن تشير العوامل القابلة للتحديد إلى أن الخبرة التاريخية غير المعدلة هي مؤشر ضعيف نسبيا على الخبرة المستقبلية. على سبيل المثال، إذا قامت إحدى المنشآت المجهزة بخطين مختلفين تماما من الأعمال بالتصرف بأحد هذين الخطين الذي يعتبر أقل مجازفة إلى حد كبير من الآخر، فلا يمكن أن تكون التقلبية التاريخية هي المعلومات الأفضل التي تستند إليها التوقعات المعقولة حول المستقبل.

ب ١٤ في ظروف أخرى، قد لا تتوفر المعلومات التاريخية. على سبيل المثال، قد يكون لمنشأة مسجلة حديثا في البورصة بيانات تاريخية قليلة، إن وجد، حول تقلب سعر الأسهم فيها. وسيتم التطرق بمزيد من النقاش أدناه إلى المنشآت المسجلة والمسجلة حديثا في البورصة.

ب ١٥ باختصار، لا ينبغي على المنشأة ببساطة وضع التقديرات حول التقلبية وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح على أساس المعلومات التاريخية دون دراسة مدى توقُع أن تكون الخبرة السابقة مؤشرا معقولا على الخبرة المستقبلية.

الممارسة المبكرة المتوقعة

ب ١٦ عادة ما يمارس الموظفون خيارات الأسهم في وقت مبكر لمجموعة متنوعة من الأسباب. على سبيل المثال، تكون خيارات أسهم الموظفين نموذجيا غير قابلة للنقل. وكثيرا ما يعتبر هذا الأمر سببا في ممارسة الموظفين لخيارات الأسهم الخاصة بهم في وقت مبكر لأنها الطريقة الوحيدة المتاحة أمام الموظفين لتصفية مراكزهم. كذلك يُطلب عادة من الموظفين الذين تنتهي خدمتهم ممارسة أية خيارات مستحقة خلال فترة قصيرة من الزمن، وخلافا لذلك يتم إلغاء خيارات الأسهم. ويكون هذا العامل أيضا سببا وراء الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين. ومن العوامل الأخرى التي تسبب الممارسة المبكرة تفادي المخاطر والإفتقار إلى تنوع الثروات.

ب ١٧ إن الطريقة التي تؤخذ بها آثار الممارسة المبكرة المتوقعة بعين الإعتبار تعتمد على نوع نموذج تسعير الخيارات المطبق. على سبيل المثال، يمكن أن تؤخذ الممارسة المبكرة المتوقعة بعين الإعتبار من خلال استخدام تقدير العمر المتوقع للخيار (وهي، بالنسبة لخيار سهم الموظف، الفترة الزمنية الممتدة من تاريخ المنح إلى التاريخ الذي يتوقع فيه ممارسة الخيار) كمدخلات في نموذج تسعير الخيارات (مثال صيغة Black-Scholes-Merton). وكخيار بديل، يمكن صياغة الممارسة المبكرة المتوقعة في نموذج ثنائي أو مماثل لتسعير الخيارات يستخدم العمر التعاقدي كمدخلات.

ب ١٨ تتضمن العوامل التي ينبغي دراستها في تقدير الممارسة المبكرة ما يلي:

(أ) طول فترة الإستحقاق، لأنه لا يمكن نموذجيا ممارسة خيار السهم حتى نهاية فترة الإستحقاق. لذلك يستند تحديد مدلولات التقييم للممارسة المبكرة المتوقعة على الإفتراض الذي يفيد باستحقاق الخيارات. وتناقش الفقرات ١٩-٢١ مدلولات الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

(ب) متوسط طول الفترة التي بقيت خلالها الخيارات المماثلة متداولة في الماضي.

(ج) سعر الأسهم ذات الصلة. يمكن أن تشير الخبرة إلى أن الموظفين يميلون إلى ممارسة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوى محدد أعلى من سعر الممارسة.

(د) مستوى الموظف ضمن المؤسسة. على سبيل المثال، يمكن أن تشير الخبرة إلى أن الموظفين في المناصب العليا يميلون إلى ممارسة الخيارات في وقت متأخر عن ممارستها من قبل الموظفين في المناصب الأدنى (تتطرق الفقرة ٢١ إلى هذه المسألة بمزيد من النقاش) .

(هـ) التقلبية المتوقعة للأسهم ذات الصلة. وقد يميل الموظفون عادة إلى ممارسة الخيارات على أسهم متقلبة إلى حد كبير في وقت أبكر من ممارستها على أسهم ذات تقلبات أقل.

ب ١٩ كما تمت الإشارة في الفقرة ١٧، يمكن أن تؤخذ بعين الإعتبار آثار الممارسة المبكرة باستخدام تقدير العمر المتوقع للخيار كمدخلات في نموذج تسعير الخيارات. وعند تقدير العمر المتوقع لخيارات الأسهم الممنوحة لمجموعة من الموظفين، يمكن أن تضع المنشأة ذلك التقدير على أساس المتوسط المرجح الملائم للعمر المتوقع لمجموعة الموظفين بأكملها، أو المتوسط المرجح الملائم لأعمار المجموعات الفرعية من الموظفين ضمن المجموعة، على أساس بيانات أكثر تفصيلا حول سلوك ممارسة الموظفين (تتم مناقشته أدناه).

ب ٢٠ إن فصل منح الخيار إلى مجموعات بالنسبة لموظفين من ذوي سلوك الممارسة المتجانس نسبيا يحتمل أن يكون أمرا هاما. إن قيمة الخيار لا تشكل أحد عناصر مدته؛ فالقيمة تزداد بمعدل تنازلي كلما طالت المدة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت كافة الإفتراضات الأخرى متساوية، على الرغم من أن الخيار الذي مدته سنتين قيمته أكبر من الخيار الذي مدته سنة، إلا أن قيمته لا تبلغ الضعف. وذلك يعني أن حساب قيمة الخيار المقدرة على أساس المتوسط المرجح لعمر معين يتضمن أعمار مختلفة بشكل كبير سينتج عنه مبالغة في تقدير مجموع القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. وإن فصل الخيارات الممنوحة إلى عدة مجموعات، لكل مجموعة منها نطاق ضيق نسبيا من الأعمار مشمول في المتوسط المرجح لأعمارها، يقلل من تلك المبالغة.

ب ٢١ تنطبق اعتبارات مماثلة لدى استخدام نموذج ثنائي أو مماثل. على سبيل المثال، يمكن أن تشير تجربة المنشأة التي تمنح خيارات بشكل عريض لكافة مستويات الموظفين إلى أن كبار المسؤولين التنفيذيين يميلون للإحتفاظ بخياراتهم مدة أطول من موظفي الإدارة الوسطى، وأن الموظفين في المستويات الأدنى يميلون لممارسة خياراتهم في وقت أبكر من أية مجموعة أخرى. بالإضافة إلى ذلك، فإن الموظفين الذين يتم تشجيعهم أو يطلب منهم الإحتفاظ بالحد الأدنى من أدوات حقوق الملكية الخاصة بأرباب عملهم، بما في ذلك الخيارات، قد يمارسون عادة الخيارات في وقت لاحق من ممارستها من قبل الموظفين الذين لا يخضعون لذلك النص. وفي تلك الحالات، فإن فصل الخيارات حسب مجموعات المستلمين من ذوي سلوك الممارسة المتجانس نسبيا ينتج عنه تقدير أكثر دقة لمجموع القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة.

التقلبية المتوقعة

ب ٢٢ التقلبية المتوقعة هي قياس لمقدار التغير المتوقع في سعر معين خلال فترة ما. إن أداة قياس التقلبية المستخدمة في نماذج تسعير الخيارات هو الإنحراف المعياري السنوي للمعدلات المركبة للعائد باستمرار على السهم خلال فترة من الوقت. ويعبر عن التقلبية نموذجيا ببنود سنوية قابلة للمقارنة بغض النظر عن الفترة الزمنية المستخدمة في الحساب، على سبيل المثال، مراقبة الأسعار يوميا أو أسبوعيا أو شهريا.

ب ٢٣ إن نسبة العائد (التي يمكن أن تكون إيجابية أو سلبية) على سهم معين لفترة ما تقيس مقدار استفادة حامل الأسهم من توزيعات الأرباح وزيادة (أو انخفاض) سعر السهم.

ب ٢٤ التقلبية السنوية المتوقعة للسهم هي عبارة عن النطاق الذي يتوقع ضمنه أن ينخفض المعدل المركب السنوي للعائد باستمرار خلال ما يقارب ثلثي الفترة. على سبيل المثال، إذا قلنا أن سهم معين بمعدل مركب سنوي للعائد باستمرار متوقع نسبته ١٢% تكون نسبة تقلبه ٣٠% يعني احتمال أن تكون نسبة العائد على السهم لسنة واحدة بين ١٨% (١٢% - ٣٠%) و٤٢% (١٢% +٣٠%) يبلغ تقريبا الثلثين. فإذا كان سعر السهم يساوي ١٠٠ وحدة عملة في بداية السنة ولم تدفع توزيعات الأرباح، يتوقع أن يكون سعر السهم في نهاية السنة بين ٨٣,٥٣ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة × e-٠,١٨) و١٥٢,٢٠ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة × e٠,٤٢) خلال ما يقارب ثلثي الفترة.

ب ٢٥ تتضمن العوامل التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند تقدير التقلبية المتوقعة ما يلي:

(أ) التقلبية الضمنية من خيارات الأسهم المتداولة على أسهم المنشأة، أو الأدوات المتداولة الأخرى للمنشأة التي تتضمن خصائص الخيار (مثل الديون القابلة للتحويل)، إن وجدت.

(ب) التقلبية التاريخية في سعر السهم خلال فترة حديثة تعادل عموما المدة المتوقعة للخيار (مع الأخذ في الحسبان ما تبقى من العمر التعاقدي للخيار وآثار الممارسة المبكرة المتوقعة).

(ج) طول الفترة التي كانت فيها أسهم المنشأة متداولة. فالمنشأة المسجلة حديثا في البورصة يمكن أن يكون لديها تقلبات تاريخية عالية، مقارنة مع منشآت مماثلة كانت مسجلة في البورصة منذ فترة أطول. وفيما يلي أدناه المزيد من الإرشاد حول المنشآت المسجلة حديثا في البورصة.

(د) ميل التقلبية لتعود إلى المتوسط، أي مستوى المتوسط طويل الأجل، والعوامل الأخرى التي تشير إلى إمكانية أن تختلف التقلبية المستقبلية المتوقعة عن التقلبية الماضية. على سبيل المثال، إذا تقلب سعر سهم المنشأة بشكل غير عادي لفترة غير محددة من الوقت بسبب فشل عرض استحواذ أو عملية إعادة هيكلة رئيسية، يمكن إغفال تلك الفترة عند حساب متوسط التقلبية السنوية التاريخية.

(هـ) فترات ملائمة ومنتظمة لمراقبة الأسعار. يجب أن تكون مراقبة الأسعار منسجمة من فترة إلى أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة سعر الإقفال كل أسبوع أو أعلى سعر

خلال الأسبوع، لكنها يجب أن لا تستخدم سعر الإقفال لعدة أسابيع وأعلى سعر لأسابيع أخرى. كما يجب التعبير عن مراقبة الأسعار بنفس العملة التي يعبر عن سعر الممارسة بها.

المنشآت المسجلة حديثاً في البورصة

ب ٢٦ كما أشير في الفقرة ٢٥، على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار التقلبية التاريخية لسعر السهم خلال أحدث فترة تعادل عموما مدة الخيار المتوقعة. وإذا لم يكن لدى المنشأة المسجلة حديثا في البورصة معلومات كافية حول التقلبية التاريخية، يتعين عليها بالرغم من ذلك أن تحسب التقلبية التاريخية لأطول فترة أتيح فيها نشاط التداول. وتستطيع أيضا أن تأخذ بعين الإعتبار التقلبية التاريخية لمنشآت مماثلة بعد فترة قابلة للمقارنة من أعمارها التشغيلية. على سبيل المثال، إن المنشأة المسجلة في البورصة منذ سنة واحدة فقط وتمنح خيارات بمتوسط عمر متوقع لخمسة سنوات يمكنها أن تأخذ بعين الإعتبار نمط ومستوى التقلبية التاريخية لمنشآت في نفس القطاع الصناعي للسنوات الست الأولى التي كانت فيها أسهم تلك المنشآت متداولة بشكل عام.

المنشآت غير المسجلة في البورصة

ب ٢٧ لن يكون لدى المنشأة غير المسجلة في البورصة معلومات تاريخية تأخذها بعين الإعتبار عند تقدير التقلبية المتوقعة. وفيما يلي أدناه بعض العوامل البديلة التي يجب أخذها بعين الإعتبار.

ب ٢٨ في بعض الحالات، يمكن أن تكون المنشأة غير المسجلة في البورصة والتي تصدر بشكل منتظم خيارات أو أسهم للموظفين (أو جهات أخرى) قد أنشأت سوق داخلي لأسهمها. ويمكن أن تؤخذ بعين الإعتبار تقلبات أسعار الأسهم تلك عند تقدير التقلبية المتوقعة.

ب ٢٩ وكخيار بديل، تستطيع المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار التقلبية التاريخية أو الضمنية لمنشآت مماثلة مسجلة في البورصة، والتي تكون فيها المعلومات بشأن سعر السهم أو سعر الخيار متاحة، لاستخدامها عند تقدير التقلبية المتوقعة. وسيكون هذا الأمر مناسبا إذا أسندت المنشأة قيمة أسهمها إلى أسعار الأسهم في منشآت مماثلة مسجلة في البورصة.

ب ٣٠ إذا لم تسند المنشأة تقدير قيمة أسهمها إلى أسعار الأسهم في منشآت مماثلة مسجلة في البورصة، واستخدمت بدلا من ذلك منهجية تقييم أخرى لتقييم أسهمها، تستطيع المنشأة أن تشتق تقديرا للتقلبات المتوقعة ينسجم مع منهجية التقييم تلك. على سبيل المثال، قد تقوم المنشأة بتقييم أسهمها على أساس صافي الأصل أو الأرباح. ويمكن أن تأخذ في الحسبان التقلبية المتوقعة لصافي قيم الأصل أو الأرباح تلك.

توزيعات الأرباح المتوقعة

ب ٣١ يعتمد ما إذا كان يجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار توزيعات الأرباح المتوقعة عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات الممنوحة على أحقية الطرف المقابل في توزيعات الأرباح أو معادلات توزيعات الأرباح.

ب ٣٢ على سبيل المثال، إذا تم منح الموظفين خيارات وكانوا مخولين باستلام توزيعات الأرباح على الأسهم ذات الصلة أو معادلات توزيعات الأرباح (التي يمكن دفعها نقدا أو تطبيقها لتخفيض سعر الممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة، فإنه يجب تقييم الخيارات الممنوحة كما لو أنه لن يتم دفع توزيعات الأرباح على الأسهم ذات الصلة، أي يجب أن تكون المعطيات في توزيعات الأرباح المتوقعة تساوي صفر.

ب ٣٣ وعلى نحو مماثل، عند تقييم القيمة العادلة للأسهم الممنوحة للموظفين في تاريخ المنح، فلا يطلب إجراء تعديلات على توزيعات الأرباح المتوقعة إذا كان الموظف مخولا بقبض توزيعات الأرباح المدفوعة خلال فترة الإستحقاق.

ب ٣٤ وعلى العكس من ذلك، إذا لم يكن الموظفون مخولون لقبض توزيعات الأرباح أو معادلات توزيعات الأرباح خلال فترة الإستحقاق (أو قبل الممارسة في حال الخيار)، يجب أن تُؤخذ في الحسبان توزيعات الأرباح المتوقعة في تقييم حقوق الأسهم أو الخيارات في تاريخ المنح. بمعنى آخر، عند تقدير القيمة العادلة لمنح خيار معين، يجب تضمين توزيعات الأرباح المتوقعة في تطبيق نموذج تسعير الخيارات. وعند تقدير القيمة العادلة لمنح سهم معين، يجب تخفيض ذلك التقييم بمقدار القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع دفعها خلال فترة الإستحقاق.

ب ٣٥ بشكل عام تدعو نماذج تسعير الخيارات إلى استخدام عائد توزيعات الأرباح المتوقع. غير أنه يمكن تعديل النماذج لاستخدام مبلغ توزيعات الأرباح المتوقع بدلا من العائد. ويمكن أن تستخدم المنشأة إما عائدها المتوقع أو دفعاتها المتوقعة. وإذا استخدمت المنشأة الدفعات المتوقعة، عليها أن تأخذ بعين الإعتبار نمطها التاريخي في زيادة توزيعات الأرباح. على سبيل المثال، إذا كانت سياسة المنشأة عموما تنتهج زيادة توزيعات الأرباح بما يقارب ٣ % سنويا، يجب أن لا تفترض قيمة خيارها المقدرة مبلغا ثابتا من توزيعات الأرباح خلال عمر الخيار ما لم يكن هناك دليلا يدعم ذلك الإفتراض.

ب ٣٦ وبشكل عام، يجب أن يستند الإفتراض بشأن توزيعات الأرباح المتوقعة إلى معلومات متاحة عموما. والمنشأة التي لا تدفع توزيعات أرباح وليس لديها خطط للقيام بذلك يجب أن تفترض عائد توزيعات أرباح متوقع بقيمة صفر. ولكن منشأة حديثة ليس لديها تاريخ سابق في دفع توزيعات الأرباح يمكن أن تتوقع البدء في دفع هذه التوزيعات خلال الأعمار المتوقعة لخيارات أسهم موظفيها. وتستطيع تلك المنشآت أن تستخدم متوسط عائد توزيعات الأرباح الماضية (صفر) ومتوسط عائد توزيعات الأرباح لمجموعة نظيرة قابلة للمقارنة بشكل مناسب.

سعر الفائدة الخالي من المخاطر

ب ٣٧ إن سعر الفائدة الخالي من المخاطر هو نموذجيا عبارة عن العائد الضمني المتاح حاليا على إصدارات الحكومة بدون فائدة للدولة التي يتم التعبير عن سعر الممارسة بعملتها، وبفترة زمنية باقية تعادل المدة المتوقعة للخيار الذي يجري تقييمه (استنادا إلى ما تبقى من العمر التعاقدي للخيار مع الأخذ بالحسبان آثار الممارسة المبكرة المتوقعة). وقد يكون من الضروري استخدام بديل ملائم، إذا لم توجد هناك مثل تلك الإصدارات الحكومية أو وُجدت ظروف تشير إلى أن العائد الضمني على إصدارات الحكومة بدون فائدة لا يمثل سعر الفائدة الخالي من المخاطر(على سبيل المثال، في الإقتصاديات عالية التضخم). يجب أيضا استخدام بديل ملائم إذا حدد المشاركون في السوق نموذجيا سعر الفائدة الخالي من المخاطر باستخدام ذلك البديل، بدلا من العائد الضمني على إصدارات الحكومة بدون فائدة، عند تقدير القيمة العادلة لخيار ذو عمر يساوي المدة المتوقعة للخيار الذي يجري تقييمه.

آثار هيكل رأس المال

ب ٣٨ نموذجيا، تكتب الأطراف الأخرى، وليس المنشأة، خيارات الأسهم المتداولة. وعند ممارسة خيارات الأسهم هذه، يسلم الكاتب الأسهم إلى صاحب الخيار. ويتم شراء تلك الأسهم من حملة الأسهم القائمين. لذلك فإن ممارسة خيارات الأسهم المتداولة ليس له أثر ينتج عن عملية تخفض ربحية السهم.

ب ٣٩ وعلى العكس من ذلك، إذا كتبت المنشأة خيارات الأسهم، يتم إصدار أسهم جديدة عند ممارسة خيارات الأسهم تلك (إما تصدر فعليا أو مبدئيا، وذلك إذا تم استخدام الأسهم المعاد شراؤها سابقا والمحتفظ بها في الخزينة). ونظرا لأن الأسهم سوف تصدر بسعر الممارسة بدلا من سعر السوق الحالي في تاريخ الممارسة، فإن هذا التخفيض الفعلي أو المحتمل في ربحية السهم العادي من خلال إصدار أسهم إضافية أو تحويل أدوات ملكية إلى أسهم يمكن أن يخفض سعر السهم، بحيث أن صاحب الخيار لا يحقق ربحا كبيرا لدى الممارسة مقارنة بما يحققه خلافا لذلك عند ممارسة خيار متداول مماثل لا يخفض من سعر السهم.

ب ٤٠ إن تحديد ما إذا كان لهذا الأمر أثر مهم على قيمة خيارات الأسهم الممنوحة يعتمد على عوامل متنوعة، مثل عدد الأسهم الجديدة التي سيتم إصدارها عند ممارسة الخيارات مقارنة بعدد الأسهم الصادرة مسبقا. كذلك إذا توقع السوق أنه سيتم منح الخيار، يمكن أن يكون السوق قد شمل التخفيض المحتمل في ربحية السهم كعامل معين في سعر الأسهم في تاريخ المنح.

ب ٤١ على أية حال، على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان يمكن للتأثير المحتمل الذي ينتج عن عملية تخفض ربحية السهم للممارسة المستقبلية لخيارات الأسهم الممنوحة أن يكون له تبعات على قيمها العادلة المقدرة في تاريخ المنح. ويمكن تعديل نماذج تسعير الخيارات لتأخذ بعين الإعتبار هذا الأثر المحتمل الذي ينتج عن عملية تخفض ربحية السهم.

التعديلات على ترتيبات المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

ب ٤٢ تقتضي الفقرة ٢٧ أنه، بغض النظر عن أية تعديلات على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو أي إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، على المنشأة الإعتراف، كحد أدنى، بالخدمات المستلمة التي تم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في استيفاء أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق) والذي تم تحديده في تاريخ المنح. بالإضافة إلى ذلك، يتعين على المنشأة الإعتراف بآثار التعديلات التي تزيد من مجموع القيمة العادلة لاتفاق الدفع على أساس الأسهم أو تكون بخلاف ذلك مفيدة للموظف.

ب ٤٣ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ٢٧:

(أ) إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (مثلا بتخفيض سعر الممارسة) التي تم قياسها مباشرة قبل وبعد التعديل، على المنشأة تضمين القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. والقيمة العادلة المتزايدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حق الملكية المعدلة والقيمة العادلة لأداة حق الملكية الأصلية، المقدرة كلتاهما كما في تاريخ التعديل. وإذا حدث التعديل خلال فترة الإستحقاق، يتم تضمين القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل إلى التاريخ الذي يتم فيه استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح، الذي يتم الإعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية. وإذا حدث التعديل بعد تاريخ الإستحقاق، يتم الإعتراف بالقيمة العادلة المتزايدة الممنوحة مباشرة، أو خلال فترة الإستحقاق إذا طلب من الموظف إتمام فترة إضافية من الخدمة قبل أن يصبح مخولا بشكل غير مشروط لأدوات حقوق الملكية المعدلة تلك.

(ب) وعلى نحو مماثل، إذا أدى التعديل إلى زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة، ينبغي على المنشأة تضمين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ التعديل، في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، بالإنسجام مع المتطلبات الواردة في البند (أ) أعلاه. على سبيل المثال، إذا حدث التعديل خلال فترة الإستحقاق، فإن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة يتم تضمينها في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي يتم فيه استحقاق أدوات حقوق الملكية الإضافية، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أصلا في تاريخ المنح، والذي يعترف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية.

(ج) إذا عدلت المنشأة الشروط التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف بطريقة يستفيد منها الموظف، على سبيل المثال، بتخفيض فترة الإستحقاق أو بتعديل أو إلغاء شرط أداء معين (عدا عن شرط السوق، التي تتم محاسبة التغييرات التي تطرأ عليه وفقا للبند (أ) أعلاه)، على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار الشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩-٢١.

ب٤٤ علاوة على ذلك، إذا عدلت المنشأة بنود أو شروط أدوات حقوق الملكية الممنوحة بطريقة تؤدي إلى تخفيض مجموع القيمة العادلة لاتفاق دفع على أساس الأسهم، أو أنها غير مفيدة بخلاف ذلك للموظف، على المنشأة رغم ذلك الإستمرار في محاسبة الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة وكأن ذلك التعديل لم يحدث (عدا عن إلغاء بعض أو كافة أدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي يجب محاسبتها وفقا للفقرة ٢٨). على سبيل المثال:

(أ) إذا أدى التعديل إلى تخفيض القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها مباشرة قبل وبعد التعديل، على المنشأة أن لا تأخذ بالحسبان ذلك الإنخفاض في القيمة العادلة بل عليها أن تستمر في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) إذا أدى التعديل إلى تخفيض عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظف معين، ينبغي محاسبة ذلك التخفيض على أنه إلغاء لذلك الجزء من المنح، وفقا لمتطلبات الفقرة ٢٨.

(ج) إذا قامت المنشأة بتعديل الشروط التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف بطريقة لا يستفيد منها الموظف، على سبيل المثال، بزيادة فترة الإستحقاق أو بتعديل أو إضافة شرط أداء (عدا عن شرط السوق، التي تتم محاسبة التغييرات التي تطرأ عليه وفقا للبند (أ) أعلاه)، لا تأخذ المنشأة في الحسبان الشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩-٢١.

الملحق ج

تعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تصبح التعديلات الواردة في هذا الملحق سارية المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكـرة، تـصبح هـذه التعديلات سارية المفعول لتلك الفترة المبكرة.

* * * * *

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٤ في البيانـات ذات العلاقـة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسترينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس الإستنتاجات
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

أساس الإستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *الدفع على أساس الأسهم*"

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *الدفع على أساس الأسهم*. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ غالبا ما تصدر المنشآت أسهما* أو خيارات أسهم لتدفع للموظفين أو أطراف أخرى. وتعتبر خطط الأسهم وخطط خيارات الأسهم خاصية مشتركة لتعويض الموظفين، وليس فقط للمدراء والمسؤولين التنفيذيين، بل أيضا للعديد من الموظفين الآخرين. وتصدر بعض المنشآت الأسهم أو خيارات الأسهم لتدفع للموردين، مثل موردي الخدمات المهنية.

إستنتاج ٣ وحتى صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية يغطي الإعتراف بهذه المعاملات وقياسها. وقد أثيرت المخاوف بشأن هذه الفجوة في المعايير الدولية. على سبيل المثال، أفادت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية في تقريرها لعام ٢٠٠٠ حول المعايير الدولية أنه يجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية (الهيئة التي سبقت مجلس معايير المحاسبة الدولية) أن تدرس المعاملة المحاسبية للدفع على أساس الأسهم.

إستنتاج ٤ إن بلدانا قليلة فقط لديها معايير حول هذا الموضوع. وهذا مصدر قلق في العديد من البلدان، لأن استخدام الدفع على أساس الأسهم تزايد في السنوات الأخيرة ويستمر في الإنتشار. وكانت العديد من هيئات وضع المعايير المختلفة تعمل على هذا الموضوع. وفي الوقت الذي أضاف فيه مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروعا حول الدفع على أساس الأسهم إلى جدول أعماله في تموز ٢٠٠١، نشر مؤخرا بعض واضعي المعايير بعض المقترحات. على سبيل المثال، نشرت لجنة معايير المحاسبة الألمانية مسودة معيار محاسبي بعنوان *المحاسبة لخطط خيار السهم وترتيبات التعويض المماثلة* في حزيران ٢٠٠١. وقاد مجلس معايير المحاسبة البريطاني صياغة ورقة مناقشة بعنوان المحاسبة للدفع على أساس الأسهم، نشرت في تموز عام ٢٠٠٠ من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة وهيئات أخرى ممثلة في مجموعة الأربعة + ١ "G4+1"†. وأصدر المعهد الدنمركي للمحاسبين العامين المعتمدين ورقة مناقشة بعنوان التعامل المحاسبي فيما يخص *الدفع على أساس الأسهم* في نيسان ٢٠٠٠. كما نشر مجلس معايير المحاسبة الياباني مؤخرا في كانون الأول ٢٠٠٢ ورقة ملخص حول الدفع على أساس الأسهم. وفي آذار ٢٠٠٣، أضاف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى جدول أعماله مشروعا لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول

* ستعمل كلمة "إصدار" على نطاق واسع. على سبيل المثال، يعتبر نقل الأسهم المحتفظ بها في الخزينة (الأسهم الخاصة المحتفظ بها) إلى طرف آخر على أنه "إصدار" لحقوق ملكية. ويجادل البعض أنه إذا منحت الخيارات أو الأسهم بشروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، فلا يتم "إصدارها" ما لم يتم تلبية تلك الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وعلى أية حال، حتى لو تم قبول هذه المجادلة، فإنها لا تغير من استنتاجات المجلس بشأن متطلبات هذا المعيار. وبناء عليه فإن كلمة "إصدار" تستخدم بشكل واسع، لتشمل الحالات التي يتم فيها نقل أدوات حقوق الملكية بشكل مشروط إلى الطرف المقابل، مع مراعاة استيفاء الشروط المحددة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

† شملت مجموعة الأربعة + ١ أعضاء الهيئات واضعة معايير المحاسبة الوطنية في استراليا وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة، ولجنة معايير المحاسبة الدولية.

الدفع على أساس الأسهم. كما أكمل مجلس معايير المحاسبة الكندي مؤخرا مشروعه حول الدفع على أساس الأسهم. ويقتضي معيار مجلس معايير المحاسبة الكندي الإعتراف بكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين (تناقش الفقرتان إستنتاج ٢٨١ و ٢٨٢ هذا الموضوع بمزيد من التفصيل).

إستنتاج ٥ يدعو مستخدمو البيانات المالية والمعلقون الآخرون إلى إجراء تحسينات على التعامل المحاسبي فيما يخص الدفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، تلقى الإقتراح الوارد في ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجموعة الأربعة +١ ومسودة العرض ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، الذي يفيد بوجوب الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية، التي ينتج عنها مصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمات، دعما قويا من المستثمرين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية. وأكدت الأحداث الإقتصادية الأخيرة على أهمية البيانات المالية عالية الجودة التي توفر معلومات محايدة وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات الإقتصادية. وقد ركز المستثمرون والمستخدمون الآخرون للبيانات المالية والمعلقون الآخرون بشكل خاص على حذف المصاريف الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين على أساس أنها تسبب تشوهات اقتصادية وتثير مخاوف تتعلق بحاكمية الشركات.

إستنتاج ٦ وكما تمت الإشارة أعلاه، بدأ المجلس في تموز ٢٠٠١ مشروعا لوضع معيار دولي لإعداد التقارير المالية حول الدفع على أساس الأسهم. وفي أيلول ٢٠٠١، دعا المجلس إلى إبداء مزيدا من الملاحظات على ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجموعة الأربعة +١، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٥ كانون الأول ٢٠٠١. وقد استلم المجلس أكثر من ٢٧٠ رسالة. وخلال وضع مسودة العرض ٢، تلقى المجلس أيضا المساعدة من مجموعة استشارية تتألف من أفراد من مختلف البلدان لديهم خلفيات متنوعة، بما في ذلك أشخاص من قطاع الإستثمار، والشركات، والتدقيق، والحقل الأكاديمي، واستشارات التعويضات، ومجتمعات التقييم والتنظيم. وتلقى المجلس مزيدا من المساعدة من خبراء آخرين ضمن جلسة مناقشة عامة عقدت في نيويورك في تموز ٢٠٠٢. وفي تشرين الثاني ٢٠٠٢، نشر المجلس مسودة عرض ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ٧ آذار ٢٠٠٣. وقد استلم المجلس أكثر من ٢٤٠ رسالة. كما عمل المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية بعد أن أضافت تلك الهيئة إلى جدول أعمالها مشروعا لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول الدفع على أساس الأسهم. وتضمن هذا الأمر المشاركة في اجتماعات مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية والإجتماع مع مجلس معايير المحاسبة المالية لمناقشة قضايا المقاربة.

النطاق

إستنتاج ٧ إن الكثير من الجدل والتعقيد المحيط بمحاسبة الدفع على أساس الأسهم يرتبط بخيارات أسهم الموظفين. غير أن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ هو أوسع نطاقا من ذلك. فهو ينطبق على المعاملات التي تمنح فيها الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين. كما ينطبق أيضا على المعاملات مع أطراف غير الموظفين، التي يتم فيها استلام البضاعة أو الخدمات كمقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى. ويتضمن مصطلح "البضاعة" المخزون والبضاعة القابلة للإستهلاك والممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. وأخيرا، ينطبق هذا المعيار على الدفعات النقدية (أو الأصول الأخرى) التي تقوم على "أساس الأسهم" لأن مبلغ الدفعة يعتمد على سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى، على سبيل المثال، مكافأة الموظفين النقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم.

خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين

إستنتاج ٨ توصف بعض خطط أسهم الموظفين بأنها "واسعة القاعدة" أو خطط "كافة الموظفين"، التي يتاح فيها للجميع (أو الجميع تقريبا) فرصة المشاركة، في حين تكون الخطط الأخرى أكثر إنتقائية، بحيث تغطي مجموعات مختلفة أو محددة من الموظفين (مثلا كبار المدراء التنفيذيين). وغالبا ما تكون خطط شراء أسهم الموظفين هي خطط واسعة القاعدة. وتتيح نموذجيا خطط شراء أسهم الموظفين فرصة لهم لشراء عدد محدد من الأسهم بسعر مخصوم، أي بمبلغ أقل من القيمة العادلة للأسهم. وتكون أحقية الموظف في الأسهم المخصومة مشروطة عادة بشروط محددة يتم استيفاءها، مثل البقاء في خدمة المنشأة لفترة محددة.

إستنتاج ٩ أما الإستفسارات التي تبرز بخصوص خطط شراء أسهم الموظفين فهي:

(أ) هل تختلف هذه الخطط بشكل ما عن خطط أسهم الموظفين الأخرى بحيث يكون استخدام تعامل محاسبي مختلف أمرا ملائما؟

(ب) حتى لو كانت الإجابة على السؤال السابق بالنفي، فهل هناك ظروف، مثلا عندما يكون الخصم ضئيلا جدا، يكون فيها من المناسب إعفاء خطط شراء أسهم الموظفين من معيار محاسبي حول الدفع على أساس الأسهم؟

إستنتاج ١٠ ناقش البعض في تعليقهم على مسودة العرض ٢ بأن خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة يجب أن تُعفى من معيار محاسبي حول الدفع على أساس الأسهم. والسبب الذي كان يذكر عادة هو أن هذه الخطط تختلف عن الأنواع الأخرى من خطط أسهم الموظفين، وهي بالتحديد، ليست جزءً من تعويض الموظفين مقابل خدماتهم. ويناقش البعض الآخر أن طلب الإعتراف بمصروف معين فيما يخص هذه الأنواع من الخطط كان ينظر إليه على أنه يناقض سياسة الحكومة لتشجيع ملكية أسهم الموظفين. وعلى النقيض من ذلك، لم يرى مجاوبون آخرون أن هناك اختلافا بين خطط شراء أسهم الموظفين وخطط أسهم الموظفين الأخرى، وناقشوا أنه يجب بناءً على ذلك تطبيق نفس المتطلبات المحاسبية. غير أن البعض اقترح أن يكون هناك إعفاء في حال كان الخصم ضئيلا.

إستنتاج ١١ استنتج المجلس بشكل أساسي أنه لا يوجد سبب لمعاملة خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بشكل مختلف عن خطط أسهم الموظفين الأخرى (سيتم النظر في مسألة الخصومات "الضئيلة" فيما بعد). ولاحظ المجلس أن حقيقة توفر هذه البرامج فقط للموظفين هي كافية بحد ذاتها للإستنتاج بأن المنافع المقدمة تمثل تعويضا للموظفين. وزيادة على ذلك، لا يقتصر مصطلح "تعويض" على التعويضات المقدمة كجزء من عقد الموظف الفرد: بل يشمل كافة المنافع المقدمة للموظفين. وعلى نحو مماثل، يشمل مصطلح "خدمات" كافة المنافع المقدمة من قبل الموظفين بالمقابل، بما في ذلك الإنتاجية المتزايدة أو الإلتزام أو التحسينات الأخرى في أداء عمل الموظف نتيجة للحوافز المقدمة من خلال خطة الأسهم.

إستنتاج ١٢ علاوة على ذلك، فإن تمييز خدمات الموظف العادية عن المنافع الإضافية المستلمة من خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة لا يغير من الإستنتاج الذي مفاده بأنه من الضروري محاسبة تلك الخطط. ومهما كان العنوان الذي تحمله تلك المنافع التي يقدمها الموظفون – أو المنافع التي تقدمها المنشأة – يجب الإعتراف بالمعاملة في البيانات المالية.

إستنتاج ١٣ بالإضافة إلى ذلك، إن إنتهاج الحكومات في بعض البلدان سياسة تشجيع ملكية أسهم الموظفين ليس سببا شرعيا لمنح هذه الأنواع من الخطط تعامل محاسبي مختلف، لأنه ليس من دور الإبلاغ المالي أن يمنح تعامل محاسبي ملائم لمعاملات معينة لتشجيع المنشآت على الدخول فيها. على سبيل المثال، قد ترغب الحكومات بتشجيع المنشآت على تقديم معاشات تقاعد لموظفيها، والتخفيف من العبء المستقبلي على الدولة، ولكن ذلك لا يعني وجوب استبعاد تكاليف التقاعد من البيانات المالية. وسيؤدي القيام بذلك إلى إضعاف جودة التقارير المالية. إن الهدف من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات لمستخدمي البيانات المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الإقتصادية. ولا يغير حذف المصاريف من البيانات المالية من حقيقة أنه تم تكبدها. ويؤدي حذف المصاريف إلى المبالغة في تقدير الأرباح المبلغ عنها وبالتالي تكون البيانات المالية غير محايدة وأقل شفافية وقابليتها للمقارنة ضعيفة، وتكون على الأرجح مضللة للمستخدمين.

إستنتاج ١٤ ويبقى السؤال ما إذا كان يجب أن يكون هناك إعفاء لبعض الخطط، عندما يكون الخصم ضئيلا. على سبيل المثال، يحتوي بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ "*محاسبة التعويضات على أساس الأسهم*" إعفاء لخطط شراء أسهم الموظفين التي تستوفي معايير محددة، وإحداها أن يكون الخصم ضئيلا.

إستنتاج ١٥ ومن ناحية، يبدو من المعقول إعفاء خطة شراء أسهم موظفين إذا لم يكن لها أساسا خصائص الخيار وكان الخصم ضئيلا. وفي تلك الحالات، فإن الحقوق الممنوحة للموظفين بموجب الخطة من المحتمل أن لا يكون لها قيمة كبيرة، من وجهة نظر المنشأة.

إستنتاج ١٦ ومن ناحية أخرى، حتى إذا قبل المرء بملائمة الإعفاء، إلا أن تحديد نطاقه أمرا صعبا، ومثال ذلك تحديد ما الذي يشكل خصما ضئيلا. ويناقش البعض أن خصم بنسبة ٥% عن سعر السوق (كما هو محدد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣) هي نسبة مرتفعة جدا، مع ملاحظة أنه من الممكن بيع مجموعة من الأسهم بسعر يقارب سعر السهم الحالي. وزيادة على ذلك، يمكن مناقشة أنه من غير الضروري إعفاء هذه الخطط من المعيار. وإذا كانت الحقوق الممنوحة للموظفين ليس لها قيمة كبيرة، فإن هذا يشير إلى أن المبالغ المعنية غير هامة. ولأنه ليس من الضروري تضمين المعلومات غير الهامة في البيانات المالية، فليس هناك حاجة لإستثناء محدد في المعيار المحاسبي.

إستنتاج ١٧ نظرا للأسباب الواردة في الفقرة السابقة، استنتج المجلس أن خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين واسعة القاعدة، يجب أن لا تعفى من هذا المعيار.

إستنتاج ١٨ إلا أن المجلس أشار أنه ربما تكون هناك حالات عندما تشترك المنشأة في معاملة مع موظف بصفته/بصفتها حامل/حاملة لأدوات حقوق ملكية، بدلا من صفته/صفتها موظف أو موظفة. على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة جميع حملة فئة محددة من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها الحق في شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك. وإذا استلم الموظف مثل هذا الحق لأنه/لأنها حامل/حاملة هذه الفئة المعينة من أدوات

حقوق الملكية، يستنتج المجلس أن منح أو ممارسة ذلك الحق يجب أن لا يخضع لمتطلبات هذا المعيار، لأن الموظف استلم ذلك الحق بصفته مساهم وليس كموظف.

عمليات نقل أدوات حقوق الملكية إلى الموظفين

إستنتاج ١٩ في بعض الحالات، يمكن أن لا تصدر المنشأة أسهم أو خيارات أسهم للموظفين (أو أطراف أخرى) مباشرة. وبدلاً من ذلك، يمكن أن ينقل المساهم (أو المساهمون) أدوات حقوق الملكية إلى الموظفين (أو أطراف أخرى).

إستنتاج ٢٠ بموجب هذا الإتفاق، تكون المنشأة قد استلمت خدمات (أو بضاعة) دفع مقابلها بواسطة مساهميها. ويمكن أن ينظر إلى الإتفاق على أنه، جوهريا، عبارة عن معاملتين – معاملة تكون فيها المنشأة قد أعادت شراء أدوات حقوق ملكية بدون مقابل، ومعاملة ثانية تكون فيها المنشأة قد استلمت خدمات (أو بضاعة) كمقابل لأدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها للموظفين (أو أطراف أخرى).

إستنتاج ٢١ إن المعاملة الثانية عبارة عن معاملة دفع على أساس الأسهم. لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي على المنشأة محاسبة عمليات نقل أدوات حقوق الملكية بواسطة المساهمين إلى الموظفين أو أطراف أخرى بنفس الطريقة التي تتم بها محاسبة معاملات الدفع على أساس الأسهم الأخرى. وتوصل المجلس إلى نفس النتيجة فيما يخص عمليات نقل أدوات حقوق الملكية من المنشأة الأم أو منشأة أخرى ضمن نفس مجموعة المنشأة، إلى موظفي المنشأة أو موردين آخرين.

إستنتاج ٢٢ لكن لا يعتبر مثل هذا النقل معاملة دفع على أساس الأسهم إذا كان من الواضح أن نقل أدوات حقوق الملكية إلى موظف أو طرف آخر هو لغرض غير الدفع مقابل بضاعة أو خدمات يتم توريدها للمنشأة. ويكون الحال كذلك، على سبيل المثال، إذا كان النقل لتسوية التزام شخصي لمساهم معين تجاه موظف ليس له علاقة بتوظيف من قبل المنشاة، أو إذا كانت هناك علاقة بين المساهم والموظف وكان النقل هدية شخصية بسبب تلك العلاقة.

المعاملات ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال*"

إستنتاج ٢٣ يمكن أن تشتري المنشأة بضاعة (أو أصول غير مالية أخرى) كجزء من صافي الأصول المشتراة في عملية إندماج أعمال الذي يشتمل المقابل المدفوع لقاءها أسهما أو أدوات حقوق ملكية أخرى تصدرها المنشأة. ولأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ينطبق على شراء الأصول وإصدار الأسهم المتعلق بإندماج الأعمال، فهو المعيار الأكثر تحديدا الذي يجب تطبيقه على تلك المعاملة.

إستنتاج ٢٤ وبناء على ذلك، فإن أدوات حقوق الملكية التي تصدر في عملية إندماج أعمال مقابل سيطرة المنشأة المشتراة لا تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. إلا أن أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي المنشأة المشتراة بصفتهم موظفين، على سبيل المثال مقابل خدمات مستمرة، تعتبر ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. كما يجب أيضا محاسبة إلغاء ترتيبات الدفع على أساس الأسهم أو استبدالها أو أية تعديلات أخرى عليها بسبب عملية إندماج أعمال أو أية إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

المعاملات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: *الإفصاح والعرض*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: *الإعتراف والقياس*"

إستنتاج ٢٥ يتضمن هذا المعيار التعديلات المترتبة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كلاهما كما تم تعديله عام ٢٠٠٣) لكي يتم استبعاد المعاملات التي تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من نطاق هذين المعيارين.

إستنتاج ٢٦ على سبيل المثال، على فرض أن المنشأة تبرم عقداً ما لشراء أقمشة لاستخدامها في عمليات تصنيع الملابس، يُطلب منها بموجبه أن تدفع نقدا إلى الطرف المقابل بمبلغ يعادل قيمة ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة في تاريخ تسليم الأقمشة. ستقوم المنشأة بشراء البضاعة ودفع مبلغ نقدي على أساس سعر السهم فيها. ويستوفي هذا تعريف معاملة الدفع على أساس الأسهم. وعلاوة على ذلك، ولأن العقد هو لغرض شراء الأقمشة، وهو بند غير مالي، وتم إبرام العقد بهدف استلام الأقمشة لاستخدامها في أعمال التصنيع الخاصة بالمنشأة، فلا يعتبر العقد ضمن نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩.

إستنتاج ٢٧ يتضمن نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ عقودا لشراء بنود غير مالية يمكن تسويتها نقدا أو بأداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، باستثناء العقود التي تم إبرامها ولا يزال محتفظ بها بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة للمنشأة. يتضمن العقد الذي يمكن تسويته نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية النصوص التالية : أ) عندما تسمح بنود العقد لأحد الطرفين تسويته نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية، ب) عندما تكون القدرة على التسوية نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية غير صريحة في بنود العقد، لكن يكون لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مماثلة نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو من خلال إبرام عقود تقاص، أو من خلال بيع العقد قبل ممارسته أو إنتهاؤه)، ج) عندما يكون لدى المنشأة، بالنسبة لعقود مماثلة، ممارسة في استلام البنود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد التسليم لغرض تحقيق الأرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هامش ربح التاجر، د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل بسهولة إلى نقد (معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرات ٨-١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرات ٥-٧).

إستنتاج ٢٨ استنتج المجلس أن العقود التي تمت مناقشتها في الفقرة ٢٧ يجب أن تبقى ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويتم بالتالي استبعادها من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

الإعتراف بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

إستنتاج ٢٩ عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، أخذ بداية في اعتباره مناقشات المفاهيم المتعلقة بالإعتراف بمصروف ينشأ عن المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، بما في ذلك المناقشات التي قدمها المجاوبون على ورقة المناقشة والمعلقون الآخرون. إن بعض المجاوبين الذين لم يوافقوا على الإعتراف بالمصروف الناشئ عن معاملات دفع معينة على أساس الأسهم (أي تلك التي تتعلق بخيارات أسهم الموظفين) قاموا بذلك لأسباب عملية، وليس لأسباب تتعلق بالمفاهيم. ودرس المجلس تلك المسائل العملية فيما بعد (انظر فقرات الإستنتاج ٢٩٤-٣١٠).

إستنتاج ٣٠ ركز المجلس في مناقشاته على خيارات أسهم الموظفين، حيث يكمن معظم التعقيد والجدل، غير أن مسألة ما إذا كان الإعتراف بالمصروف أمراً ملائماً هي أوسع نطاقا من ذلك – فهي تغطي كافة المعاملات المتعلقة بإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين أو موردي البضاعة والخدمات. على سبيل المثال، أشار المجلس إلى أن المناقشات التي أوردها المجاوبون والمعلقون الآخرون ضد الإعتراف بالمصروف تركز فقط على خيارات أسهم الموظفين. لكن إذا كانت مناقشات المفاهيم ضد الإعتراف بمصروف معين فيما يتعلق بخيارات أسهم الموظفين صحيحة (مثلا، لا يوجد تكلفة على المنشأة)، فإن تلك المناقشات يجب أن تنطبق بالتساوي على المعاملات المتعلقة بأدوات حقوق الملكية الأخرى (مثلا الأسهم) وأدوات حقوق الملكية الصادرة لأطراف أخرى (مثلا موردي الخدمات المهنية).

إستنتاج ٣١ إن أساس الإعتراف بكافة أنوع معاملات الدفع على أساس الأسهم – بغض النظر ما إذا كانت أداة حق الملكية هي سهم أو خيار سهم، وبغض النظر ما إذا كانت تمنح أداة حق الملكية لموظف أو جهة أخرى – هو أن المنشأة قد اشتركت في معاملة تماثل في جوهرها أي إصدار آخر لأدوات حقوق الملكية. وبعبارة أخرى، استلمت المنشأة موارداً (بضاعة أو خدمات) كمقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى. وعليها بناء على ذلك محاسبة التدفق الداخل من الموارد (بضاعة أو خدمات) والزيادة في حقوق الملكية. وتبعاً لذلك، على المنشأة أيضا محاسبة المصروف الناشئ من استهلاك تلك الموارد، إما في وقت استلام البضاعة أو الخدمات أو في تاريخ آخر لاحق.

إستنتاج ٣٢ وافق العديد في ردهم على مسودة العرض ٢ على هذا الإستنتاج، في حين لم يوافق عليها آخرون، فمنهم من لم يوافق على المبدأ، والبعض الآخر لم يوافق لأسباب عملية، في حين لم يوافق آخرون لكلا السببين معاً. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار المناقشات المناوئة للإعتراف بالمصروف من حيث المبدأ، عندما أعد مسودة العرض ٢، بالإضافة إلى المناقشات المناوئة للإعتراف بالمصروف لأسباب عملية، كما هي موضحة أدناه وكذلك في فقرات الإستنتاج ٢٩٤-٣١٠.

إستنتاج ٣٣ تتضمن المناقشات المقدمة عموماً ضد الإعتراف بالمصروف ما يلي:

(أ) أن المعاملة هي بين المساهمين والموظفين، وليس بين المنشأة والموظفين.

(ب) لا يقدم الموظفون خدمات مقابل الخيارات.

(ج) لا توجد تكلفة على المنشأة، لأنه لم يتم التنازل عن النقد أو أصول أخرى؛ ويتحمل المساهمون التكلفة، على شكل تخفيض لحصص ملكيتهم، وليس المنشأة.

(د) إن الإعتراف بالمصروف لا ينسجم مع تعريف المصروف في أطر المفاهيم التي يستخدمها واضعو المعايير المحاسبية، بما في ذلك *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية.

(هـ) يتم الإعتراف بالتكلفة التي يتحملها المساهمون في تخفيض حصة السهم من الأرباح؛ وإذا تم الإعتراف بالمعاملة في حسابات الشركة، فإن للتكلفة الناتجة في بيان الدخل تعني أن حصة السهم من الأرباح قد "قيدت مرتين".

(و) إن طلب الإعتراف بالتكلفة له عواقب اقتصادية سلبية، لأنه لا يشجع المنشآت على تقديم خطط أسهم الموظفين أو الإستمرار بها.

"المنشأة ليست طرفاً في المعاملة"

إستنتاج ٣٤ يناقش البعض أن أثر خطط أسهم الموظفين يتمثل في نقل المساهمون القائمون لبعض حصصهم في الملكية إلى الموظفين وأن المنشأة ليست طرفا في هذه المعاملة.

إستنتاج ٣٥ لم يقبل المجلس هذه المناقشة. وتضع المنشآت، وليس المساهمون، خطط أسهم الموظفين، وتصدر المنشآت، وليس المساهمون، خيارات الأسهم لموظفيها. وحتى لو لم يكن ذلك هو الحال، مثلا إذا نقل المساهمون أسهما أو خيارات أسهم مباشرة إلى الموظفين، فلا يعني هذا أن المنشأة ليست طرفا في المعاملة. يتم إصدار أدوات حقوق الملكية مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، وتستلم المنشأة، وليس المساهمون، تلك الخدمات. لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي على المنشأة محاسبة الخدمات المستلمة مقابل أدوات حقوق الملكية الصادرة. وأشار المجلس أن هذا الوضع لا يختلف عن الحالات الأخرى التي يتم فيها إصدار أدوات حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة ضمانات للنقد، فإنها تعترف بالنقد المقبوض مقابل الضمانات الصادرة. ورغم أن أثر إصدار الضمانات والممارسة اللاحقة لها يمكن أن توصف على أنها نقل لحصص الملكية من المساهمين القائمين إلى حملة الضمانات، إلا أن المنشأة رغم ذلك تعتبر طرفا في المعاملة لأنها تستلم الموارد (النقد) مقابل إصدار الضمانات وموارد إضافية (النقد) مقابل إصدار الأسهم عند ممارسة الضمانات. وعلى نحو مماثل، وبالنسبة لخيارات أسهم الموظفين، تستلم المنشأة الموارد (خدمات الموظفين) مقابل إصدار الخيارات وموارد إضافية (النقد) مقابل إصدار الأسهم لدى ممارسة الخيارات.

"الموظفون لا يقدمون خدمات"

إستنتاج ٣٦ ويرد بعض الذين يجادلون بأن المنشأة ليست طرفا في المعاملة على النقاط المذكورة أعلاه بأن الموظفين لا يقدمون خدمات مقابل الخيارات، لأنه يتم الدفع للموظفين نقداً (أو بأصول أخرى) مقابل خدماتهم.

إستنتاج ٣٧ ومرة أخرى، لم يقتنع المجلس بهذ النقاش. فإذا كان صحيحاً أن الموظفين لا يقدمون خدمات مقابل خيارات الأسهم الخاصة بهم، فإن هذا يعني أن المنشآت تصدر خيارات أسهم قيمّة ولا تحصل على شيء بالمقابل. والموظفون لا يدفعون نقداً مقابل خيارات الأسهم التي يستلمونها. ومن هنا، فإذا كانوا لا يقدمون خدمات مقابل الخيارات، فإنهم لا يقدمون شيئاً بالمقابل. وإذا كان هذا صحيحا، فإنه بإصدار هذه الخيارات يخرق مدراء المنشأة واجباتهم الإئتمانية تجاه المساهمين.

إستنتاج ٣٨ نموذجياً، تشكل الأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين جزءاً واحداً من مجموعة تعويضاتهم. على سبيل المثال، يمكن أن يحصل الموظف على مجموعة تعويضات تتألف من الراتب الأساسي النقدي، وسيارة الشركة، والتقاعد، ومنافع الرعاية الصحية، ومنافع أخرى بما في ذلك الأسهم وخيارات الأسهم. ومن غير الممكن عادة تحديد الخدمات المستلمة فيما يخص المكونات المختلفة

لمجموعة التعويضات تلك، مثلا الخدمات المستلمة فيما يخص منافع الرعاية الصحية. غير أن ذلك لا يعني أن الموظف لا يقدم خدمات مقابل منافع الرعاية الصحية تلك. بل أن الموظف يقدم خدمات مقابل مجموعة التعويضات بمجملها.

إستنتاج ٣٩ باختصار، يتم منح الأسهم، أو خيارات الأسهم، أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين لأنهم موظفين. وتشكل أدوات حقوق الملكية الممنوحة جزء من مجموعة تعويضاتهم الإجمالية، بغض النظر ما إذا كانت تمثل جزءا كبيراً أم صغيراً.

"لا يوجد تكلفة على المنشأة، بالتالي لا يوجد مصروف"

إستنتاج ٤٠ يناقش البعض بالقول أنه طالما لا تقتضي الدفعات على أساس الأسهم من المنشأة التضحية بأي نقد أو أصول أخرى، فلا يوجد تكلفة عليها، وبالتالي لا يجب الإعتراف بأي مصروف.

إستنتاج ٤١ يعتبر المجلس هذا النقاش غير صحيح، لأنه يغفل ما يلي:

(أ) في كل مرة تستلم فيها المنشأة موارد كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، لا يكون هناك تدفق صادر للنقد أو أصول أخرى، وفي كل مناسبة أخرى يتم الإعتراف بالموارد المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية في البيانات المالية؛ و

(ب) ينشأ المصروف من استهلاك تلك الموارد، وليس من تدفق صادر للأصول.

إستنتاج ٤٢ وبعبارة أخرى، بغض النظر عما إذا سلم المرء بأن المنشأة تتحمل تكلفة ما، ينبغي وجود قيد محاسبي للإعتراف بالموارد المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، كما هو الأمر في مناسبات أخرى يتم فيها إصدار أدوات حقوق ملكية. على سبيل المثال، عندما يتم إصدار الأسهم مقابل النقد، ينبغي وجود قيد للإعتراف بالنقد المقبوض. وإذا تم استلام أصل غير نقدي، مثل معدات وآلات، مقابل تلك الأسهم بدلاً من النقد، يقتضي الأمر وجود قيد للإعتراف بالأصل المستلم. وإذا اشترت المنشأة مؤسسة عمل أو منشأة أخرى بإصدار أسهم في عملية إندماج أعمال، على المنشأة الإعتراف بصافي الأصول المشتراة.

إستنتاج ٤٣ يمثل الإعتراف بمصروف معين ينشأ عن مثل تلك المعاملة استهلاكا للموارد المستلمة، أي "استنفاذ" الموارد المستلمة مقابل الأسهم أو خيارات الأسهم. وفي حالة المعدات والآلات المذكورة أعلاه، يتم استهلاك الأصل خلال عمره المتوقع، ما ينتج عنه الإعتراف بمصروف معين في كل سنة. وفي النهاية، يتم الإعتراف بكامل المبلغ المعترف به للموارد المستلمة عندما تم إصدار الأسهم على أنه مصروف (بما في ذلك أية قيمة متبقية، تشكل جزء من قياس الربح أو الخسارة عند التصرف في الأصل). وعلى نحو مماثل، إذا تم شراء مؤسسة عمل أو منشأة أخرى عن طريق إصدار الأسهم، يتم الإعتراف بمصروف معين عند استهلاك الأصول المشتراة. على سبيل المثال، سيتم الإعتراف بالمخزون المشترى كمصروف عند بيعه، رغم أنه لم يتم دفع أي نقد أو أصول أخرى لشراء ذلك المخزون.

إستنتاج ٤٤ إن الإختلاف الوحيد في حال خدمات الموظف (أو الخدمات الأخرى) المستلمة كمقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم هو أنه عادة ما يتم استهلاك الموارد المستلمة مباشرة عند استلامها. وهذا يعنى الإعتراف مباشرة بمصروف معين لاستهلاك الموارد، بدلاً من الإعتراف بها خلال فترة من الوقت. واستنتج المجلس أن توقيت الإستهلاك لا يغير المبدأ، وأنه يجب أن تعترف البيانات المالية

باستلام واستهلاك الموارد، حتى عندما يحدث الإستهلاك في نفس وقت الإستلام، أو بعد ذلك بقليل. وتناقش الفقرات ٤٥-٥٣ هذه النقطة بمزيد من التفصيل.

"الإعتراف بالمصروف غير منسجم مع تعريف المصروف"

إستنتاج ٤٥ شكك البعض في مسألة ما إذا كان الإعتراف بمصروف معين ينشأ عن معاملات محددة للدفع على أساس الأسهم هو أمر لا ينسجم مع أطر مفاهيم واضعي المعايير المحاسبية، وبالتحديد *الإطار* الذي ينص على ما يلي:

"المصاريف عبارة عن انخفاض في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات صادرة أو *استنزاف للأصول* أو تكبد للإلتزامات ينتج عنه انخفاض في حقوق الملكية، عدا عن تلك المتعلقة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية (الفقرة ٧٠ مع زيادة التأكيد)".

إستنتاج ٤٦ يناقش البعض أنه إذا تم استلام الخدمات في معاملة دفع على أساس الأسهم، فإنه لا توجد معاملة أو حدث يلبي تعريف المصروف. كما يؤكدون بأنه لا يوجد تدفق صادر من الأصول ولا يتم تكبد أي التزام. وزيادة على ذلك، ولأن الخدمات لا تلبي عادة معايير الإعتراف كأصل، فهناك جدل بأن استهلاك تلك الخدمات لا يمثل استنزافاً للأصول.

إستنتاج ٤٧ يعرّف *الإطار* الأصل، ويوضح بأن مصطلح "أصل" لا يقتصر على الموارد التي يمكن الإعتراف بها كأصول في الميزانية العمومية (*الإطار*، الفقرتان ٤٩ و ٥٠). ورغم أنه يمكن أن لا تلبي الخدمات التي سيتم استلامها في المستقبل تعريف الأصل*، إلا أن الخدمات تعتبر أصولا عند استلامها. ويتم عادة استهلاك هذه الأصول مباشرة. وهذا موضح في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٦ *عناصر البيانات المالية*:

"لا يمكن تخزين الخدمات التي تقدمها منشآت أخرى، بما في ذلك الخدمات الشخصية، ويتم استلامها واستخدامها في وقت واحد. ويمكن أن تكون أصولا لمنشأة ما لفترة مؤقتة فقط – حيث تستلمها المنشأة وتستخدمها – رغم أن استخدامها يمكن أن يخلق أو يضيف قيمة على أصول أخرى للمنشأة... (الفقرة٣١)".

إستنتاج ٤٨ وينطبق هذا على كافة أنواع الخدمات، مثل خدمات الموظفين، والخدمات القانونية، وخدمات الهاتف. كما ينطبق أيضاً بغض النظر عن شكل الدفع. على سبيل المثال، إذا اشترت منشأة خدمات مقابل نقد، يكون القيد المحاسبي على النحو التالي:

من/ الخدمات المستلمة
إلى/ النقد المدفوع

إستنتاج ٤٩ في بعض الأحيان، يتم استهلاك تلك الخدمات في إيجاد أصل قابل للإعتراف به، كالمخزون، وفي هذه الحالة تتم رسملة المبلغ المدين للخدمات المستلمة كجزء من أصل معترف به. لكن في أغلب الأحيان لا توجد الخدمات أصلا قابلا للإعتراف به أو تشكل جزء منه، وفي هذه الحالة يُقيد المبلغ المدين للخدمات المستلمة مباشرة في بيان الدخل على أنه مصروف. ولا يمثل القيد المدين السابقة (والمصروف الناتج) التدفق النقدي الصادر، أي لأي غرض كان ذلك القيد الدائن. كما لا يمثل أيضاً نوعا ما من بند الموازنة، لتحقيق التوازن بين الحسابات. ويمثل القيد المدين أعلاه الموارد المستلمة، ويمثل المصروف الناتج استهلاك تلك الموارد.

* على سبيل المثال، يمكن أن لا يكون لدى المنشأة سيطرة على الخدمات المستقبلية.

إستنتاج ٥٠ وينطبق نفس التحليل إذا تم شراء الخدمات مع تسديد الدفعات على شكل أسهم أو خيارات أسهم. ويمثل المصروف الناتج استهلاكا للخدمات، أي استنزافا للأصول.

إستنتاج ٥١ من أجل توضيح هذه النقطة، لنفرض أن منشأة ما لديها بنايتين، في كل منهما تدفئة بالغاز، وتصدر المنشأة أسهماً لمورد الغاز بدلاً من الدفع له نقداً. ولنفرض أنه في البناية الأولى، يتم توريد الغاز بواسطة أنبوب، وبالتالي يُستهلك فور استلامه. ولنفرض أنه في البناية الأخرى، يتم توريد الغاز في شكل عبوات، ويُستهلك خلال فترة من الزمن. في كلتا الحالتين، استلمت المنشأة أصولاً كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، ويجب عليها بناءاً على ذلك الإعتراف بالأصول المستلمة، ومساهمة مقابلة في حقوق الملكية. وإذا تم استهلاك الأصول فوراً (الغاز المستلم بواسطة الأنبوب)، يتم الإعتراف مباشرة بمصروف معين، وإذا تم استهلاكها فيما بعد (الغاز المستلم في شكل عبوات)، يتم الإعتراف بمصروف معين في وقت لاحق عند استهلاك الأصول.

إستنتاج ٥٢ وبناء على ذلك، استنتج المجلس أن الإعتراف بمصروف معين ينشأ عن معاملات الدفع على أساس الأسهم ينسجم مع تعريف المصروف الوارد في *الإطار*.

إستنتاج ٥٣ أخذ مجلس معايير المحاسبة المالية بعين الإعتبار نفس المسألة وتوصل إلى نفس النتيجة الواردة في البيان رقم ١٢٣:

> أشار بعض المجاوبون إلى أن تعريف المصاريف الوارد في بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٦ "*عناصر البيانات المالية*" ينص على أن المصاريف تنتج من التدفقات الصادرة أو استنزاف الأصول أو تكبد الإلتزامات (أو كلا الأمرين). وأكدوا أنه لا يجب الإعتراف بأي مصروف لأن إصدار خيارات الأسهم لا ينتج عنه تكبد التزام معين. ويوافق المجلس على أن خيارات أسهم الموظفين لا تعتبر التزاماً – مثل ضمانات شراء الأسهم، بل تعتبر أدوات حقوق ملكية للجهة المصدرة. وعلى أية حال، فإن أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك خيارات أسهم الموظفين، هي أدوات مالية قيّمة وبالتالي يتم إصدارها لاعتبارات قيّمة، وتعتبر خيارات الأسهم، بالنسبة للموظف، هي خدمات الموظف. إن استخدام المنافع المتضمنة في الأصل المستلم في عمليات المنشأة ينتج عنه مصروف ما. (يشير بيان المفاهيم ٦، الفقرة ٨١، هامش ٤٣، إلى أن معظم المصاريف، من حيث المفهوم، تؤدي إلى انخفاض الأصول. لكن إذا حدث استلام الأصل، مثل الخدمات، واستخدامه في نفس الوقت تقريبا، فلا يسجل الأصل على الأغلب.) [الفقرة ٨٨].

حصة السهم من الأرباح "تقيد مرتين"

إستنتاج ٥٤ يناقش البعض أن أية تكلفة ناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم معترف بها مسبقا في تخفيض حصة السهم من الأرباح. وإذا تم الإعتراف بمصروف معين في بيان الدخل، فإن حصة السهم من الأرباح "تقيد مرتين".

إستنتاج ٥٥ غير أن المجلس أشار إلى أن هذه النتيجة مناسبة. على سبيل المثال، إذا دفعت المنشأة للموظفين نقداً لقاء خدماتهم من ثم تمت إعادة النقد إلى المنشأة، كمقابل لإصدار خيارات الأسهم، فإن الأثر على حصة السهم من الأرباح سيكون نفس الأثر الناجم عن إصدار تلك الخيارات مباشرة للموظفين.

إستنتاج ٥٦ ويعكس ببساطة الأثر المزدوج على حصة السهم من الأرباح الحدثين الإقتصاديين اللذين حصلا: أصدرت المنشأة أسهما أو خيارات أسهم، وبذلك زادت عدد الأسهم المشمولة في حساب حصة السهم من الأرباح – على الرغم من أنه في حالة الخيارات، فقط إلى الحد الذي تعتبر فيه الخيارات منخفضة الربحية – كما إنها استهلكت أيضاً الموارد التي استلمتها مقابل تلك الخيارات، مخفضة

بذلك من الأرباح. وتم توضيح هذا في مثال المعدات والآلات المذكور في الفقرتين ٤٢ و ٤٣. ويؤثر إصدار الأسهم على عدد الأسهم في حساب حصة السهم من الأرباح، ويؤثر استهلاك الأصل على الأرباح.

إستنتاج ٥٧ باختصار، استنتج المجلس أن الأثر المزدوج على حصة السهم المخفضة من الأرباح ليس حسابا مزدوجا لآثار منح السهم أو خيار السهم – لا يتم حساب نفس الأثر مرتين. وبدلاً من ذلك، يتم حساب كل أثر من الأثرين المختلفين مرة واحدة.

"العواقب الإقتصادية السلبية"

إستنتاج ٥٨ يناقش البعض أن طلب الإعتراف (أو مزيدا من الإعتراف) بالدفع للموظفين على أساس الأسهم يكون له نتائج اقتصادية سلبية، من حيث أنه يمكن أن يعيق المنشآت دون استحداث خطط أسهم موظفين أو الإستمرار بها.

إستنتاج ٥٩ في حين يناقش البعض الآخر أنه إذا أدى تقديم التغييرات المحاسبية إلى تقليل استخدام خطط أسهم الموظفين، فإن السبب قد يكمن وراء أن المتطلب الذي يقتضي من المنشآت محاسبة خطط أسهم الموظفين بشكل صحيح قد كشف عن النتائج الإقتصادية لمثل تلك الخطط. ويناقشون أن هذا سوف يصحح من التشوه الإقتصادي الحالي، بحيث تحصل المنشآت على الموارد وتستهلكها بإصدار أسهم أو خيارات أسهم قيمة دون محاسبة تلك المعاملات.

إستنتاج ٦٠ أشار المجلس إلى أن دور المحاسبة، في أي حدث، هو الإبلاغ عن المعاملات والأحداث بطريقة محايدة، وليس منح تعامل "تفضيلي" لمعاملات محددة لتشجيع المنشآت على المشاركة في تلك المعاملات. وإن القيام بذلك يضعف من جودة إعداد التقارير المالية. وإن حذف المصاريف من البيانات المالية لا يغير من حقيقة أنه تم تكبد تلك المصاريف. وعليه، إذا تم حذف المصاريف من بيان الدخل، يُبالغ في تقدير الأرباح المبلغ عنها. وتكون البيانات المالية غير محايدة، وأقل شفافية، ومن المحتمل أن تكون مضللة للمستخدمين. وتكون قابلية المقارنة ضعيفة، نظرا لأن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع للموظفين على أساس الأسهم تختلف من منشأة إلى أخرى، ومن قطاع إلى آخر، ومن سنة إلى أخرى. وما هو أكثر أهمية هو ضعف المسائلة، لأن المنشآت لا تقوم بمحاسبة المعاملات التي أبرمتها ونتائج تلك المعاملات.

قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

إستنتاج ٦١ من أجل الإعتراف بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، من الضروري تحديد كيفية قياس المعاملات. بدأ المجلس بالأخذ بعين الإعتبار كيفية قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم من حيث الأسس. وفي وقت لاحق، درس مسائل عملية تنشأ عن تطبيق منهج القياس المفضل لديه. وهناك سؤالين أساسيين، فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية:

(أ) ما هو أساس القياس الواجب تطبيقه؟

(ب) متى يجب تطبيق أساس القياس ذلك؟

إستنتاج ٦٢ وللإجابة على هذه الأسئلة، درس المجلس المبادئ المحاسبية التي تنطبق على معاملات حقوق الملكية. إذ ينص *الإطار* على ما يلي:

> إن حقوق الملكية هي عبارة عن الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع كافة إلتزاماتها... ويعتمد المبلغ الذي تبين به حقوق الملكية في الميزانية العمومية على قياس الأصول والإلتزامات. ومن الطبيعي أن يتعادل إجمالي مبلغ حقوق الملكية بالصدفة فقط مع إجمالي القيمة السوقية لأسهم المنشأة... (الفقرتان ٤٩ و ٦٧).

إستنتاج ٦٣ إن المعادلة المحاسبية التي تقابل هذا التعريف هي:

> الأصول مطروحا منها الإلتزامات تساوي حقوق الملكية

إستنتاج ٦٤ إن حقوق الملكية عبارة عن حصة متبقية، اعتماداً على قياس الأصول والإلتزامات. وبناء على ذلك، تركز المحاسبة على تسجيل التغييرات في الجانب الأيسر من المعادلة (الأصول مطروحا منها الإلتزامات، أو صافي الأصول)، بدلاً من الجانب الأيمن منها. وتنشأ التغييرات في حقوق الملكية من التغييرات في صافي الأصول. على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة أسهما مقابل النقد، فإنها تعترف بالنقد المقبوض وبزيادة مقابلة في حقوق الملكية. ولا تؤثر التغييرات اللاحقة في السعر السوقي للأسهم على صافي أصول المنشأة، وبالتالي لا يتم الإعتراف بتلك التغييرات في القيمة.

إستنتاج ٦٥ وعليه، استنتج المجلس أنه عند محاسبة المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يكون الهدف المحاسبي الرئيسي هو محاسبة البضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية. ولذلك، فإنه يجب محاسبة المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بنفس الطريقة التي تتم بها محاسبة العمليات الأخرى لإصدار أدوات حقوق الملكية، من خلال الإعتراف بالمقابل المستلم (التغيير في صافي الأصول)، والإعتراف بزيادة مقابلة في حقوق الملكية.

إستنتاج ٦٦ وبالنظر إلى هذا الهدف، استنتج المجلس، من حيث المبدأ، أنه يجب قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة بقيمتها العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على تلك البضاعة أو يتم فيه استلام تلك الخدمات. وبعبارة أخرى، بما أن التغيير في صافي الأصول يحدث عندما تحصل المنشأة على البضاعة أو عند استلام الخدمات، فإن القيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات في ذلك التاريخ توفر قياساً مناسباً للتغيير في صافي الأصول.

إستنتاج ٦٧ غير أنه بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين، يكون من الصعب عادة قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة مباشرة. وكما أشرنا سابقا، يتم نموذجياً منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين على أنها مكون واحد من مجموعة تعويضاتهم. ومن غير المحتمل عادة تحديد الخدمات المقدمة فيما يخص المكونات المختلفة لتلك المجموعة. وقد يكون من غير المحتمل كذلك قياس القيمة العادلة لكامل المجموعة بشكل مستقل، دون قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مباشرة. وعلاوة على ذلك، يتم أحياناً منح الخيارات أو الأسهم كجزء من اتفاق مكافآت معين، بدلاً من كونها جزء من تعويضات أساسية، مثلا كحافز للموظفين للبقاء في خدمة المنشأة، أو مكافأتهم على جهودهم في تحسين أداء المنشأة. وعندما تمنح المنشأة خيارات الأسهم، بالإضافة إلى التعويضات الأخرى، فإنها تدفع تعويضات إضافية لتحصل على منافع إضافية. ومن المحتمل أن يكون تقدير القيمة العادلة لتلك المنافع الإضافية أمراً صعباً.

إستنتاج ٦٨ ونظراً لهذه الصعوبات العملية التي تبرز في القياس المباشر للقيمة العادلة لخدمات الموظفين المستلمة، استنتج المجلس إنه من الضروري قياس الجانب الآخر من المعاملة، أي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، كقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. وفي هذا السياق، أخذ المجلس بعين الإعتبار نفس الأسئلة الأساسية المذكورة أعلاه:

(أ) ما هو أساس القياس الواجب تطبيقه ؟

(ب) متى يجب تطبيق أساس القياس ذلك ؟

أساس القياس

إستنتاج ٦٩ ناقش المجلس أسس القياس التالية، لتحديد أي منها يجب تطبيقه من حيث المبدأ:

(أ) التكلفة التاريخية

(ب) القيمة الجوهرية

(ج) الحد الأدنى للقيمة

(د) القيمة العادلة

التكلفة التاريخية

إستنتاج ٧٠ في الإختصاصات التي يسمح فيها التشريع، تقوم المنشآت عموماً بإعادة شراء أسهمها، إما مباشرة أو من خلال وسيلة ما مثل صندوق معين، والتي تستخدم للوفاء بوعودٍ لمنح الأسهم للموظفين أو ممارسة خيارات أسهم الموظفين. والأساس المحتمل لقياس منح الخيارات أو الأسهم هو التكلفة التاريخية (سعر الشراء) لأسهمها التي تحتفظ بها منشأة ما (أسهمها الخاصة المحتفظ بها)، حتى لو تم شرائها قبل القيام بالمنح.

إستنتاج ٧١ وبالنسبة لخيارات الأسهم، فإن هذا يستتبع مقارنة التكلفة التاريخية للأسهم الخاصة المحتفظ بها مع سعر ممارسة الخيارات الممنوحة للموظفين. ويتم الإعتراف بأي عجز كمصروف. وأيضاً، ومن ناحية فرضية، إذا تجاوز سعر الممارسة التكلفة التاريخية للأسهم الخاصة المحتفظ بها، فإنه يتم الإعتراف بالزيادة على أنه ربح.

إستنتاج ٧٢ ومنذ الوهلة الأولى، إذا ركز المرء ببساطة على التدفقات النقدية ذات العلاقة، يبدو أساس التكلفة التاريخية معقولا: هناك تدفق نقدي صادر لشراء الأسهم، يتبعه تدفق نقدي وارد عندما يتم نقل هذه الأسهم إلى الموظفين (سعر الممارسة)، بالإضافة إلى أي عجز يمثل تكلفة على المنشأة. فإذا ارتبطت التدفقات النقدية بأي شيء عدا عن الأسهم الخاصة بالمنشأة، فإن هذا المنهج سيكون ملائماً. فعلى سبيل المثال، لنفرض أن شركة ABC Ltd اشترت أسهما في منشأة أخرى XYZ Ltd بتكلفة إجمالية مقدارها ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة*، وباعت فيما بعد الأسهم للموظفين بمبلغ إجمالي مقداره ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. فإن المنشأة تعترف بمصروف معين مقابل عجز مقداره ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

* يتم التعبير عن كافة المبالغ النقدية في أساس الإستنتاجات هذا بوحدات العملة CU.

إستنتاج ٧٣ لكن عند تطبيق هذا التحليل على الأسهم الخاصة بالمنشأة، لا يكون الأمر منطقي. إذ أن الأسهم الخاصة بالمنشأة لا تعد من أصول المنشأة*. بل أن الأسهم عبارة عن حصة في أصول المنشأة. ومن هنا، فإن توزيع النقد لإعادة شراء الأسهم هو إعادة لرأس المال إلى المساهمين، ويجب بالتالي الإعتراف به على أنه انخفاض في حقوق الملكية. وعلى نحو مماثل، عندما يتم لاحقا إعادة إصدار الأسهم أو نقلها، يكون التدفق النقدي الوارد هو زيادة في رأس مال المساهمين، ويجب بالتالي الإعتراف به على أنه زيادة في حقوق الملكية. ويتبع ذلك عدم الإعتراف بأي إيراد أو مصروف. وكما أن إصدار الأسهم لا يمثل إيرادا للمنشأة، فإن إعادة شراء تلك الأسهم لا تمثل مصروفا.

إستنتاج ٧٤ لذلك، استنتج المجلس أن التكلفة التاريخية ليست أساسا ملائما تقاس بناءاً عليه المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة.

القيمة الجوهرية

إستنتاج ٧٥ يمكن قياس أداة حق ملكية بقيمتها الجوهرية. والقيمة الجوهرية لخيار السهم في أي وقت هي الفرق بين سعر السوق للأسهم ذات الصلة وسعر ممارسة الخيار.

إستنتاج ٧٦ وغالباً ما تكون القيمة الجوهرية لخيارات أسهم الموظفين صفراً في تاريخ المنح – وعموما ما يكون سعر الممارسة بالقيمة السوقية للأسهم في تاريخ المنح. لذلك، يكون تقييم خيارات الأسهم، في حالات عديدة، بقيمتها الجوهرية في تاريخ المنح مكافئاً لعدم إعطاء الخيارات أية قيمة.

إستنتاج ٧٧ إلا أن القيمة الجوهرية للخيار لا تعكس قيمته بالكامل. حيث تباع الخيارات في السوق بأكثر من قيمتها الجوهرية. ويعود سبب ذلك إلى أن صاحب الخيار لا يحتاج إلى ممارسته مباشرة ويستفيد من أية زيادة في قيمة الأسهم ذات الصلة. وبعبارة أخرى، على الرغم من أن الفائدة النهائية التي يحققها صاحب الخيار هي القيمة الجوهرية للخيار في تاريخ الممارسة، إلا أنه يستطيع تحقيق تلك القيمة الجوهرية المستقبلية بسبب احتفاظه بالخيار. وبناء عليه، يستفيد صاحب الخيار من حق المشاركة في الأرباح المستقبلية المتأتية من الزيادة في سعر الأسهم. كما يستفيد من الحق في تأجيل دفع سعر ممارسة الخيار حتى نهاية مدة الخيار. ويشار إلى هذه المنافع عموماً "بالقيمة الزمنية" للخيار.

إستنتاج ٧٨ وبالنسبة للعديد من الخيارات، تمثل القيمة الزمنية جزءا كبيرا من قيمتها. وكما أشرنا سابقا، تكون القيمة الجوهرية للعديد من خيارات أسهم الموظفين صفراً في تاريخ المنح. وعليه، تتألف قيمة الخيار بالكامل من القيمة الزمنية. وفي تلك الحالات، فإن تجاهل القيمة الزمنية من خلال تطبيق طريقة القيمة الجوهرية في تاريخ المنح يقلل من قيمة الخيار بنسبة ١٠٠%.

* تتناول ورقة المناقشة هذه النقطة كما يلي:
يمكن أن تقدم الممارسة المحاسبية في بعض الإختصاصات أسهم خاصة مشتراة كأصل، لكنها تفتقد الخاصية الأساسية للأصل – القدرة على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية. والمنافع الإقتصادية المستقبلية التي تتأتى عادة من حصة معينة في الأسهم هي عبارة عن الحق باستلام توزيعات الأرباح والحق في الأرباح المتأتية من الزيادة في قيمة الأسهم. وعندما يكون لدى الشركة حصة في أسهمها، فإنها تستلم توزيعات الأرباح على تلك الأسهم فقط إذا اختارت أن تدفعها، ولا تمثل توزيعات الأرباح هذه ربحا للشركة، حيث لا يحدث تغيير في صافي الأصول: حيث أن تدفق الأموال يأخذ ببساطة شكل دورة كاملة. وفي حين أنه بإمكان الشركة التي تحتفظ بأسهمها الخاصة في الخزينة أن تبيعها وتستلم مبلغا أعلى إذا ازدادت قيمتها، إلا أنها تستطيع عموماً إصدار الأسهم لأطراف أخرى بسعر السوق الحالي (أو بسعر قريب منه). وعلى الرغم من إمكانية وجود أسباب قانونية أو تنظيمية أو إدارية تكمن وراء بيع الأسهم المحتفظ بها كأسهم خزينة بشكل أسهل من إصدار أسهم جديدة، إلا أن مثل تلك الإعتبارات لا تبلغ تناقضا أساسيا بين الحالتين (الهامش للفقرة ٧/٤).

إستنتاج ٧٩ استنتج المجلس، بشكل عام، أن أساس قياس القيمة الجوهرية ليس ملائما لقياس معاملات الدفع على أساس الأسهم، لأن حذف القيمة الزمنية للخيار يتجاهل جزءا كبيرا محتملاً من القيمة الإجمالية للخيار. وإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم بمثل هذه القيمة المخفضة سوف لن يمثل بصدق تلك المعاملات في البيانات المالية.

الحد الأدنى للقيمة

إستنتاج ٨٠ يمكن قياس خيار السهم بالحد الأدنى من قيمته. ويعتمد الحد الأدنى للقيمة على أساس أن الشخص الذي يرغب في شراء خيار شراء في المستقبل لسهم معين سيكون راغباً في دفع على الأقل (وكاتب الخيار سيطلب على الأقل) قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. لذلك، يمكن حساب الحد الأدنى للقيمة باستخدام أسلوب القيمة الحالية. وبالنسبة لحصة الدفع من توزيعات الأرباح، يكون الحساب كما يلي:

(أ) السعر الحالي للسهم، مطروحا منه

(ب) القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقعة من ذلك السهم خلال مدة الخيار (إذا لم يستلم صاحب الخيار توزيعات الأرباح)، مطروحا منه

(ج) القيمة الحالية لسعر الممارسة.

إستنتاج ٨١ يمكن أيضا حساب الحد الأدنى للقيمة باستخدام نموذج تسعير الخيارات ذو مستوى تقلب متوقع تساوي صفر تقريباً (لا تساوي صفراً تماما، لأن بعض نماذج تسعير الخيارات تستخدم التقلب كمقسوم عليه، والصفر لا يمكن أن يكون مقسوما عليه).

إستنتاج ٨٢ يمثل أساس قياس الحد الأدنى للقيمة جزء من القيمة الزمنية للخيارات، كونها قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. ولا يمثل آثار التقلب. ويستفيد أصحاب الخيار من التقلب لأنهم يملكون الحق في المشاركة في الأرباح المتأتية من الزيادة في سعر السهم خلال مدة الخيار دون أن يضطروا لتحمل كامل مخاطرة الخسارة من الإنخفاض في سعر السهم. وبتجاهل التقلب، فإن أسلوب الحد الأدنى للقيمة ينتج عنه قيمة أقل، وغالباً أقل بكثير، من القيم التي تنتجها الأساليب المصممة لتقدير القيمة العادلة للخيار.

إستنتاج ٨٣ استنتج المجلس أن الحد الأدنى للقيمة ليس أساسا ملائما للقياس، لأن تجاهل آثار التقلب يتجاهل جزءً كبيرا محتملاً من قيمة الخيار. وكما في القيمة الجوهرية، فإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم بالحد الأدنى لقيمة الخيار سوف لن يمثل بصدق تلك المعاملات في البيانات المالية.

القيمة العادلة

إستنتاج ٨٤ استخدمت القيمة العادلة مسبقا في مجالات أخرى من المحاسبة، بما في ذلك المعاملات الأخرى التي يتم فيها شراء الموارد غير النقدية من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يتم قياس عملية إندماج بالشراء لمؤسسة عمل بالقيمة العادلة للمقابل المقدم، بما في ذلك القيمة العادلة لأية أدوات حقوق ملكية أصدرتها المنشأة.

إستنتاج ٨٥ تمثل القيمة العادلة، وهو المبلغ الذي يمكن به تبادل أداة حق ملكية ممنوحة بين أطراف مطلعة راغبة في معاملة على أساس تجاري، كل من القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية وتوفر بالتالي قياسا للقيمة الإجمالية لخيار السهم (بخلاف القيمة الجوهرية أو الحد الأدنى للقيمة). وهي القيمة التي تعكس الإتفاقية بين المنشأة وموظفيها، الذي وافقت المنشأة بموجبها على منح خيارات أسهم للموظفين مقابل

خدماتهم التي يقدمونها للمنشأة. ومن هنا، فإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم بالقيمة العادلة يضمن أن يتم تمثيل تلك المعاملات بصدق في البيانات المالية، وبالإنسجام مع المعاملات الأخرى التي تستلم فيها المنشأة الموارد كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية.

إستنتاج ٨٦ وعليه، استنتج المجلس أنه ينبغي قياس الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة بقيمتها العادلة.

إستنتاج ٨٧ ومن بين الذين استجابوا لمسودة العرض ٢ الذين تطرقوا لهذه المسألة، وافق العديد على مقترح قياس أدوات حقوق الملكية الممنوحة بقيمتها العادلة. وبعض الذين لم يوافقوا على المقترح، أو الذين وافقوا مع إبداء التحفظات، عبروا عن مخاوفهم بشأن موثوقية القياس، وبالتحديد في حالة المنشآت الأصغر أو غير المسجلة في السوق المالي. وتناقش الفقرات ٢٩٤-٣١٠ والفقرات ١٣٧-١٤٤ على التوالي مسائل موثوقية القياس والمنشآت غير المسجلة في السوق المالي.

تاريخ القياس

إستنتاج ٨٨ أخذ المجلس بعين الإعتبار بداية التاريخ الذي يجب فيه تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية لغرض قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين (والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة)*. والتواريخ المحتملة للقياس التي تمت مناقشتها هي تاريخ المنح، وتاريخ الخدمة، وتاريخ الإستحقاق، وتاريخ الممارسة. وقد جرى أغلب هذا النقاش في سياق خيارات الأسهم وليس الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى، لأن الخيارات فقط لديها تاريخ ممارسة.

إستنتاج ٨٩ وفي سياق خيار سهم الموظف، يكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي تبرم فيه المنشأة والموظف اتفاقية معينة، يُمنح الموظف بموجبها حقوقا في خيار السهم، بشرط تلبية شروط محددة، كأن يبقى الموظف في خدمة المنشأة لفترة معينة. وتاريخ الخدمة هو التاريخ الذي يقدم فيه الموظف الخدمات اللازمة ليصبح مستحقا لخيار السهم†. وتاريخ الإستحقاق هو التاريخ الذي يستوفي فيه الموظف كافة الشروط اللازمة ليصبح مستحقا لخيار السهم. على سبيل المثال، إذا طُلب من الموظف أن يبقى في خدمة المنشأة لمدة ثلاث سنوات، يصادف تاريخ الإستحقاق نهاية فترة الثلاث سنوات تلك. ويكون تاريخ الممارسة هو التاريخ الذي يتم فيه ممارسة خيار السهم.

* عندما أعد المجلس المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، ركز على قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة مع الموظفين والأطراف الأخرى غير الموظفين. ولم تقترح مسودة العرض ٢ تعريفا لمصطلح "موظفين". وعندما أعاد المجلس النظر في المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢ في ضوء الملاحظات التي استلمها، ناقش مسألة ما إذا قد يتم تفسير المصطلح على نطاق ضيق. حيث يمكن أن ينتج عن هذا الأمر تعامل محاسبي مختلف للخدمات المستلمة من الأفراد الذين يعتبرون موظفين (مثلا لأغراض قانونية أو ضريبية) والخدمات المماثلة بشكل كبير المستلمة من أفراد آخرين. وبناء على ذلك استنتج المجلس أن متطلبات هذا المعيار بالنسبة للمعاملات مع الموظفين يجب أن تنطبق أيضا على المعاملات مع الأطراف الأخرى التي تقدم خدمات مماثلة. ويتضمن هذا الخدمات المستلمة من (١) الأفراد الذين يعملون لدى المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يعتبرون موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية. (٢) الأفراد من غير الموظفين لكنهم يقدمون خدمات شخصية للمنشأة تماثل تلك الخدمات التي يقدمها الموظفين. لذلك تتضمن جميع الإشارات إلى الموظفين أطرافا أخرى تقدم خدمات مماثلة.

† يقتضي قياس تاريخ الخدمة نظريا أن تقيس المنشأة القيمة العادلة لخيار السهم في كل تاريخ يتم فيه استلام الخدمات. ولأسباب عملية، من المحتمل استخدام تقدير تقريبي معين، مثل القيمة العادلة لخيار السهم في نهاية كل فترة محاسبية، أو قيمة خيار السهم المقاسة في فترات منتظمة خلال كل فترة محاسبية.

إستنتاج ٩٠ وللمساعدة في تحديد تاريخ قياس مناسب، طبق المجلس المفاهيم المحاسبية الواردة في *الإطار* على كل جانب من جوانب المعاملة. وبالنسبة للمعاملات مع الموظفين، استنتج المجلس أن تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب، كما هو موضح في الفقرات ٩١-١٠٥. كما أخذ المجلس بعين الإعتبار بعض المسائل الأخرى، كما هو موضح في الفقرات ١٠٦-١١٨. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، استنتج المجلس أن تاريخ التسليم هو تاريخ القياس المناسب (أي التاريخ الذي يتم فيه تسليم البضاعة أو الخدمات، ويشار إليه بتاريخ الخدمة في سياق المعاملات مع الموظفين). كما هو موضح في الفقرات ١١٩-١٢٨).

الجانب المدين من المعاملة

إستنتاج ٩١ يعني التركيز على الجانب المدين من المعاملة التركيز على قياس القيمة العادلة للموارد المستلمة. وينسجم هدف هذا القياس مع الهدف الرئيسي لمحاسبة البضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية (انظر الفقرات ٦٤-٦٦). وبناء على ذلك، استنتج المجلس، من حيث المبدأ، أنه ينبغي قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة بقيمتها العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على تلك البضاعة أو الذي يتم فيه استلام تلك الخدمات.

إستنتاج ٩٢ لكن إذا لم تكن القيمة العادلة للخدمات المستلمة قابلة للتحديد بسهولة، عندها يجب استخدام قياس بديل، مثل القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو الأسهم الممنوحة. وهذا هو الحال بالنسبة لخدمات الموظفين.

إستنتاج ٩٣ إذا استخدمت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، يكون قياس كلاً من تاريخ الإستحقاق وتاريخ الممارسة غير مناسب لأن القيمة العادلة للخدمات المستلمة خلال فترة محاسبية محددة لا تتأثر بالتغييرات اللاحقة في القيمة العادلة لأداة حق الملكية. على سبيل المثال، لنفرض أنه يتم استلام الخدمات خلال ١-٣ سنوات كمقابل لخيارات الأسهم التي تتم ممارستها في نهاية السنة الخامسة. بالنسبة للخدمات المستلمة في السنة الأولى، تكون التغييرات اللاحقة في قيمة خيار السهم في السنوات ٢-٥ غير مرتبطة بالقيمة العادلة لتلك الخدمات عند استلامها ولا تؤثر عليها.

إستنتاج ٩٤ إن قياس تاريخ الخدمة يقيس القيمة العادلة لأداة حق الملكية في نفس الوقت الذي يتم فيه استلام الخدمات. وهذا يعنى أن التغييرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية خلال فترة الإستحقاق تؤثر على المبلغ الذي يُنسب إلى الخدمات المستلمة. ويناقش البعض بأن هذا الأمر مناسب، لأنه يوجد من وجهة نظرهم، علاقة ارتباط بين التغييرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية والقيمة العادلة للخدمات المستلمة. وهم يناقشون، على سبيل المثال، أنه إذا انخفضت القيمة العادلة لخيار السهم، تنخفض كذلك آثارها التحفيزية، والتي تجعل الموظفين يقللون من مستوى الخدمات المقدمة لذلك الخيار، أو يطالبون بتعويض إضافي. ويجادل البعض الآخر بالقول، إنه عندما تنخفض القيمة العادلة لخيار السهم بسبب الهبوط العام في أسعار الأسهم، تنخفض كذلك مستويات التعويض، وبناء عليه يعكس قياس تاريخ الخدمة هذا الهبوط في مستويات التعويض.

إستنتاج ٩٥ غير أن المجلس استنتج أنه من غير المحتمل أن تكون هناك علاقة ارتباط عالية بين التغييرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية والقيمة العادلة للخدمات المستلمة. على سبيل المثال، إذا تضاعفت القيمة العادلة لخيار السهم، فمن غير المحتمل أن يعمل الموظفين بجهد مضاعف، أو يقبلوا تخفيضا ما على ما تبقى من مجموعة تعويضاتهم. وعلى نحو مماثل، حتى لو حصل ارتفاع عام في أسعار الأسهم وصاحبه ارتفاع في مستويات التعويض، من غير المحتمل أن تكون هناك أية رابطة قوية

بين هذين الإرتفاعين. وعلاوة على ذلك، من المحتمل أن تكون أية رابطة بين أسعار الأسهم ومستويات التعويض غير قابلة للتطبيق عالمياً على كافة قطاعات الصناعة.

إستنتاج ٩٦ واستنتج المجلس أنه من المعقول، في تاريخ المنح، الإفتراض بأن القيمة العادلة لجانبي العقد هي بشكل أساسي نفس القيمة، أي أن القيمة العادلة للخدمات المتوقع استلامها هي أساسا نفس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وقد أدى هذا الإستنتاج، بالإضافة إلى استنتاج المجلس بأنه من غير المحتمل أن تكون هناك علاقة ارتباط قوية بين القيمة العادلة للخدمات المستلمة والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تواريخ قياس لاحقة، المجلس إلى الإستنتاج بأن تاريخ المنح هو تاريخ القياس الأكثر مناسبة لأغراض تقديم قياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة.

الجانب الدائن من المعاملة

إستنتاج ٩٧ وعلى الرغم من أن التركيز على الجانب المدين من المعاملة ينسجم مع الهدف المحاسبي الرئيسي، تناول البعض مسألة تاريخ القياس من وجهة نظر الجانب الدائن للمعاملة، أي إصدار أداة حق الملكية. وعليه، أخذ المجلس بعين الإعتبار المسألة من وجهة النظر هذه كذلك.

تاريخ الممارسة

إستنتاج ٩٨ بموجب قياس تاريخ الممارسة، تعترف المنشأة بالموارد المستلمة (مثل خدمات الموظف) مقابل إصدار خيارات الأسهم، كما تعترف أيضا بالتغييرات في القيمة العادلة للخيار إلى أن تتم ممارسته أو تنتهي مدته. وبناءاً عليه، إذا تمت ممارسة الخيار، يتم بشكل نهائي ضبط مبلغ المعاملة ليعادل الربح الذي حققه صاحب الخيار لدى ممارسة الخيار. لكن إذا انتهت مدة الخيار في نهاية فترة الممارسة، فإن أية مبالغ معترف بها سابقاً يتم عكسها بشكل فعال، ومن هنا يتم ضبط مبلغ المعاملة في النهاية لتعادل صفراً. ورفض المجلس قياس تاريخ الممارسة لأنه يقتضي معاملة خيارات الأسهم كالتزامات، وذلك لا ينسجم مع تعريف الإلتزامات الوارد في *الإطار*. ويقتضي قياس تاريخ الممارسة معاملة خيارات الأسهم كإلتزامات لأنه يقتضي إعادة قياس خيارات الأسهم بعد الإعتراف الأولي، وهو أمر غير مناسب إذا كانت خيارات الأسهم عبارة عن أدوات حقوق ملكية. ولا يستوفي خيار السهم تعريف الإلتزام، لأنه لا يتضمن إلتزاماً لنقل نقد أو أصول أخرى.

تاريخ الإستحقاق، تاريخ الخدمة، تاريخ المنح

إستنتاج ٩٩ لاحظ المجلس أن ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية/مجموعة الأربعة + ١ أوردت دعما لقياس تاريخ الإستحقاق، ورفضت قياسي تاريخ المنح وتاريخ الخدمة، لأنها استنتجت أن خيار السهم لا يتم إصداره حتى تاريخ الإستحقاق. وأشارت إلى ضرورة أن يؤدي الموظفين ما يترتب عليهم من الإتفاقية بتقديم الخدمات اللازمة وتلبية أية معايير أداء أخرى قبل إلزام المنشأة بتأدية ما يترتب عليها من الإتفاقية. إن تقديم الخدمات من جانب الموظفين ليس مجرد شرط من الإتفاقية، بل إنه المقابل الذي يستخدمونه "للدفع" مقابل خيار السهم. وعليه، استنتجت ورقة المناقشة من الناحية الإقتصادية أنه لا يتم إصدار خيار السهم حتى تاريخ الإستحقاق. ولأن المنشأة تؤدي ما يترتب عليها من الإتفاقية في تاريخ الإستحقاق، فإن ذلك هو تاريخ القياس المناسب.

إستنتاج ١٠٠ واقترحت ورقة المناقشة أيضاً الإعتراف باستحقاق معين في حقوق الملكية خلال فترة الإستحقاق لضمان الإعتراف بالخدمات عند استلامها. واقترحت وجوب مراجعة هذا الإستحقاق في تاريخ

الإستحقاق ليساوي القيمة العادلة لخيار السهم في ذلك التاريخ. وهذا يعنى أن المبالغ المقيدة لحساب حقوق الملكية خلال فترة الإستحقاق سيتم إعادة قياسها لاحقا لتعكس التغييرات في قيمة حصة حقوق الملكية تلك قبل تاريخ الإستحقاق. ولا ينسجم ذلك مع *الإطار* لأنه لا يتم لاحقا إعادة قياس حصص حقوق الملكية، أي أنه لا يتم الإعتراف بأية تغيرات في قيمتها. وبررت ورقة المناقشة إعادة القياس هذا أنه نظرا أن خيار السهم لا يتم إصداره حتى تاريخ الإستحقاق، فلا يتم إعادة قياس الخيار. وإجراء قيد لحساب حقوق الملكية خلال فترة الإستحقاق هو مجرد قياس مؤقت يستخدم للإعتراف بالمعاملة المنجزة جزئيا.

إستنتاج ١٠١ غير أن المجلس أشار إلى أنه حتى لو قبل المرء بعدم إصدار خيار السهم حتى تاريخ الإستحقاق، فهذا لا يعني أنه لا توجد حصة حقوق ملكية حتى ذلك الحين. وإذا كانت هناك حصة حقوق ملكية قائمة قبل تاريخ الإستحقاق، ينبغي عدم إعادة قياس تلك الحصة. وعلاوة على ذلك، يجب أن لا يؤدي تحويل نوع واحد من حصة حقوق الملكية إلى نوع آخر، في حد ذاته، إلى تغيير في إجمالي حقوق الملكية، لأنه لم يحدث تغيير في صافي الأصول.

إستنتاج ١٠٢ اقترح بعض المؤيدين لتاريخ الإستحقاق بأن يلبي الإستحقاق خلال فترة الأداء تعريف الإلتزام. غير أن أساس هذا الإستنتاج غير واضح. ولا يطلب من المنشأة أن تنقل نقداً أو أصول أخرى إلى الموظفين. إن إلتزامها الوحيد هو إصدار أدوات حقوق ملكية.

إستنتاج ١٠٣ استنتج المجلس أن قياس تاريخ الإستحقاق لا ينسجم مع *الإطار*، لأنه يقتضي إعادة قياس حقوق الملكية.

إستنتاج ١٠٤ لا يقتضي قياس تاريخ الخدمة إعادة قياس حصص حقوق الملكية بعد الإعتراف الأولي. غير أن المجلس استنتج، كما تم توضيح ذلك سابقا، أن إدماج التغييرات في القيمة العادلة لخيار السهم في مبلغ المعاملة من غير المحتمل أن ينتج عنه مبلغاً يعكس بوضوح القيمة العادلة للخدمات المستلمة، وهو الهدف الرئيسي.

إستنتاج ١٠٥ واستنتج المجلس بناء على ذلك، أنه مهما كان الجانب الذي يتم التركيز عليه (أي استلام الموارد أو إصدار أداة حق ملكية)، يكون تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب بموجب *الإطار*، لأنه لا يقتضي إعادة قياس حصص حقوق الملكية ولأنه يقدم قياساً بديلاً معقولاً للقيمة العادلة للخدمات المستلمة من الموظفين.

قضايا أخرى

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"

إستنتاج ١٠٦ كما نوقش أعلاه، وبموجب تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في الإطار، تعتبر كل من الأسهم وخيارات الأسهم أدوات حقوق ملكية، حيث لا تقتضي أيا منها أن تنقل المنشأة نقداً أو أصولا أخرى. وعلى نحو مماثل، فإن كافة العقود أو الإتفاقات التي سيتم تسويتها من خلال إصدار المنشأة أسهما أو خيارات أسهم يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية. غير أن هذا يختلف عن التمييز بين الإلتزامات وحقوق الملكية المطبق في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يأخذ بعين الإعتبار كذلك، في التمييز بين الديون وحقوق الملكية، ما إذا تتضمن أداة ما إلتزاماً لنقل النقد أو الأصول الأخرى، إلا أن هذا يُستكمل بمعيار ثانٍ يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان عدد الأسهم التي سيتم إصدارها (والنقد الذي سيتم قبضه) عند التسوية ثابتاً أم متغيراً. ويصنف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ العقد الذي ستتم تسويته أو يمكن تسويته بأدوات حقوق

الملكية الخاصة بالمنشأة على أنه إلتزام إذا كان العقد غير مشتق يُلزم أو يمكن أن يلزم المنشأة تسليم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو مشتق ستتم تسويته أو يمكن تسويته بطريقة أخرى عدا عن تبادل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

إستنتاج ١٠٧ وفي بعض الحالات، يختلف عدد خيارات الأسهم التي يستحقها الموظفين. على سبيل المثال، يمكن أن يختلف عدد خيارات الأسهم التي تستحق للموظفين في تاريخ الإستحقاق اعتماداً على ما إذا، وإلى الحد الذي يتم فيه، تجاوز هدف أداء معين. ومن الأمثلة الأخرى مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة بالأسهم. في هذه الحالة، يتم إصدار عدد متغير من الأسهم، تساوي في قيمتها الإرتفاع في سعر سهم المنشأة خلال فترة من الوقت.

إستنتاج ١٠٨ لذلك، إذا تم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يتم في بعض الحالات تصنيف الإلتزام التعاقدي لإصدار أدوات حقوق ملكية على أنه إلتزام. وفي مثل تلك الحالات، فإن القياس النهائي للمعاملة يكون في تاريخ قياس لاحق لتاريخ المنح.

إستنتاج ١٠٩ استنتج المجلس أنه تم تطبيق اعتبارات مختلفة في إعداد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. على سبيل المثال، إن وضع تمييز بين خطط الخيارات الثابتة والمتغيرة وطلب تاريخ قياس لاحق لخطط الخيارات المتغيرة له نتائج غير مرغوبة، كما نوقش ذلك في الفقرات ٢٧٢-٢٧٥.

إستنتاج ١١٠ استنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، التي تصنف بموجبها بعض الإلتزامات التعاقدية لإصدار أدوات حقوق الملكية على أنها إلتزامات، يجب عدم تطبيقها في هذا المعيار المتعلق بالدفع على أساس الأسهم. وأقر المجلس بأن هذا الأمر يخلق اختلافا بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢. وقبل تحديد ما إذا كان يجب إلغاء ذلك الإختلاف وكيفية القيام بذلك، استنتج المجلس أنه من الضروري تناول هذه المسألة في سياق أوسع، كجزء من المراجعة الأساسية لتعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في *الإطار*، خصوصا أن هذه ليست مسألة التصنيف الوحيدة بين الديون/حقوق الملكية التي برزت في مشروع الدفع على أساس الأسهم، كما هو موضح أدناه.

مقترحات لتغيير تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية

إستنتاج ١١١ عند استنتاج أن تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين، هو تاريخ القياس المناسب بموجب *الإطار*، لاحظ المجلس أن بعض الذين أجابوا على مسودة العرض ٢ وورقة المناقشة أبدوا دعما لتواريخ قياس أخرى لاعتقادهم أنه يجب مراجعة تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في *الإطار*.

إستنتاج ١١٢ على سبيل المثال، يجادل بعض داعمو تاريخ الإستحقاق بأن استلام خدمات الموظفين بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق يخلق التزاماً تعاقدياً على المنشاة بأن تدفع مقابل تلك الخدمات، وأنه لا يجب أن يكون لأسلوب التسوية أي أهمية. وبعبارة أخرى، ليس من المهم ما إذا تمت تسوية ذلك الإلتزام التعاقدي نقداً أو بأدوات حقوق ملكية – إذ يجب معاملة كلاهما على أنه إلتزام. وبناء على ذلك، يجب تعديل تعريف الإلتزام بحيث تكون كافة أنواع الإلتزامات التعاقدية، كيفما تمت تسويتها، مشمولة في الإلتزامات. ولكن من غير الواضح أن هذا المنهج سينتج عنه بالضرورة قياس تاريخ الإستحقاق. ويتضمن خيار السهم التزاماً تعاقديا لإصدار الأسهم. ومن هنا إذا تم تصنيف كافة الإلتزامات التعاقدية على أنها التزامات، عندها يكون خيار السهم عبارة عن إلتزام، ما ينتج عنه قياس تاريخ الممارسة.

إستنتاج ١١٣ يدعم البعض قياس تاريخ الممارسة على أساس أنه يثمر عن نفس النتيجة المحاسبية التي تتأتى عنها المعاملات "المماثلة اقتصاديا" التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد. على سبيل المثال، كان هناك جدل حول أن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقدا تماثل إلى حد كبير مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة بالأسهم، لأنه في كلتا الحالتين يستلم الموظف مقابل لنفس القيمة. كما أنه إذا تمت تسوية مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم بالأسهم وبيعت الأسهم فوراً، ينتهي المطاف بالموظف في نفس المركز تقريباً كما هو في حال تسوية تلك المكافأة نقدا، أي بنقد يعادل الإرتفاع في سعر سهم المنشأة خلال فترة محددة. وعلى نحو مماثل، يناقش البعض أن خيارات الأسهم ومكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم التي يتم تسويتها نقدا هما متماثلين من الناحية الإقتصادية. وهذا صحيح بالتحديد عندما يحقق الموظف ربحا عند ممارسة خيارات الأسهم من خلال بيع الأسهم فوراً بعد الممارسة، كما يحصل عموماً. وفي كلا الحالتين ينتهي المطاف بالموظف بمبلغ نقدي يستند إلى الزيادة في سعر السهم خلال فترة من الوقت. فإذا كانت المعاملات التي تتم تسويتها نقداً والمعاملات التي تتم تسويتها بحقوق الملكية متشابهة اقتصاديا، يجب أن يكون التعامل المحاسبي هو ذاته.

إستنتاج ١١٤ إلا أنه لا يتضح أن تغيير التمييز بين الإلتزامات وحقوق الملكية ليكون منسجما مع قياس ممارسة تاريخ الممارسة هو السبيل الوحيد لتحقيق نفس التعامل المحاسبي. على سبيل المثال، يمكن تغيير التمييز بحيث تقاس خطط أسهم الموظفين التي تتم تسويتها نقداً في تاريخ المنح، مع تسجيل الدفعة النقدية اللاحقة مباشرة على حساب حقوق الملكية، كتوزيع على المشاركين في حقوق الملكية.

إستنتاج ١١٥ أما الآخرين الذين يدعمون قياس تاريخ الممارسة فلا يعتبرون أصحاب خيارات الأسهم جزء من مجموعة الملكية، لذلك فهم يعتقدون أنه يجب عدم تصنيف الخيارات كحقوق ملكية. في حين يجادل البعض الآخر بأن أصحاب الخيارات هم مالكين محتملين للمنشأة فقط. لكن من غير الواضح ما إذا كانت وجهة النظر هذه عامة، أي تنطبق على كافة أنواع الخيارات. على سبيل المثال، إن البعض ممن يدعم قياس تاريخ الممارسة لخيارات أسهم الموظفين لا يؤيد بالضرورة نفس المنهج لخيارات الأسهم أو الضمانات التي صدرت مقابل النقد في السوق. إلا أن أية مراجعة لتعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في *الإطار* سوف تؤثر على تصنيف كافة الخيارات والضمانات التي تصدرتها المنشأة.

إستنتاج ١١٦ ونظراً لأنه يوجد أكثر من مقترح لتغيير تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية، ولم يتم البحث بشكل كامل في هذه المقترحات، فمن غير الواضح ما هي التغييرات التي يتم اقتراحها بالضبط على التعريفات.

إستنتاج ١١٧ وزيادة على ذلك، استنتج المجلس أنه لا يجب النظر في هذه المقترحات على حدة، لأن تغيير التمييز بين الإلتزامات وحقوق الملكية يؤثر على كافة أنواع المصالح المالية، وليس فقط تلك المتعلقة بخطط أسهم الموظفين. ويجب البحث في جميع المدلولات الضمنية لأية تغييرات مقترحة في مشروع أوسع نطاقاً لمراجعة تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في الإطار. وإذا نتج عن مثل تلك المراجعة تغييرات على التعريفات، يأخذ عندها المجلس بعين الإعتبار ما إذا يجب مراجعة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حول الدفع على أساس الأسهم.

إستنتاج ١١٨ وبناء على ذلك، وبعد دراسة المسائل التي نوقشت أعلاه، أكد المجلس استنتاجه بأن تاريخ المنح هو التاريخ المناسب لقياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض توفير قياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة من الموظفين.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين

إستنتاج ١١٩ من الممكن قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، في العديد من معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين. وبناء على ذلك استنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يقتضي من المنشأة افتراض قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية* . لكن في الحالات النادرة التي يتم فيها دحض الإفتراض، من الضروري قياس المعاملة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

إستنتاج ١٢٠ وتبرز بعض قضايا القياس التي تنشأ بخصوص معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين في المعاملات مع أطراف أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تكون هناك شروط أداء (أي استحقاق) يجب استيفاءها قبل أن يستحق الطرف الآخر الأسهم أو خيارات الأسهم. لذلك، فإن أية استنتاجات يتم التوصل إليها بشأن كيفية معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين تنطبق أيضا على المعاملات مع أطراف أخرى.

إستنتاج ١٢١ وعلى نحو مماثل، يمكن أن يحصل أداء الطرف الآخر عبر فترة من الزمن، وليس في تاريخ محدد، ما يثير مرة أخرى مسألة تاريخ القياس المناسب.

إستنتاج ١٢٢ ولا يحدد بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تاريخ قياس لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، على أساس أن هذه عادة ما تكون مسألة ثانوية في مثل تلك المعاملات. إلا أن التاريخ الذي يتم فيه تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي تصدر لأطراف أخرى غير الموظفين يتم تحديده في القضية الناشئة رقم ٩٦-١٨ التابعة لفريق عمل القضايا الناشئة *محاسبة أدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها لأطراف أخرى غير الموظفين لغرض شراء البضاعة أو الخدمات أو بالإرتباط مع بيعها* :

> [تاريخ القياس] هو أحد التاريخين التاليين، أيهما أسبق:
>
> (١) التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى إلتزام بالأداء من قبل الطرف المقابل لاستحقاق أدوات حقوق الملكية (إلتزام الأداء)؛ أو
>
> (٢) التاريخ الذي يكتمل فيه أداء الطرف المقابل (مستخرج من الإصدار ١، باستثناء الهوامش)

إستنتاج ١٢٣ يصادف التاريخ الثاني من هذين التاريخين تاريخ الإستحقاق، لأن تاريخ الإستحقاق هو التاريخ الذي يستوفي فيه الطرف الآخر كافة الشروط اللازمة ليصبح مخولا من غير شرط للأسهم أو خيارات الأسهم. ولا يصادف التاريخ الأول بالضرورة تاريخ المنح. على سبيل المثال، بموجب خطة أسهم موظفين، لا يكون الموظفون (عادة) ملزمين بتقديم الخدمات الضرورية، لأنهم قادرون عادة على ترك العمل في أي وقت. وبالفعل توضح القضية الناشئة رقم ٩٦-١٨ بأن حقيقة أن أداة حق الملكية سوف تلغى إذا أخفق الطرف المقابل في الأداء ليست دليلاً كافيا على التزام الأداء (الإصدار ١،

---

* اقترحت مسودة العرض ٢ أنه يجب قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، أيهما كانت فيها القيمة العادلة قابلة للتحديد حالا. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، اقترحت مسودة العرض ٢ أنه يجب أن يكون هناك افتراض قابل للدحض بأن القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة هي أكثر قيمة عادلة قابلة للتحديد حالاً. وأعاد المجلس النظر في هذه المتطلبات المقترحة عند الصياغة النهائية لهذا المعيار. واستنتج أن طلب قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة سيكون أكثر إنسجاما مع الهدف الرئيسي للمحاسبة (تم توضيحه في الفقرات ٦٤-٦٦)، ما لم يكن من غير الممكن تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية (مثلاً في المعاملات مع الموظفين). وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، استنتج المجلس أنه في حالات عديدة، يجب أن تكون هناك إمكانية لقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، كما أشير أعلاه. ومن هنا استنتج المجلس أنه ينبغي لهذا المعيار أن يقتضي من المنشأة افتراض إمكانية قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية.

هامش٣). وبناءاً عليه، وفي سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، وإذا لم يكن الطرف الآخر ملزما بالأداء، فلن يكون هناك تاريخ إلتزام بالأداء، وفي تلك الحالة يكون تاريخ القياس هو تاريخ الإستحقاق.

إستنتاج ١٢٤ ووفقاً لذلك، يكون تاريخ القياس بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ والقضية الناشئة رقم ٩٦–١٨ لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين هو تاريخ المنح، ولكن بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى، يمكن أن يكون تاريخ القياس هو تاريخ الإستحقاق، أو أي تاريخ آخر بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق.

إستنتاج ١٢٥ ولدى إعداد المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أنه بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يجب أن تقاس أدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، كما هو الحال بالنسبة للمعاملات مع الموظفين.

إستنتاج ١٢٦ غير أن المجلس أعاد النظر في هذا الإستنتاج خلال إعادة مداولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢. كما درس المجلس مسألة ما إذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ تسليم (الخدمة) توفر قياسا بديلا للقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة من أطراف أخرى غير الموظفين أفضل من القيمة العادلة لتلك الأدوات في تاريخ المنح. على سبيل المثال، يناقش البعض إنه إذا لم يكون الطرف المقابل ملزماً بقوة على تسليم البضاعة أو الخدمات، فإن الطرف المقابل يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ التسليم هي دفعة كافية للبضاعة أو الخدمات عند تحديد ما إذا يجب تسليم البضاعة أو الخدمات. ويوحي هذا أن هناك عامل ارتباط قوي بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في التاريخ الذي يتم فيه تسليم البضاعة أو الخدمات والقيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات. وأشار المجلس إلى أنه أخذ بعين الإعتبار نقاشا مماثلا في سياق المعاملات مع الموظفين ورفضه (انظر الفقرتين ٩٤ و ٩٥). إلا أن المجلس وجد النقاش أكثر إقناعا في حالة المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، وبالتحديد بالنسبة للمعاملات التي يسلم فيها الطرف المقابل البضاعة أو الخدمات في تاريخ واحد (أو خلال فترة قصيرة من الوقت) يكون في الأساس لاحقاً لتاريخ المنح، مقارنة مع المعاملات مع الموظفين التي يتم فيها استلام الخدمات خلال فترة مستمرة تبدأ نموذجياً في تاريخ المنح.

إستنتاج ١٢٧ وقد أبدى المجلس قلقا كذلك من أن السماح للمنشآت قياس المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح سيتيح فرصاً للمنشآت لهيكلة المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية معينة، ما يسبب التقليل من تقدير المبلغ المسجل للبضاعة أو الخدمات المستلمة، والمصروف الناتج عن استهلاك تلك البضاعة أو الخدمات.

إستنتاج ١٢٨ بناءاً على ذلك استنتج المجلس أنه بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين التي لا تستطيع فيها المنشأة قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية في تاريخ الإستلام، يجب أن تقاس القيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات بشكل غير مباشر، على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، المقاسة في تاريخ استلام البضاعة أو الخدمات.

القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٢٩ قضى المجلس وقتاً طويلا في بحث كيفية قياس القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، بما في ذلك كيفية الأخذ بالحسبان الخصائص المشتركة لخيارات أسهم الموظفين، مثل الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وعدم قابلية النقل. وركزت هذه المناقشات على قياس القيمة العادلة في تاريخ المنح، ليس فقط لأن المجلس اعتبر تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب للمعاملات مع الموظفين، بل أيضاً لأن قضايا القياس تبرز في تاريخ للمنح أكثر منها في تواريخ قياس لاحقة. وعندما توصل المجلس إلى استنتاجاته في مسودة العرض ٢، أخذ بعين الإعتبار الملاحظات التي قدمها المجاوبون والنصائح التي استلمها من خبراء التقييم في مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية.

إستنتاج ١٣٠ تقدم أسعار السوق أفضل دليل على القيمة العادلة لخيارات الأسهم. لكن نادراً ما يتم تداول خيارات الأسهم ذات البنود والشروط المماثلة لخيارات أسهم الموظفين في الأسواق. وبناءاً على ذلك استنتج المجلس أنه، إذا كانت أسعار السوق غير متوفرة، سيكون من الضروري تطبيق نموذج تسعير خيارات لتقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم.

إستنتاج ١٣١ قرر المجلس أنه من غير الضروري أو المناسب فرض صيغة أو نموذج التدقيق لاستعماله في تقييم الخيارات. ولا يوجد نموذج تسعير خيارات محدد يعتبر من الناحية النظرية متفوقاً على غيره، وهناك أيضاً مخاطرة إمكانية أن يتم استبدال أي نموذج محدد بمنهجيات محسنة في المستقبل. وعلى المنشآت أن تختار ما هو النموذج الأكثر مناسبة في ظروف معينة. على سبيل المثال، تتميز العديد من خيارات أسهم الموظفين بطول أعمارها، وعادة ما تكون قابلة للممارسة خلال الفترة ما بين تاريخ الإستحقاق ونهاية عمر الخيار، وغالبا ما تتم ممارستها في وقت مبكر. وبجب أخذ هذه العوامل بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبالنسبة للعديد من المنشآت، يمكن أن يعوق هذا استخدام صيغة بلاك – سكولز–ميرتون Black-Scholes-merton والتي لا تأخذ في الحسبان إمكانية الممارسة قبل نهاية عمر خيار السهم ويمكن أن لا تعكس بشكل ملائم آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. وتتضمن الفقرات ١٦٠-١٦٢ أدناه مزيدا من النقاش حول هذا الموضوع.

إستنتاج ١٣٢ تأخذ كافة نماذج تسعير الخيارات في الحسبان خصائص الخيار التالية:

- سعر ممارسة الخيار
- سعر السوق الحالي للسهم
- التقلب المتوقع في سعر السهم
- توزيعات الأرباح المتوقع دفعها على الأسهم
- سعر الفائدة المتوفر في السوق
- مدة الخيار

إستنتاج ١٣٣ يحدد أول بندين القيمة الجوهرية لخيار السهم؛ أما الأربعة بنود الباقية فهي ذات علاقة بالقيمة الزمنية لخيار السهم. وتستند التقلب المتوقعة وتوزيعات الأرباح وسعر الفائدة جميعها إلى التوقعات خلال مدة الخيار. لذلك، تعتبر مدة الخيار جزء مهم من حساب القيمة الزمنية، لأنها تؤثر على المدخلات الأخرى.

إستنتاج ١٣٤ إن أحد جوانب القيمة الزمنية هي قيمة حق المشاركة في الأرباح المستقبلية، إن وجدت. ولا يحاول التقييم أن يتوقع مبلغ الأرباح المستقبلية، إنما فقط المبلغ الذي يدفعه المشتري في تاريخ التقييم للحصول على حق المشاركة في أية أرباح مستقبلية. وبعبارة أخرى، تقدر نماذج تسعير الخيارات قيمة خيار السهم في تاريخ القياس، وليس قيمة السهم ذو الصلة في تاريخ مستقبلي ما.

إستنتاج ١٣٥ لاحظ المجلس أن البعض يناقش بأن تقدير القيمة العادلة لخيار السهم هو غير مؤكد بشكل متأصل، لأنه من غير المعروف ماذا ستكون النتيجة النهائية، مثلا ما إذا سينتهي خيار السهم بدون قيمة أو ما إذا سيحقق الموظف (أو جهة أخرى) ربحا كبيرا عند الممارسة. إلا أن هدف التقييم هو قياس القيمة العادلة للحقوق الممنوحة، وليس توقع نتيجة منح تلك الحقوق. وعليه وبغض النظر عما إذا سينتهي الخيار بدون قيمة أو يحقق الموظف ربحا كبيرا عند الممارسة، لا تعني تلك النتيجة أن تقدير القيمة العادلة للخيار في تاريخ المنح كان غير موثوقا أو خاطئاً.

إستنتاج ١٣٦ وينطبق تحليل مماثل على النقاش الذي يفيد بأن خيارات الأسهم لا يكون لها قيمة إلى أن يصبح سعرها أعلى من سعر السوق، أي حيث يكون سعر السهم أعلى من سعر الممارسة. ويشير هذا النقاش إلى القيمة الجوهرية لخيار السهم فقط. ويوجد لخيارات الأسهم كذلك قيمة زمنية، وهذا هو سبب تداولها في الأسواق بأسعار أعلى من قيمتها الجوهرية. ويملك صاحب الخيار حقاً قيّماً للمشاركة في أية زيادات مستقبلية في سعر السهم. إذن حتى خيارات الأسهم التي تكون بسعر السوق يكون لها قيمة عند منحها. ولا تغير النتيجة اللاحقة لمنح ذلك الخيار، حتى لو انتهى بدون قيمة، من حقيقة أن خيار السهم كانت له قيمة في تاريخ المنح.

تطبيق نماذج تسعير الخيارات على المنشآت غير المسجلة وتلك المسجلة حديثاً في السوق المالي

إستنتاج ١٣٧ كما هو موضح أعلاه، فإن اثنين من المدخلات في نموذج تسعير الخيارات هما سعر سهم المنشأة والتقلب المتوقع في سعر أسهمها. وبالنسبة لمنشأة غير مسجلة في السوق المالي، لا توجد معلومات منشورة بشأن سعر السهم. ولذلك تحتاج المنشأة إلى تقدير القيمة العادلة لأسهمها (مثلا على أساس سعر السهم في منشآت مماثلة مسجلة في السوق المالي، أو على أساس صافي الأصول أو الأرباح). كما ينبغي عليها أيضاً تقدير التقلب المتوقعة في تلك القيمة.

إستنتاج ١٣٨ أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا يجب السماح للمنشآت غير المسجلة في السوق المالي باستخدام طريقة الحد الأدنى للقيمة بدلاً من طريقة قياس القيمة العادلة. وتفسر الفقرات ٨٠-٨٣ المذكورة سابقا طريقة الحد الأدنى للقيمة. ولأنها تستثني آثار التقلبية المتوقعة، فإن طريقة الحد الأدنى للقيمة ينتج عنها قيمة أقل، وغالباً أقل بكثير، من تلك التي تتأتى عنها الأساليب المصممة لتقدير القيمة العادلة للخيار. وبناء على ذلك، ناقش المجلس كيف يمكن لمنشأة غير مسجلة في السوق المالي أن تقدر التقلب المتوقعة.

إستنتاج ١٣٩ من الممكن أن يكون لدى منشأة غير مسجلة في السوق المالي تصدر خيارات الأسهم أو الأسهم على نحو منتظم للموظفين (أو أطراف أخرى) سوق داخلي لأسهمها. وتقدم التقلب في أسعار أسهم السوق الداخلي أساساً لتقدير التقلب المتوقع. وكخيار بديل، تستطيع المنشأة أن تستخدم التقلب التاريخة أو الضمني لمنشآت مماثلة مسجلة في السوق المالي، والتي تكون المعلومات حول سعر السهم أو سعر الخيار متوفرة بشأنها، كأساس لتقدير التقلبية المتوقعة. ويكون هذا ملائماً إذا قدرت المنشأة قيمة أسهمها بالرجوع إلى أسعار الأسهم في هذه المنشآت المماثلة المسجلة في السوق

المالي. وإذا استخدمت المنشأة بدلا من ذلك منهجية أخرى لتقييم أسهمها، فبإمكانها أن تشتق تقديراً للتقلبات المتوقعة يكون منسجما مع تلك المنهجية. على سبيل المثال، يمكن أن تقيّم المنشأة أسهمها على أساس صافي قيم الأصول أو الأرباح، وفي تلك الحالة يمكنها استخدام التقلب المتوقع في صافي قيم الأصول أو الأرباح تلك كأساس لتقدير التقلب المتوقعة في سعر السهم.

إستنتاج ١٤٠ وقد أقر المجلس بأن هذه المناهج لتقدير التقلب المتوقعة في أسهم المنشأة غير المسجلة في السوق المالي هي غير موضوعية نوعاً ما. إلا أنه اعتقد أنه من المحتمل، من الناحية العملية، أن ينتج عن تطبيق هذه المناهج التقليل من تقدير التقلب المتوقعة، بدلاً من المبالغة فيها، لأنه كان من المحتمل أن تتوخى المنشآت الحذر عند إجراء تلك التقديرات، لضمان عدم المبالغة في تقدير قيم الخيار الناتجة. لذلك من المحتمل أن ينتج عن تقدير التقلب المتوقعة قياسا أكثر موثوقية للقيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة من قبل المنشآت غير المسجلة في السوق المالي مما قد ينتج عن طريقة تقييم بديلة، مثل طريقة الحد الأدنى للقيمة.

إستنتاج ١٤١ لا تحتاج المنشآت المسجلة حديثاً في السوق المالي إلى تقدير أسعار أسهمها. وكما في المنشآت غير المسجلة في السوق المالي، قد تجد المنشآت المسجلة حديثاً صعوبات في تقدير التقلب المتوقع عند تقييم خيارات الأسهم، لأنها قد لا تملك معلومات تاريخية كافية حول سعر الأسهم تعتمد عليها عند تقدير التقلب المتوقع.

إستنتاج ١٤٢ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن تأخذ تلك المنشآت بعين الإعتبار التقلب التاريخي لمنشآت مماثلة خلال فترة مقارنة في أعمارها التشغيلية:

> على سبيل المثال، يمكن للمنشأة التي تم تداول أسهمها علناً لمدة سنة واحدة فقط وتمنح خيارات بمتوسط عمر متوقع يصل إلى خمس سنوات، أن تأخذ بعين الإعتبار نمط ومستوى التقلب التاريخي لمنشآت أكثر نضجاً في نفس قطاع الصناعة للسنوات الست الأولى التي كانت فيها أسهم تلك المنشآت متداولة علناً (الفقرة ٢٨٥ب).

إستنتاج ١٤٣ استنتج المجلس، بشكل عام، أنه يجب إعفاء المنشآت غير المسجلة والمسجلة حديثاً في السوق المالي من متطلب تطبيق قياس القيمة العادلة، وأنه ينبغي لهذا المعيار أن يتضمن إرشادات تنفيذية حول تقدير التقلب المتوقع لأغراض تطبيق نموذج تسعير الخيارات على خيارات الأسهم التي تمنحها المنشآت غير المسجلة والمسجلة حديثا في السوق المالي.

إستنتاج ١٤٤ غير أن المجلس أقر أنه يمكن أن تكون هناك بعض الحالات التي لا تستطيع فيها المنشأة – مثل (إنما لا تقتصر عليها) المنشأة غير المسجلة أو المسجلة حديثاً في السوق المالي– تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة بموثوقية في تاريخ المنح. وفي هذه الحالة، استنتج المجلس أنه ينبغي على المنشأة قياس خيار السهم بقيمته الجوهرية، مبدئياً في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمات، ولاحقاً في كل تاريخ إبلاغ حتى التسوية النهائية لإتفاق الدفع على أساس الأسهم، مع الإعتراف بآثار إعادة القياس في الأرباح أو الخسائر. وبالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم تسوية إتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند ممارسة الخيارات، أو إلغاءها (على سبيل المثال، عند توقف العمل) أو إنتهائها (على سبيل المثال، في نهاية عمر الخيار). وبالنسبة لمنح الأسهم، يتم تسوية إتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند استحقاق الأسهم أو عند إلغاءها.

تطبيق نماذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٤٥ تُستخدم نماذج تسعير الخيار على نطاق عريض في الأسواق المالية، كما أنها مقبولة في تلك الأسواق. غير أنه يوجد اختلافات بين خيارات أسهم الموظفين وخيارات الأسهم المتداولة. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار مدلولات التقييم لهذه الإختلافات، بمساعدة من مجموعته الإستشارية وخبراء آخرين، بمن في ذلك خبراء في مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية، والملاحظات التي أبداها المعلقون على مسودة العرض ٢. وتختلف خيارات أسهم الموظفين عادة عن الخيارات المتداولة من النواحي التالية، التي سيتم مناقشتها بتفصيل أكثر أدناه:

(أ) توجد فترة استحقاق، لا تكون فيها خيارات الأسهم قابلة للممارسة؛

(ب) لا تكون الخيارات قابلة للنقل؛

(ج) توجد شروط مرتبطة بالإستحقاق، والتي إذا لم يتم تلبيتها، تتسبب في إلغاء الخيارات؛ و

(د) تكون مدة الخيار أطول بشكل كبير.

عدم القدرة على الممارسة خلال فترة الإستحقاق

إستنتاج ١٤٦ نموذجياً، يكون لخيارات أسهم الموظفين فترة استحقاق لا يمكن خلالها ممارسة الخيارات. على سبيل المثال، يمكن منح خيار السهم بعمر يمتد لعشر سنوات وفترة استحقاق لثلاث سنوات، لذا فإن الخيار غير قابل للممارسة خلال السنوات الثلاث الأولى ويمكن ممارسته في أي وقت خلال السنوات السبع الباقية. ومن غير الممكن ممارسة خيارات أسهم الموظفين خلال فترة الإستحقاق لأنه يجب على الموظفين أولا "الدفع" مقابل الخيارات، من خلال تقديم الخدمات اللازمة. وعلاوة على ذلك، يمكن أن تكون هناك فترات محددة أخرى لا يمكن خلالها ممارسة خيار سهم الموظف (مثلا خلال فترة مغلقة).

إستنتاج ١٤٧ وفي لغة التمويل، تدعى خيارات أسهم الموظفين أحيانا خيارات بيرموديان Bermudian، لكون جانب منها أوروبي والجانب الآخر أمريكي. ويمكن ممارسة خيار السهم الأمريكي في أي وقت خلال عمر الخيار، في حين أنه يمكن ممارسة خيار السهم الأوروبي في نهاية عمر الخيار فقط. ويكون خيار السهم الأمريكي أعلى قيمة من خيار السهم الأوروبي، رغم أن الفرق في القيمة لا يكون كبيرا عادة.

إستنتاج ١٤٨ وبناء على ذلك، وكون الأمور الأخرى متساوية، يكون لخيار سهم الموظف قيمة أعلى من خيار السهم الأوروبي وقيمة أدنى من خيار السهم الأمريكي، لكن من غير المحتمل أن يكون الفرق بين القيم الثلاث كبيرا.

إستنتاج ١٤٩ وإذا استخدمت المنشأة صيغة بلاك – سكولز – ميرتون، أو أي نموذج آخر لتسعير الخيارات لتقييم خيارات الأسهم الأوروبية، فلا داعي لتعديل النموذج لإستيعاب عدم القدرة على ممارسة الخيار في فترة الإستحقاق (أو أي فترة أخرى)، لأن النموذج يفترض مسبقا أنه لا يمكن ممارسة الخيار خلال تلك الفترة.

إستنتاج ١٥٠ إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأمريكية، مثل النموذج الثنائي، يمكن أن تؤخذ بعين الإعتبار عدم القدرة على ممارسة الخيار خلال فترة الإستحقاق عند تطبيق مثل ذلك النموذج.

إستنتاج ١٥١ رغم أن عدم القدرة على ممارسة خيار السهم خلال فترة الإستحقاق ليس له، بحد ذاته، أثر هام على قيمة الخيار، تبقى هناك مسألة ما إذا كان لهذا القيد أثر عند جمعه مع عدم قابلية النقل. ويناقش القسم التالي هذه المسألة.

إستنتاج ١٥٢ لذلك استنتج المجلس أنه:

(أ) إذا استخدمت " " أة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأوروبية، مثل صيغة بلاك – سكولز – ميرتون، فلا يُقتضي أي تعديل لاستيعاب عدم القدرة على ممارسة الخيارات خلال فترة الإستحقاق، لأن النموذج يفترض مسبقا عدم إمكانية ممارستها خلال تلك الفترة.

(ب) إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأمريكية، مثل النموذج الثنائي، يجب أن يأخذ تطبيق النموذج في الحسبان عدم القدرة على ممارسة الخيارات خلال فترة الإستحقاق.

عدم قابلية النقل

إستنتاج ١٥٣ من وجهة نظر صاحب الخيار، تحد عدم القدرة على نقل خيار السهم من الفرص المتوفرة عندما يكون هناك أمام الخيار بعض الوقت ليكون متاحا ويرغب صاحبه إما إنهاء التعرض لتغيرات السعر المستقبلية أو تصفية المركز. على سبيل المثال، قد يعتقد صاحب الخيار أنه من المحتمل خلال ما تبقى من مدة خيار السهم انخفاض سعر السهم بدلاً من ارتفاعه. كما تقتضي نموذجياً خطط خيارات أسهم الموظفين أن يمارس الموظفين الخيارات المستحقة ضمن فترة زمنية ثابتة بعد أن يترك الموظف المنشأة، أو أن يلغوا الخيارات.

إستنتاج ١٥٤ وفي حالة خيار السهم التقليدي، يبيع صاحبه الخيار بدلاً من ممارسته ومن ثم يبيع الأسهم. ويمكَن بيع خيار السهم صاحبه من استلام القيمة العادلة للخيار، بما في ذلك قيمته الجوهرية وقيمته الزمنية المتبقية، في حين أن ممارسة الخيار يمكن صاحبه من استلام القيمة الجوهرية فقط.

إستنتاج ١٥٥ غير أن صاحب الخيار لا يكون قادرا على بيع خيار سهم غير قابل للنقل. وعادة تكون الإمكانية الوحيدة المتاحة أمام صاحب الخيار هو ممارسته، مما يستتبع التخلي عن القيمة الزمنية المتبقية. (وهذا ليس صحيح دائماً. وسيناقش لاحقاً استخدام المشتقات الأخرى، في الواقع، لبيع أو كسب الحماية ضد التغيرات المستقبلية في قيمة الخيار).

إستنتاج ١٥٦ وللوهلة الأولى، يمكن أن تبدو مسألة عدم القدرة على نقل خيار السهم أمرا غير ملائما من وجهة نظر المنشأة، لأنه ينبغي على المنشأة إصدار الأسهم بسعر الممارسة عند ممارسة الخيار، بغض النظر عمن يملكه. وبعبارة أخرى، من وجهة نظر المنشأة، فإن إلتزاماتها بموجب العقد لا تتأثر بما إذا يتم إصدار الأسهم لصاحب الخيار الأصلي أو لشخص آخر. وبناء على ذلك، عند تقييم جانب المنشأة من العقد، من وجهة نظر المنشأة، تبدو مسألة عدم قابلية النقل أمرا غير ملائم.

إستنتاج ١٥٧ إلا أن الإفتقار إلى قابلية النقل غالباً ما ينتج عنه ممارسة مبكرة لخيار السهم، لأن ذلك هو السبيل الوحيد أمام الموظفين لتصفية مركزهم. لذلك، ومن خلال فرض القيود على قابلية النقل، تسببت المنشأة في أن يقوم صاحب الخيار بممارسته في وقت مبكر، مما ينتج عنه خسارة في القيمة

الزمنية. على سبيل المثال، إن أحد جوانب القيمة الزمنية هي قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. فإذا تمت ممارسة الخيار باكراً بسبب عدم قابلية النقل، تستلم المنشأة سعر الممارسة في وقت أبكر مما لو فعلت خلافا لذلك.

إستنتاج ١٥٨ إن عدم قابلية النقل ليس السبب الوحيد وراء إمكانية ممارسة الموظفين لخيارات الأسهم في وقت مبكر. وتتضمن الأسباب الأخرى تفادي المخاطر، والإفتقار إلى تنوع الثروة، وانتهاء التوظيف (نموذجيا، يجب أن يمارس الموظفين الخيارات المستحقة خلال وقت عاجل بعد انتهاء التوظيف؛ وبخلاف ذلك يتم إلغاء الخيارات).

إستنتاج ١٥٩ تتناول معايير المحاسبة الحديثة والمعايير المقترحة (بما في ذلك مسودة العرض ٢) مسألة الممارسة المبكرة، باقتضاء استخدام العمر المتوقع لخيار السهم غير القابل للنقل في تقييمه، بدلاً من مدة الخيار التعاقدي. ويمكن تقدير العمر المتوقع إما لخطة خيار السهم بأكملها أو لمجموعات فرعية من الموظفين المشاركين في الخطة. ويأخذ التقدير في الحسبان عوامل معينة مثل طول فترة الإستحقاق، ومتوسط طول الفترة الزمنية التي بقيت فيها خيارات مماثلة متداولة في الماضي، والتقلب المتوقعة في الأسهم ذات الصلة.

إستنتاج ١٦٠ غير أن الملاحظات الواردة من المجاوبين على مسودة العرض ٢ والنصائح المستلمة من خبراء التقييم خلال إعادة مداولات المجلس، أدت بالمجلس إلى استنتاج أن استخدام عمر متوقع واحد كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات (مثلا صيغة بلاك – سكولز – ميرتون) لم يكن الحل الأفضل لعكس آثار الممارسة المبكرة في تقييم خيار السهم. على سبيل المثال، لا يأخذ مثل ذلك المنهج في الحسبان عامل الإرتباط بين سعر السهم والممارسة المبكرة. كما يعني ذلك أيضاً أن تقييم خيار السهم لا يأخذ بالحسبان إمكانية ممارسة الخيار في تاريخ لاحق لنهاية عمره المتوقع. وبناء على ذلك، من المحتمل في العديد من الحالات، أن ينتج عن نموذج أكثر مرونة، مثل النموذج الثنائي، يستخدم العمر التعاقدي لخيار السهم كأحد المعطيات ويأخذ في الحسبان إمكانية الممارسة المبكرة في مجموعة من التواريخ المختلفة في عمر الخيار، ويتيح وجود عوامل مثل الإرتباط بين سعر السهم والممارسة المبكرة ونسبة دوران الموظفين المتوقعة، تقديراً أكثر دقة للقيمة العادلة للخيار.

إستنتاج ١٦١ تتميز أيضاً مصفوفة خيارات التسعير المتعددة ونماذج تسعير الخيارات المماثلة بأنها تتيح تنوع المعطيات في النموذج خلال عمر خيار السهم. على سبيل المثال، بدلا من استخدام تقلب واحدة متوقعة، يمكن أن تتيح مصفوفة خيارات التسعير المتعددة أو نموذج تسعير خيارات مشابه إمكانية تغير التقلب خلال عمر خيار السهم. ويكون هذا الأمر مناسبا بشكل محدد عند تقييم خيارات الأسهم الممنوحة من قبل المنشآت التي تختبر تقلبات أعلى من الوضع العادي، لأن التقلب يميل للعودة إلى متوسطها عبر مرور الوقت.

إستنتاج ١٦٢ ولهذه الأسباب، أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا يجب أن يقتضي استعمال نموذج أكثر مرونة، بدلا من الصيغة الأكثر شيوعا في الإستعمال وهي صيغة بلاك – سكولز – ميرتون. غير أن المجلس استنتج أنه من غير الضروري منع استخدام صيغة بلاك – سكولز – ميرتون، لأنه يمكن أن تكون هناك حالات تثمر فيها الصيغة عن تقدير موثوق بشكل كاف للقيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. على سبيل المثال، إذا لم تمنح المنشأة خيارات أسهم عديدة، فإن آثار تطبيق نموذج أكثر مرونة يمكن أن لا يكون له أثر مادي على البيانات المالية للمنشأة. وأيضاً، بالنسبة لخيارات الأسهم ذات العمر التعاقدي القصير نسبياً، أو خيارات الأسهم التي يجب ممارستها ضمن فترة قصيرة من الزمن بعد تاريخ الإستحقاق، يمكن أن لا تكون المسائل التي نوقشت في فقرة الإستنتاج ١٦٠ ذات علاقة، ومن هنا يمكن أن تثمر صيغة بلاك – سكولز – ميرتون عن قيمة تكون بشكل أساسي هي نفس القيمة التي

تنتج عن نموذج تسعير خيارات أكثر مرونة. وبناء على ذلك، وبدلا من منع استعمال صيغة بلاك – سكولز – ميرتون، استنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يتضمن إرشادا حول اختيار النموذج الأكثر ملائمة للتطبيق. ويتضمن هذا وجود متطلب يقضي بأن تأخذ المنشأة بعين الإعتبار عوامل تأخذها في الحسبان الأطراف المطلعة الراغبة من المشاركين في السوق عند اختيار نموذج تسعير الخيارات الواجب تطبيقه.

إستنتاج ١٦٣ على الرغم من أنه غالباً ما ينتج عن عدم قابلية النقل الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين، إلا أنه بإمكان بعض الموظفين التخفيف من آثار عدم قابلية النقل، حيث أن بإمكانهم في الواقع، بيع الخيارات أو حماية أنفسهم من التغيرات المستقبلية في قيمة الخيارات من خلال بيع أو شراء المشتقات الأخرى. على سبيل المثال، بإمكان الموظف فعلياً، أن يبيع خيار سهم الموظف بالدخول في اتفاق مع بنك استثمار يستطيع بموجبه الموظف أن يبيع خيار شراء مماثل للبنك، أي خيار بنفس سعر الممارسة والمدة. إن إحدى الوسائل للحصول على حماية من التغيرات في قيمة خيار سهم الموظف هي وسيلة خيار الحد الأعلى والحد الأدنى بدون تكلفة، وذلك من خلال بيع خيار الشراء وشراء خيار بيع.

إستنتاج ١٦٤ إلا أنه يبدو أن مثل تلك الإتفاقات لا تكون متاحة على الدوام. على سبيل المثال، يجب أن تكون المبالغ المعنية كبيرة بشكل كافٍ لجعل الأمر يستحق بالنسبة لبنك الإستثمار، والذي من المحتمل أن يستثني العديد من الموظفين (ما لم يتم عمل اتفاق جماعي). وكذلك، يبدو أيضاً أنه من غير المحتمل أن تدخل بنوك الإستثمار في مثل تلك الإتفاقات ما لم تكن المنشأة من أفضل المنشآت المسجلة في السوق المالي، ويتم تداول أسهمها في سوق واسع ونشط، لتمكين بنك الإستثمار من تحوط مركزه.

إستنتاج ١٦٥ لن يكون من المجدي النص في معيار محاسبة معين على أن إجراء التعديل ليأخذ في الحسبان عدم قابلية النقل هو أمر ضروري، فقط إذا لم يستطع الموظفين التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال استعمال المشتقات الأخرى. غير أن استعمال العمر المتوقع كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات، أو صياغة الممارسة المبكرة في نموذج ثنائي أو مشابه، يوافق كلتا الحالتين. وإذا كان باستطاعة الموظفين التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال استخدام المشتقات، فإنه غالبا ما ينتج عن هذا الأمر ممارسة خيارات أسهم الموظفين في وقت لاحق عن الوقت الذي كان ستتم بخلاف ذلك ممارستها فيه. وبأخذ هذا العامل بالحسبان، تكون القيمة العادلة المقدرة لخيار السهم أعلى، ويبدو ذلك منطقياً، نظرا لأن عدم قابلية النقل لا تشكل عائقا في هذه الحالة. وإذا لم يستطع الموظفون التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال استعمال المشتقات، فمن المحتمل أن يمارسوا خيارات الأسهم في وقت أبكر بكثير عما هو أفضل. وفي هذه الحالة، ستؤدي آثار الممارسة المبكرة إلى تخفيض القيمة المقدرة لخيار السهم بشكل ملحوظ.

إستنتاج ١٦٦ وهذا يُبقي على السؤال قائما وهو ما إذا كانت هناك ضرورة لمزيد من التعديل لاستيعاب الأثر المزدوج لعدم القدرة على ممارسة أو نقل خيار السهم خلال فترة الإستحقاق. وبعبارة أخرى، يبدو أن لعدم القدرة على ممارسة خيار السهم، بحد ذاته، تأثير ملحوظ على قيمته. ولكن إذا لم يكن بالإمكان نقل خيار السهم ولا يمكن ممارسته، مع افتراض أن المشتقات الأخرى غير متوفرة، لا يتمكن صاحب الخيار من اشتقاق القيمة من خيار السهم أو حماية قيمته خلال فترة الإستحقاق.

إستنتاج ١٦٧ غير أنه يجب ملاحظة سبب وجود هذه القيود: فالموظف لم "يدفع" بعد مقابل خيار السهم بتقديم الخدمات المطلوبة (وتلبية أية شروط أداء أخرى). ولا يستطيع الموظف ممارسة أو نقل خيار سهم لم يستحقه بعد. وخيار السهم إما يتم استحقاقه أو يخفق استحقاقه، اعتماداً على ما إذا تم استيفاء

الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. واحتمالية الإلغاء الناتجة عن الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، تُأخذ بالحسبان من خلال تطبيق أسلوب تاريخ المنح المعدل (تتم مناقشتها في فقرات إستنتاج ١٧٠-١٨٤).

إستنتاج ١٦٨ وعلاوة على ذلك، ولأغراض محاسبية، فإن الهدف هو تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، وليس القيمة من وجهة نظر الموظف. وتعتمد القيمة العادلة لأي بند على المبالغ المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالبند وتوقيتها وعدم تؤكدها. ويوفر منح خيار السهم للموظف الحق في الإكتتاب بأسهم المنشأة بسعر الممارسة، بشرط استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وأن يدفع سعر الممارسة خلال الفترة المحددة. ويتم فيما يلي أدناه مناقشة أثر الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. كما تم أعلاه مناقشة أثر خيار السهم غير القابل للممارسة خلال فترة الإستحقاق، وكذلك أثر عدم قابلية النقل. ولا يبدو أن هناك أي أثر إضافي على المبالغ المتوقعة، أو توقيت، أو عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية الناشئة عن الجمع ما بين عدم قابلية الممارسة وعدم قابلية النقل خلال فترة الإستحقاق.

إستنتاج ١٦٩ وبعد الأخذ بعين الإعتبار جميع النقاط المذكورة أعلاه، استنتج المجلس أن آثار الممارسة المبكرة، بسبب عدم قابلية النقل وعوامل أخرى، يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، إما بصياغة الممارسة المبكرة في نموذج ثنائي أو نموذج مشابه، أو باستخدام العمر المتوقع بدلاً من العمر التعاقدي كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات، مثل صيغة بلاك – سكولز – ميرتون.

الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء

إستنتاج ١٧٠ عادة ما يكون لخيارات أسهم الموظفين شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وأكثر الشروط شيوعاً هي أن يبقى الموظف في خدمة المنشأة لفترة معينة، مثلاً ثلاث سنوات. وإذا ترك الموظف الخدمة خلال تلك الفترة، يتم إلغاء الخيارات. يمكن أن تكون هناك أيضا شروط أداء أخرى، مثلا أن تحقق المنشأة نموا محددا في سعر السهم أو الأرباح.

إستنتاج ١٧١ تضمن الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء أن يقدم الموظفون الخدمات المطلوبة "للدفع" مقابل خيارات أسهمهم. على سبيل المثال، يكون عادة السبب وراء فرض شروط الخدمة هو استبقاء الموظفين؛ والسبب المعتاد وراء فرض شروط الأداء الأخرى هو توفير حافز للموظفين للعمل صوب تحقيق أهداف أداء معينة.

إستنتاج ١٧٢ ويجادل البعض بالقول أن وجود الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء لا يقتضي بالضرورة أن تكون قيمة خيارات أسهم الموظفين أقل بشكل ملحوظ من قيمة خيارات الأسهم المتداولة. ويتعين على الموظفين استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء للوفاء بما يترتب عليهم من الإتفاق. وبعبارة أخرى، يكون أداء الموظفين لما يترتب عليهم من الإتفاق هو ما يقومون به للدفع مقابل خيارات أسهمهم. ولا يدفع الموظفون مقابل الخيارات نقدا، كما يفعل أصحاب خيارات الأسهم المتداولة، بل يدفعون بواسطة خدماتهم. ولا يعني ضرورة الدفع مقابل خيارات الأسهم أنها تصبح أقل قيمة. بل على العكس، ذلك يثبت أن خيارات الأسهم ذات قيمة.

إستنتاج ١٧٣ ويجادل البعض الآخر بالقول أن إمكانية الإلغاء بدون تعويض عن جزء من الأداء يوحي أن خيارات الأسهم أقل قيمة. يمكن أن يؤدي الموظفون جزئياً ما يترتب عليهم من الإتفاق، مثلا بالعمل لجزء من الفترة، ثم يضطرون لترك العمل لأسباب معينة، ويقومون بإلغاء خيارات الأسهم دون

تعويض عن ذلك الجزء من الأداء. فإذا كانت هناك شروط أداء أخرى، مثل تحقيق نمو معين في سعر السهم أو الأرباح، يمكن أن يعمل الموظفون لكامل فترة الإستحقاق، لكنهم يخفقون في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وبالتالي يلغون خيارات الأسهم.

إستنتاج ١٧٤ وعلى نحو مماثل، يجادل البعض بالقول أن المنشأة يمكن أن تأخذ بالحسبان إمكانية الإلغاء عندما تدخل في اتفاق معين في تاريخ المنح. وبعبارة أخرى، تسمح المنشأة عند تقرير إجمالي عدد خيارات الأسهم التي يتم منحها بعمليات إلغاء متوقعة. ومن هنا، إذا كان الهدف هو تقدير القيمة العادلة لالتزامات المنشأة في تاريخ المنح بموجب اتفاقية خيار السهم، يجب أن يأخذ ذلك التقييم في الحسبان أن التزام المنشأة بتلبية ما يترتب عليها من اتفاقية الخيار متوقف على استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

إستنتاج ١٧٥ عند إعداد المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أن تقييم حقوق خيارات الأسهم أو الأسهم الممنوحة للموظفين (أو أطراف أخرى) يجب أن يأخذ في الحسبان كافة أنواع الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، بما في ذلك شروط الخدمة وشروط الأداء. وبعبارة أخرى، يجب تخفيض تقييم تاريخ المنح ليسمح بإمكانية الإلغاء نتيجة الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

إستنتاج ١٧٦ ويمكن تحقيق مثل هذا التخفيض من خلال تعديل نموذج تسعير الخيارات ليشمل الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وكطريقة بديلة، يمكن تطبيق منهج أكثر بساطة. وأحد تلك المناهج هو تقدير إحتمالية الإلغاء في تاريخ المنح، وتخفيض القيمة الناتجة عن نموذج تسعير الخيارات وفقا لذلك. على سبيل المثال، إذا كان التقييم المحسوب باستخدام نموذج تسعير الخيارات يساوي ١٥ وحدة عملة، وقدرت المنشأة أن ٢٠% من خيارات الأسهم سوف تلغى بسبب الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، فإن السماح بإمكانية الإلغاء سوف يقلل من قيمة تاريخ المنح لكل خيار ممنوح من ١٥ وحدة عملة إلى ١٢ وحدة عملة.

إستنتاج ١٧٧ وقد صوت المجلس ضد اقتراح وجود إرشاد تفصيلي حول كيفية وجوب تعديل قيمة تاريخ المنح بحيث تسمح بإمكانية الإلغاء. وهذا ينسجم مع هدف المجلس بوضع معايير تعتمد على المبادئ. وهدف القياس هو تقدير القيمة العادلة. ويمكن أن لا يتحقق ذلك الهدف إذا تم تعيين قواعد تفصيلية فرضية والتي يمكن أن تصبح بالية في ضوء التطورات المستقبلية في منهجيات التقييم.

إستنتاج ١٧٨ غير أن المجاوبين على مسودة العرض ٢ أثاروا عدة مخاوف بشأن تضمين الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء في تقييم تاريخ المنح. وأبدى بعض المجاوبون قلقاً بشأن مدى أن تكون عملية تضمين شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق في تقييم خيار السهم عملية قابلة للتطبيق وغير موضوعية. كما أبدى البعض الآخر قلقاً بشأن قابلية تطبيق عملية تضمين شروط الخدمة في تقييم تاريخ المنح، وخصوصاً بالإرتباط مع أسلوب وحدات الخدمة المقترح في مسودة العرض ٢ (تناقش فقرات الإستنتاج ٢٠٣-٢١٧ هذه النقطة بمزيد من التفصيل).

إستنتاج ١٧٩ واقترح بعض المجاوبون المنهج البديل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، والمشار إليه بأسلوب تاريخ المنح المعدل. وبموجب هذا الأسلوب، تُستثنى شروط الخدمة وشروط الأداء غير المتعلقة بالسوق من تقييم تاريخ المنح (أي لا تُؤخذ إمكانية الإلغاء في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ المنح، مما ينتج عن قيمة

عادلة أعلى في تاريخ المنح)، ولكنها بدلا من ذلك تؤخذ في الحسبان من خلال ضرورة أن يعتمد مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. وبموجب هذا الأسلوب، وعلى أساس متراكم، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية إحدى الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق)، مثلا إذا فشل الطرف المقابل في إتمام فترة محددة من الخدمة، أو لم يتم استيفاء شرط أداء (عدا عن شرط السوق).

إستنتاج ١٨٠ وبعد الأخذ بعين الإعتبار ملاحظات المجاوبين والحصول على مشورة إضافية من خبراء التقييم، قرر المجلس أن يتبنى أسلوب تاريخ المنح المعدل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. غير أن المجلس قرر أنه يجب عدم السماح بأن يغطي الإختيار المتاح في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ آثار الإلغاءات المتوقعة أو الفعلية لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى بسبب الإخفاق في تلبية أحد شروط الخدمة. ومن أجل منح أدوات حقوق ملكية وفق أحد شروط الخدمة، يسمح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للمنشأة باختيار الإعتراف بالخدمات المستلمة في تاريخ المنح على أساس تقدير عدد خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى المتوقع استحقاقها، ومراجعة ذلك التقدير، إذا لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة. وكخيار بديل، يمكن للمنشأة أن تبدأ الإعتراف بالخدمات المستلمة كما لو كان من المتوقع استحقاق كافة أدوات حقوق الملكية الممنوحة التي تخضع لمتطلب الخدمة. ثم يتم الإعتراف بآثار الإلغاءات عند حدوثها، من خلال عكس أية مبالغ تم الإعتراف بها سابقاً للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية التي تم إلغاءها.

إستنتاج ١٨١ قرر المجلس أنه لا يجب السماح بالأسلوب الأخير. ونظرا لأن مبلغ المعاملة يعتمد في النهاية على عدد أدوات حقوق الملكية المستحقة، فمن المناسب تقدير عدد الإلغاءات المتوقعة عند الإعتراف بالخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق. وعلاوة على ذلك، وبتجاهل الإلغاءات المتوقعة حتى حدوثها، يمكن أن تؤدي آثار عكس أية مبالغ معترف بها سابقاً إلى تحريف في مصروف التعويض المعترف به خلال فترة الإستحقاق، على سبيل المثال، يمكن أن تعترف منشأة معينة تتعرض لمستوى عالٍ من الإلغاءات بمبلغ كبير من مصروف التعويض في فترة واحدة، يتم عكسه بعدئذ في فترة لاحقة.

إستنتاج ١٨٢ وبناء على ذلك، قرر المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة تقدير عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها ومراجعة ذلك التقدير، إن لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة.

إستنتاج ١٨٣ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، يتم تضمين شروط السوق (على سبيل المثال، شرط يتعلق بسعر سهم مستهدف، أو مبلغ معين من القيمة الجوهرية يتوقف عليه الإستحقاق أو قابلية الممارسة) في تقييم تاريخ المنح دون عكس لاحق. أي أنه عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، تأخذ المنشأة في الحسبان احتمال عدم استيفاء شرط السوق. وطالما أتيحت تلك الإحتمالية في تقييم تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية، لا يجرى أي تعديل على عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في حساب مبلغ المعاملة، بغض النظر عن نتيجة شرط السوق. وبعبارة أخرى، تعترف المنشأة بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (مثلاً الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة خلال الفترة المحددة للخدمة)، بغض النظر عما إذا تم تلبية شرط السوق ذلك. لذلك

فإن معاملة شروط السوق تتناقض مع معاملة الأنواع الأخرى من الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وكما هو موضح في الفقرة ١٧٩، بموجب أسلوب تاريخ المنح المعدل، فإن الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء لا تؤخذ في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، ولكنها بدلا من ذلك تؤخذ في الحسبان من خلال ضرورة أن يعتمد مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية المستحقة في النهاية.

إستنتاج ١٨٤ أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا يجب أن يطبق نفس المنهج على شروط السوق كما هو مطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. ويمكن القول أنه من غير المناسب التمييز بين شروط السوق وأنواع أخرى من شروط الأداء، لأن القيام بذلك يمكن أن يخلق فرصاً للمراجحة، أو يسبب انحرافاً اقتصادياً بتشجيع المنشآت على تفضيل نوع واحد من شروط الأداء عن أنواع أخرى. غير أن المجلس أشار إلى أنه من غير الواضح ما ستؤول إليه النتيجة. ومن جهة، يمكن أن تفضل بعض المنشآت جانب "الضبط" في أسلوب تاريخ المنح المعدل، لأنه يسمح بعكس مصروف التعويض إذا لم يتم تلبية الشرط. ومن جهة أخرى، إذا تم استيفاء شرط الأداء، ولم يتم إدماجه في تقييم تاريخ المنح (كما هو الحال عندما يُستخدم أسلوب تاريخ المنح المعدل)، سيكون المصروف أعلى مما لو كان بخلاف ذلك (أي إذا تم دمج شرط الأداء في تقييم تاريخ المنح). وعلاوة على ذلك، يمكن أن تفضل بعض المنشآت تجنب التقلب المحتمل التي تسببها آلية الضبط. وبناء عليه، ليس من الواضح ما إذا كان وجود معاملة مختلفة لشروط أداء السوق وتلك غير المتعلقة بالسوق ستجعل المنشآت بالضرورة تفضل شروط السوق على شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق أو بالعكس. وزيادة على ذلك، فإن الصعوبات العملية التي قادت المجلس إلى استنتاج أنه يجب التعاطي مع شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق بواسطة أسلوب تاريخ المنح المعدل بدلا من تضمينها في تقييم تاريخ المنح، لا تنطبق على شروط السوق، لأنه يمكن إدماج شروط السوق في نماذج تسعير الخيارات. وبالإضافة إلى كل ذلك، من الصعب التمييز بين شروط السوق، مثل سعر سهم مستهدف، وشرط السوق المتأصل في الخيار نفسه، أي أنه سيتم ممارسة الخيار فقط إذا تجاوز سعر السهم في تاريخ الممارسة سعر الممارسة نفسه. ولهذه الأسباب جميعها، استنتج المجلس وجوب أن يطبق هذا المعيار نفس المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

مدة الخيار

إستنتاج ١٨٥ غالبا ما يكون لخيارات أسهم الموظفين عمر تعاقدي طويل، مثلا عشر سنوات. أما الخيارات المتداولة فتملك نموذجياً أعمار قصيرة، كثيرا ما تمتد لشهور قليلة فقط. ويمكن أن يكون تقدير المعطيات التي يقتضيها نموذج تسعير الخيارات، مثل التقلب المتوقع، عبر فترات طويلة أمرا صعبا، ما يزيد من إمكانية حصول أخطاء تقدير هامة. وهذا لا يشكل عادة مشكلة بالنسبة لخيارات الأسهم المتداولة بسبب أعمارها القصيرة.

إستنتاج ١٨٦ غير أن بعض خيارات الأسهم المتداولة مباشرة يكون لها أعمار طويلة، مثلا عشر سنوات أو خمسة عشر سنة. وتستخدم نماذج تسعير الخيارات لتقييمها. وبناء عليه، وعلى العكس من النقاش الذي يُثار أحيانا، يمكن تطبيق نماذج تسعير الخيارات (وهي تطبق فعلا) على خيارات الأسهم طويلة الأجل.

إستنتاج ١٨٧ وعلاوة على ذلك، يتم التقليل من احتمال أخطاء التقدير باستعمال نموذج ثنائي أو نموذج مماثل يسمح بالتغييرات في معطيات النموذج خلال عمر خيار السهم، مثل التقلب المتوقع، وأسعار الفائدة وتوزيعات الأرباح، التي يمكن أن تحدث وكذلك احتمالية حدوث تلك التغييرات خلال مدة خيار

السهم. كما يتم التقليل أيضا من احتمال أخطاء التقدير عن طريق الأخذ بالحسبان إمكانية الممارسة المبكرة، إما باستخدام العمر المتوقع بدلا من العمر التعاقدي كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات أو بصياغة سلوك الممارسة في نموذج ثنائي أو مماثل، لأن هذا يخفض من المدة المتوقعة لخيار السهم. ولأنه عادة ما يمارس الموظفون خيارات أسهمهم في فترة مبكرة نسبياً من عمر خيار السهم، فإن المدة المتوقعة تكون عادة أقصر من العمر التعاقدي.

ميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٨٨ في حين أن الميزات التي نوقشت سابقا هي مشتركة في أغلب خيارات أسهم الموظفين، إلا أن بعض هذه الخيارات يمكن أن تتضمن ميزات أخرى. على سبيل المثال، تتميز بعض خيارات الأسهم بميزة التبديل. وهذه الميزة تخول الموظف الحق لعمليات منح تلقائي لخيارات أسهم إضافية عندما يمارس خيارات أسهم ممنوحة سابقاً ويدفع سعر الممارسة بأسهم المنشأة بدلا من دفعها نقداً. ونموذجياً، يُمنح الموظف خيار سهم جديد، يسمى خيار تبديل، لكل سهم يتم التنازل عنه عند ممارسة خيار السهم السابق. وعادة ما يتم تحديد سعر الممارسة لخيار التبديل بسعر السوق للأسهم في التاريخ الذي يتم فيه منح هذا الخيار.

إستنتاج ١٨٩ عندما تم إعداد بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يجب، مثاليا، تضمين ميزة التبديل في تقييم خيار السهم الأصلي في تاريخ المنح. إلا أن مجلس معايير المحاسبة المالية اعتقد في ذلك الحين أنه من المستحيل القيام بذلك. ووفقا لذلك، لا يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تضمين ميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح لخيار السهم الأصلي. وبدلا من ذلك، تتم محاسبة خيارات التبديل الممنوحة عند ممارسة خيارات الأسهم الأصلية كمنح خيار سهم جديد.

إستنتاج ١٩٠ غير أن الأبحاث الأكاديمية الحديثة تشير إلى أنه من الممكن تقييم ميزة التبديل في تاريخ المنح، ومثال ذلك بحث سالي، جاجناثان وهودارت (١٩٩٩)*. لكن إذا كانت هناك شكوك قائمة، مثل عدد وتوقيت عمليات المنح المتوقعة لخيارات التبديل، قد لا يكون من العملي تضمين ميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح.

إستنتاج ١٩١ عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، استنتج أنه يجب أن تُؤخذ ميزة التبديل في الحسبان، حيثما كان ذلك قابلا للتطبيق، عند قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. لكن إذا لم تُؤخذ ميزة التبديل في الحسبان، يجب محاسبة خيار التبديل، عند منحه، على أنه منح لخيار سهم جديد.

إستنتاج ١٩٢ وقد وافق العديد في ردهم على مسودة العرض ٢ على المقترحات الواردة فيها. غير أن البعض لم يوافقوا. على سبيل المثال، لم يوافق البعض على إتاحة الإختيار في المعاملات. ودعم البعض الآخر المعاملة الدائمة لخيارات التبديل الممنوحة على أنها عمليات منح جديدة، في حين دعم آخرون التضمين الدائم لميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح. وعبر البعض عن مخاوفه بشأن قابلية التطبيق العملي لتضمين ميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح. وبعد إعادة النظر في هذه المسألة،

* بي جي سالي، آر جاجناثان وسي جيه هودارت (١٩٩٩). تقييم ميزات التبديل لخيارات الأسهم التنفيذية، *آفاق محاسبية* ١٣(٣): ٢١٩-٢٤٠.

استنتج المجلس أنه لا يجب تضمين ميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح، وبالتالي يجب محاسبة كافة خيارات التبديل على أنها عمليات منح لخيارات أسهم جديدة.

إستنتاج ١٩٣ يمكن أن تكون هناك ميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين (وغيرها من خيارات الأسهم) لم يأخذها المجلس بعين الإعتبار بعد. لكن حتى إذا أراد المجلس دراسة كل ميزة ممكن تصورها لخيارات أسهم الموظفين (وغيرها من خيارات الأسهم) قائمة حالياً، يمكن أن تظهر ميزات جديدة في المستقبل.

إستنتاج ١٩٤ وبناء على ذلك، استنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يركز على وضع مبادئ واضحة لتطبيقها على معاملات الدفع على أساس الأسهم، وتوفير الإرشاد حول أكثر الخصائص شيوعاً لخيارات أسهم الموظفين، لكن لا يجب أن يفرض إرشادات تطبيقية مكثفة، والتي من المحتمل أن تصبح قديمة.

إستنتاج ١٩٥ ومع ذلك، أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا كان هناك خيارات أسهم بمثل تلك الميزات غير العادية أو المعقدة بحيث يكون من الصعب جدا إجراء تقدير موثوق لقيمتها العادلة، وإذا كان الأمر كذلك، ماذا يجب أن تكون عليه المعاملة الحسابية.

إستنتاج ١٩٦ ينص بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣على أنه "يجب أن تتاح إمكانية التقدير المعقول للقيمة العادلة لمعظم خيارات الأسهم وأدوات حقوق الملكية الأخرى في التاريخ الذي تمنح فيه" (الفقرة ٢١). غير أنه ينص أيضاً على أنه: "في الظروف غير العادية، يمكن أن تجعل شروط خيارات الأسهم أو أداة حق ملكية أخرى من المستحيل تقريبا إجراء تقدير معقول للقيمة العادلة للأداة في تاريخ منحها ". ويقتضي المعيار في مثل تلك الحالات وجوب تأجيل القياس إلى أن يصبح من الممكن إجراء تقدير معقول للقيمة العادلة للأداة. ويشير المعيار إلى أن هذا يمكن أن يكون التاريخ الذي يتم فيه تحديد عدد الأسهم التي يستحقها الموظف وتحديد سعر الممارسة. ويمكن أن يكون هذا التاريخ هو تاريخ الإستحقاق. ويقتضي المعيار أن تستند تقديرات مصروف التعويض عن فترات سابقة (أي حتى يصبح من الممكن تقدير القيمة العادلة) إلى القيمة الجوهرية الحالية.

إستنتاج ١٩٧ اعتقد المجلس أنه من غير المحتمل أن لا تتمكن المنشآت من تحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم بشكل معقول في تاريخ المنح، وبالتحديد بعد استبعاد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء* وميزات التبديل من تقييم تاريخ المنح. وتشكل خيارات الأسهم جزء من مجموعة تعويضات الموظف، ويبدو من المعقول افتراض أن إدارة المنشأة تأخذ بعين الإعتبار قيمة خيارات الأسهم لإقناع نفسها أن مجموعة تعويضات الموظف عادلة ومعقولة.

إستنتاج ١٩٨ وعندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، استنتج أنه لا يجب أن تكون هناك استثناءات من متطلب تطبيق أساس قياس القيمة العادلة، وبناءاً عليه لم يكن من الضروري تضمين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقترح متطلبات محاسبية محددة لخيارات الأسهم التي من الصعب تقييمها.

إستنتاج ١٩٩ إلا أنه بعد النظر في ملاحظات من قام بالتعليق على مسودة العرض، وبالتحديد فيما يتعلق بالمنشآت غير المسجلة في السوق المالي، أعاد المجلس النظر في هذه المسألة. واستنتج المجلس أنه، في الحالات النادرة فقط، التي لا تستطيع فيها المنشأة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق

*أي الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء عدا عن شروط السوق.

الملكية الممنوحة بموثوقية في تاريخ المنح، على المنشأة قياس أدوات حقوق الملكية بالقيمة الجوهرية، مبدئياً في تاريخ المنح ولاحقاً في كل تاريخ إبلاغ إلى حين التسوية النهائية لاتفاق الدفع على أساس الأسهم، مع الإعتراف بآثار إعادة القياس في الربح أو الخسارة. أما بالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم تسوية اتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند ممارسة خيارات الأسهم، أو إلغاءها (نتيجة توقف التوظيف) أو انتهاء مدتها (مثلا في نهاية عمر الخيار). وبالنسبة لمنح الأسهم، يتم تسوية اتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند استحقاق الأسهم أو إلغاءها. وينطبق هذا المتطلب على كافة المنشآت، بما فيها المسجلة وغير المسجلة في السوق المالي.

الإعتراف بالخدمات المستلمة وقياسها في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

خلال فترة الإستحقاق

إستنتاج ٢٠٠ إن الهدف المحاسبي في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة هو الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مقاسة بالقيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات عند استلامها. وبالنسبة للمعاملات التي تستلم فيها المنشأة خدمات الموظف، غالبا ما يكون من الصعب قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة بشكل مباشر. وفي هذه الحالة، استنتج المجلس أنه يجب استخدام القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. ويثير هذا الأمر تساؤلا بشأن كيفية استخدام المقياس البديل لاشتقاق مبلغ يُنسب إلى الخدمات المستلمة. وهناك تساؤل آخر ذو علاقة حول كيفية تحديد المنشأة لوقت استلام الخدمات.

إستنتاج ٢٠١ وفيما يخص السؤال الأخير، يناقش البعض أنه غالبا ما يتم منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين مقابل خدمات سابقة بدلا من خدمات مستقبلية، أو على الأغلب مقابل خدمات سابقة بغض النظر عما إذا يشترط على الموظفين الإستمرار في العمل لدى المنشأة لفترة مستقبلية محددة قبل أن تستحق حقوقهم في تلك الأسهم أو خيارات الأسهم. وعلى العكس من ذلك، يناقش البعض أن الأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة توفر حافزاً مستقبلياً للموظفين، وأن آثار تلك الحوافز تستمر إلى ما بعد تاريخ الإستحقاق، مما يفيد ضمنا أن المنشأة تستلم الخدمات من الموظفين خلال فترة تمتد إلى ما بعد تاريخ الإستحقاق. وبالنسبة لخيارات الأسهم تحديداً، يجادل البعض بالقول أن الموظفين يقدمون الخدمات بعد تاريخ الإستحقاق، لأن بإمكان الموظفين الإستفادة من القيمة الزمنية للخيار بين تاريخ الإستحقاق وتاريخ الممارسة فقط في حالة الإستمرار في العمل لدى المنشأة (حيث يجب على الموظف الذي ينوي ترك العمل أن يمارس خيارات الأسهم ضمن فترة قصيرة، ويتم خلافا لذلك إلغائها).

إستنتاج ٢٠٢ غير أن المجلس استنتج أنه إذا اشترط على الموظفين إتمام فترة خدمة معينة ليحق لهم استلام الأسهم أو خيارات الأسهم، فإن هذا المتطلب يوفر أفضل دليل بشأن وقت تقديم الموظفين للخدمات مقابل الأسهم أو خيارات الأسهم. وتبعاً لذلك، استنتج المجلس أنه يجب على المنشأة أن تفترض استلام الخدمات خلال فترة الإستحقاق. وإذا تم استحقاق الأسهم أو خيارات الأسهم فوراً، فيجب الإفتراض أن المنشأة قد استلمت مسبقا الخدمات، في غياب دليل يثبت عكس ذلك. ومن الأمثلة على الحالة التي لا تكون فيها الأسهم أو خيارات الأسهم المستحقة فوراً هي كمقابل لخدمات سابقة هو عندما يكون الموظف المعنى قد بدأ العمل حديثاً لدى المنشأة، وتم منح الأسهم أو خيارات الأسهم كمكافأة توقيع عقد العمل. لكن في هذه الحالة، من الممكن رغم ذلك أن يكون من الضروري الإعتراف بالمصروف فوراً، إذا لم تلبي خدمات الموظف المستقبلية تعريف الأصل.

إستنتاج ٢٠٣ وعودة إلى التساؤل الأول الوارد في الفقرة ٢٠٠، عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، وضع أيضا منهجاً يتم بموجبه تقسيم القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ المنح والتي تتيح جميع الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، على عدد وحدات الخدمات المتوقع استلامها لتحديد القيمة العادلة المقدرة لكل وحدة خدمة مستلمة لاحقا.

إستنتاج ٢٠٤ على سبيل المثال، لنفرض أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، قبل أخذ إمكانية الإلغاء بعين الإعتبار، هي ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة. ولنفرض أن المنشأة تقدر إمكانية الإلغاء لأن إخفاق الموظفين في إتمام فترة خدمة ثلاثة سنوات هي بنسبة ٢٠% (اعتمادا على احتمالية المتوسط المرجح)، من هنا فإنها تقدر القيمة العادلة للخيارات الممنوحة بمقدار ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة ×٨٠%). تتوقع المنشأة أن تستلم ١,٣٥٠ وحدة خدمة خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لثلاث سنوات.

إستنتاج ٢٠٥ وبموجب أسلوب وحدات الخدمة المقترح في مسودة العرض ٢، فإن القيمة العادلة المقدرة لكل وحدة خدمة يتم استلامها لاحقا هي ٤٤٤,٤٤ وحدة عملة (٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة/١,٣٥٠). وإذا حصل كل شيء كما هو متوقع، فإن المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة هو ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (٤٤٤,٤٤ وحدة عملة ×١,٣٥٠).

إستنتاج ٢٠٦ ويستند هذا المنهج إلى الإفتراض الذي يفيد بأن هناك عقد مساومة عادل في تاريخ المنح. لذلك منحت المنشأة خيارات أسهم بقيمة ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وتتوقع أن تستلم بقيمة ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في المقابل. وهي لا تتوقع استحقاق كافة خيارات الأسهم الممنوحة لأنها لا تتوقع أن ينهي كافة الموظفين مدة خدمة الثلاث سنوات. وتؤخذ بعين الإعتبار توقعات الإلغاء بسبب ترك الموظفين العمل عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، وعند تحديد القيمة العادلة للخدمات المستلمة في المقابل.

إستنتاج ٢٠٧ وبموجب أسلوب وحدات الخدمة، فإن المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق يمكن أن يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، إذا استلمت المنشأة خدمات أكثر من المتوقع. وسبب ذلك هو أن الهدف يتمثل في محاسبة الخدمات المستلمة لاحقا، وليس القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. وبعبارة أخرى، فإن الهدف ليس تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة ومن ثم توزيع هذا المبلغ على فترة الإستحقاق، بل أن الهدف هو محاسبة الخدمات المستلمة لاحقا، لأن استلام تلك الخدمات هو الذي يسبب تغييراً في صافي الأصول وبالتالي تغييرا في حقوق الملكية. وبسبب الصعوبة العملية في تقييم تلك الخدمات مباشرة، تستخدم القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة كمقياس بديل لتحديد القيمة العادلة لكل وحدة خدمة يتم استلامها لاحقا، وبناءاً عليه يعتمد مبلغ المعاملة على عدد وحدات الخدمة المستلمة فعليا. وإذا تم استلام أكثر مما هو متوقع، يكون مبلغ المعاملة أكثر من ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وإذا تم استلام خدمات أقل، فإن مبلغ المعاملة يكون أقل من ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

إستنتاج ٢٠٨ ولهذا السبب يتم استخدام أسلوب قياس تاريخ المنح كوسيلة عملية لتحقيق الهدف المحاسبي، وهو محاسبة الخدمات المستلمة فعلياً في فترة الإستحقاق. وأشار المجلس إلى أن الكثيرين ممن دعموا قياس تاريخ المنح استندوا في دعمهم إلى أسباب تركز على إلتزامات المنشأة بموجب العقد، وليس الخدمات المستلمة. فهم يرون من وجهة نظرهم أن المنشأة نقلت لموظفيها أدوات حقوق ملكية قيّمة في تاريخ المنح وأن الهدف المحاسبي يجب أن يتبلور في محاسبة أدوات حقوق الملكية المنقولة. وعلى نحو مماثل، يناقش داعمو قياس تاريخ الإستحقاق أن المنشأة لا تنقل أدوات حقوق ملكية قيّمة للموظفين حتى تاريخ الإستحقاق، وأن الهدف المحاسبي يجب أن يتبلور في محاسبة أدوات

حقوق الملكية المنقولة في تاريخ الإستحقاق. ويناقش داعمو قياس تاريخ الممارسة أن أدوات حقوق الملكية القيِّمة التي تنقلها المنشأة للموظفين في النهاية هي الأسهم التي صدرت في تاريخ الممارسة وأن الهدف يجب أن يكون محاسبة القيمة التي تتنازل المنشأة عنها عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية بأقل من قيمتها العادلة.

إستنتاج ٢٠٩ وعليه تركز جميع هذه المناقشات بشأن تواريخ القياس المختلفة بشكل كامل على ما تنازلت المنشأة (أو المساهمون) عنه بموجب اتفاق الدفع على أساس الأسهم، ومحاسبة تلك التضحية. ولذلك، إذا تم تطبيق "قياس تاريخ المنح" كمسألة مبدأ، يكون الهدف الرئيسي محاسبة قيمة الحقوق الممنوحة. واعتماداً على ما إذا تم استلام الخدمات مسبقا وما إذا كانت دفعة مسبقة معينة مقابل الخدمات التي سيتم استلامها في المستقبل تستوفي تعريف الأصل، يتم إما الإعتراف بالجانب الآخر من المعاملة على أنه مصروف في تاريخ المنح، أو تتم رسملته كدفعة مسبقة وإطفاءه خلال فترة من الوقت، مثلا خلال فترة الإستحقاق أو خلال العمر المتوقع لخيار السهم. وبموجب وجهة النظر هذه بشأن قياس تاريخ المنح، لا يجري تعديل لاحق للنتائج الفعلية. وبغض النظر عن عدد خيارات الأسهم التي يتم استحقاقها أو عدد خيارات الأسهم التي تتم ممارستها، لا يغير ذلك من قيمة الحقوق الممنوحة للموظفين في تاريخ المنح.

إستنتاج ٢١٠ لذلك فإن السبب وراء دعم البعض لقياس تاريخ المنح يختلف عن السبب وراء استنتاج المجلس وجوب قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح. وهذا يعنى أنه سيكون لدى البعض وجهات نظر مختلفة بشأن نتائج تطبيق قياس تاريخ المنح. ولأن أسلوب وحدات الخدمة يعتمد على استعمال القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، المقاسة في تاريخ المنح، كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، فإن إجمالي مبلغ المعاملة يعتمد على عدد وحدات الخدمة المستلمة.

إستنتاج ٢١١ ولم يوافق البعض في ردهم على مسودة العرض ٢ على أسلوب وحدات الخدمة من حيث المبدأ، لأنهم لم يقبلوا أن تكون القيمة العادلة للخدمات المستلمة هي محور التركيز المحاسبي. وبدلاً من ذلك، ركز المجاوبون على محاسبة "تكلفة" أدوات حقوق الملكية الصادرة (أي الجانب الدائن من المعاملة بدلاً من الجانب المدين)، وكانت وجهة نظرهم أنه إذا تم إلغاء خيارات الأسهم أو الأسهم، فإنه لا يتم تكبد تكلفة، وعليه يجب عكس أية مبالغ معترف بها سابقا، كما يحدث في المعاملة التي تتم تسويتها نقداً.

إستنتاج ٢١٢ كما لم يوافق أيضا بعض مجاوبي مسودة العرض ٢ على معاملة شروط الأداء بموجب أسلوب وحدات الخدمة، لأنه إذا أنهى الموظف فترة الخدمة المطلوبة لكن لم تستحق أدوات حقوق الملكية بسبب عدم تلبية شرط الأداء، فلا يتم عكس المبالغ المعترف بها خلال فترة الإستحقاق. ويناقش البعض بأن هذه النتيجة غير معقولة، لأنه إذا لم يتم تلبية شرط الأداء، فعندها لا يكون الموظف قد أدى ما هو مطلوب، وعليه فمن غير المناسب الإعتراف بمصروف مقابل الخدمات المستلمة أو المستهلكة، لأن المنشاة لم تستلم الخدمات المحددة.

إستنتاج ٢١٣ قام المجلس بدراسة المناقشات التي وردت أعلاه ضد أسلوب وحدات الخدمة من حيث المبدأ ورفضها. على سبيل المثال، أشار المجلس إلى أن الهدف من محاسبة الخدمات المستلمة، وليس تكلفة أدوات حقوق الملكية الصادرة، ينسجم مع المعاملة المحاسبية للإصدارات الأخرى لأدوات حقوق الملكية ومع *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية. وفيما يتعلق بشروط الأداء، أشار

المجلس إلى أن قوة النقاش في الفقرة ٢١٢ يعتمد على الحد الذي يملك فيه الموظف سيطرة أو نفوذ على إنجاز هدف الأداء. ولا يمكن للمرء أن يستنتج بالضرورة أن عدم بلوغ هدف الأداء هو مؤشر جيد على إخفاق الموظف في أداء ما يترتب عليه من الإتفاق (أي الإخفاق في تقديم الخدمات).

إستنتاج ٢١٤ وبناءاً على ذلك، لم يقتنع المجلس بأولئك المجاوبين الذين لم يوافقوا على أسلوب وحدات الخدمة من حيث المبدأ. غير أن المجلس أشار أيضا إلى أن بعض المجاوبين أثار مخاوف عملية بشأن الأسلوب. واعتبر بعضهم أن أسلوب وحدات الخدمة معقد جداً ويشكل عبئاً عند التطبيق العملي. على سبيل المثال، إذا منحت المنشأة خيارات أسهم لمجموعة من الموظفين لكنها لم تمنح نفس العدد من خيارات الأسهم لكل موظف (مثلا يمكن أن يختلف العدد وفقاً لرواتبهم أو وظائفهم في المنشأة)، سيكون عندها من الضروري حساب قيمة عادلة مقدرة مختلفة لكل وحدة خدمة لكل موظف (أو لكل مجموعة فرعية من الموظفين، إذا كانت هناك مجموعات من الموظفين تستلم كل منها نفس العدد من الخيارات). ثم يكون على المنشأة أن تتابع كل موظف لحساب المبلغ الذي سيتم الإعتراف به لكل موظف. وعلاوة على ذلك، وفي بعض الحالات، قد لا تقتضي خطط أسهم الموظف أو خيارات أسهم الموظف أن يلغي الموظف الأسهم أو خيارات الأسهم إذا ترك الموظف العمل خلال فترة الإستحقاق في ظروف محددة. وبموجب بنود بعض الخطط، يمكن للموظفين الإحتفاظ بخيارات أسهمهم أو أسهمهم، إذا تم تصنيفهم على أنهم "تاركين العمل بخلفية جيدة"، ومثال ذلك ترك العمل نتيجة ظروف خارجة عن سيطرة الموظف، مثل التقاعد الإلزامي أو سوء الحالة الصحية أو وفرة في الموظفين. وبناء عليه، فإنه عند تقدير إمكانية الإلغاء، لا تكون المسألة ببساطة تقدير لإمكانية ترك الموظف العمل خلال فترة الإستحقاق. من الضروري أيضاً تقدير ما إذا كان أولئك الموظفون الذين يتركون العمل سيكونون "تاركين العمل بخلفية جيدة" أو "بخلفية سيئة". ولأن خيارات الأسهم أو الأسهم سوف يتم استحقاقها عند ترك العمل "بخلفية جيدة"، فإن العدد المتوقع من الوحدات التي سيتم استلامها وطول المدة المتوقعة لفترة الإستحقاق ستكون أقصر لهذه المجموعة من الموظفين. ويجب إدماج هذه العوامل في تطبيق أسلوب وحدات الخدمة.

إستنتاج ٢١٥ كما أثار بعض المجاوبون مخاوف عملية بشأن تطبيق أسلوب وحدات الخدمة على عمليات المنح وفق شروط الأداء. وتتضمن هذه المخاوف صعوبة إدماج شروط الأداء المعقدة وغير المتعلقة بالسوق في تقييم تاريخ المنح، وعدم الموضوعية الإضافية التي يفرضها هذا الأسلوب، وأنه كان من غير الواضح كيفية تطبيق الأسلوب عندما لا يكون طول فترة الإستحقاق ثابتا، لأنها تعتمد على الوقت الذي يتم فيه تلبية شرط الأداء.

إستنتاج ٢١٦ وأخذ المجلس بعين الإعتبار المخاوف العملية التي أثارها المجاوبون، وحصل على مشورة إضافية من خبراء التقييم تتعلق بالصعوبات التي أبرزها المجاوبون فيما يخص تضمين شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق في تقييم تاريخ المنح. وبسبب هذه الإعتبارات العملية، استنتج المجلس أنه لا يجب الإبقاء على أسلوب وحدات الخدمة في هذا المعيار. وبدلاً من ذلك، قرر المجلس أن يتبنى أسلوب تاريخ المنح المعدل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣. وبموجب هذا الأسلوب، يتم استبعاد شروط الخدمة وشروط الأداء غير المتعلقة بالسوق من تقييم تاريخ المنح (أي لا تؤخذ بالحسبان إمكانية الإلغاء عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ المنح، مما ينتج عن ذلك قيمة عادلة أعلى في تاريخ المنح)، بل أنها

تُؤخذ بالحسبان من خلال ضرورة أن يستند مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية* . وبموجب هذا الأسلوب، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق)، مثل إخفاق الطرف المقابل في إنهاء فترة خدمة معينة، أو لم يتم استيفاء شرط أداء (عدا عن شرط السوق).

إستنتاج ٢١٧ إلا أنه وكما نوقش سابقاً (فقرات الإستنتاج ١٨٠-١٨٢)، قرر المجلس عدم السماح بأن يغطي الإختيار المتاح في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ آثار الإلغاءات المتوقعة أو الفعلية لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى بسبب الإخفاق في تلبية شرط خدمة. وقرر المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة أن تقدر عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها وأن تراجع ذلك التقدير، إن لزم الأمر، وذلك إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة.

خيارات الأسهم التي يتم إلغائها أو تنتهي بعد نهاية فترة الإستحقاق

إستنتاج ٢١٨ لا يمكن ممارسة بعض خيارات الأسهم. على سبيل المثال، من غير المحتمل أن يمارس صاحب خيار السهم خياره إذا كان سعر السهم أدنى من سعر الممارسة طوال فترة الممارسة. وما أن ينقضي آخر تاريخ للممارسة، ينتهي أجل خيار السهم.

إستنتاج ٢١٩ ولا يغير إنتهاء خيار السهم في نهاية فترة الممارسة من حقيقة أن المعاملة الأصلية قد حصلت، أي تم استلام البضاعة أو الخدمات كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية (خيار السهم). ولا يمثل إنتهاء خيار السهم ربحا للمنشأة، لأنه لم يحصل تغيير على صافي أصول المنشأة. وبعبارة أخرى، على الرغم من أن البعض يمكن أن ينظر إلى هذا الحدث على أنه منفعة لباقي حملة الأسهم، إلا أنه ليس له تأثير على المركز المالي للمنشأة. وفعلياً يصبح نوع واحد من حصص حقوق الملكية (حصة أصحاب خيار السهم) جزء من نوع آخر من حصص حقوق الملكية (حصة حملة الأسهم). واستنتج المجلس بناء على ذلك أن القيد المحاسبي الوحيد الذي يمكن اقتضاءه هي الحركة ضمن حقوق الملكية، لكي تعكس أن خيارات الأسهم لم تعد متداولة (أي كنقل من نوع واحد من حصص حقوق الملكية إلى نوع آخر).

إستنتاج ٢٢٠ وينجسم هذا مع معاملة أدوات حقوق الملكية الأخرى، مثل الضمانات الصادرة مقابل النقد. وعندما ينتهي أجل الضمانات لاحقاً دون ممارستها، لا يتم معاملة هذا على أنه ربح، بل يبقى المبلغ المعترف به سابقاً عند إصدار الضمانات ضمن حقوق الملكية†.

إستنتاج ٢٢١ وينطبق نفس التحليل على أدوات حقوق الملكية التي يتم إلغائها بعد نهاية فترة الإستحقاق. على سبيل المثال، يجب على الموظف الذي يملك خيارات أسهم مستحقة أن يمارس نموذجياً تلك

* تناقش الفقرتان ١٨٣-١٨٤ معاملة شروط السوق. وكما أشير في الفقرة ١٨٤، فإن الصعوبات العملية التي أدت بالمجلس إلى استنتاج أنه يجب معاملة الشروط غير المتعلقة بالسوق بواسطة أسلوب تاريخ المنح المعدل بدلاً من تضمينه في تقييم تاريخ المنح لا تنطبق على شروط السوق، لأنه يمكن دمج شروط السوق في نماذج تسعير الخيارات.

† غير أنه يُتبع منهجا بديلا في بعض الإختصاصات (مثلاً اليابان والمملكة المتحدة)، حيث تعترف المنشأة بالربح عندما ينتهي أجل الضمانات. ولكن بموجب *الإطار*، فإن الإعتراف بالربح عند إنتهاء أجل الضمانات يكون ملائما فقط في حال كانت الضمانات عبارة عن إلتزامات، وهي ليست كذلك.

الخيارات خلال فترة قصيرة بعد انتهاء التوظيف، وخلافاً لذلك يتم إلغاء الخيارات. وإذا لم تكـون خيارات الأسهم نقوداً، فمن غير المحتمل أن يمارس الموظف الخيارات وبالتـالي يـتم إلغائهـا. ولنفس الأسباب المذكورة في الفقرة ٢١٩، لا يجرى أي تعديل على المبالغ المعترف بهـا سـابقاً للخدمات المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم. ويكون القيد المحاسبي الوحيد الذي يمكن اقتضاءه هو الحركة ضمن حقوق الملكية، ليعكس أن خيارات الأسهم لم تعد متداولة.

تعديلات على بنود وشروط ترتيبات الدفع على أساس الأسهم

إستنتاج ٢٢٢ يمكن أن تعدل المنشأة البنود أو الشروط التي تم بموجبها منح أدوات حقوق الملكية. على سـبيل المثال، يمكن أن تخفض المنشأة سعر ممارسة خيارات الأسهم الممنوحة للمـوظفين (أي إعـادة تسعير الخيارات)، مما يزيد من القيمة العادلة لتلك الخيارات. وخلال إعداد مسودة العـرض ٢، ركز المجلس بشكل رئيسي على إعادة تسعير خيارات الأسهم.

إستنتاج ٢٢٣ ولاحظ المجلس أن ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية/مجموعة الأربعة + ١ قد ناقـشت أنه إذا أعادت المنشأة تسعير خيارات أسهمها، فإنها قامت فعلياً باستبدال خيار الـسهم الأصـلي بخيار سهم أعلى قيمة. وتعتقد المنشأة افتراضياً أنها سوف تستلم مبلغاً مكافئاً من المنفعة من خلال قيامها بذلك، لأنه بخلاف ذلك لا يكون عمل المدراء يصب في مصلحة المنـشأة أو مـساهميها. ويوحي هذا بأن المنشأة تتوقع استلام خدمات إضافية أو معززة من الموظفين، تكافئ في قيمتهـا القيمة المتزايدة لخيارات الأسهم المعاد تسعيرها. وبناء على ذلك، اقترحت ورقة المناقـشة أنـه يجب الإعتراف بالقيمة المتزايدة الممنوحة (أي الفرق بين قيمة خيار السهم الأصلي وقيمة خيـار السهم المعاد تسعيره، كما في تاريخ إعادة التسعير) كمصروف تعويض إضافي. وعلى الرغم من أن ورقة المناقشة قد تناولت موضوع إعادة التسعير في سياق قياس تاريخ الإستحقاق، إلا أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣، الذي يطبق أساس قياس تاريخ المنح فيما يخص الدفع على أسـاس الأسهم للموظفين، يتضمن أسباب مماثلة لتلك الواردة في ورقة المناقشة.

إستنتاج ٢٢٤ وتبدو هذه الأسباب مناسبة إذا تم تطبيق قياس تاريخ المنح على أساس أن المنشاة قامـت بالـدفع للموظفين في تاريخ المنح عن طريق منحهم حقوقاً قيمة في أدوات حقوق الملكية الخاصـة بهـا. وإذا كانت المنشأة على استعداد لإستبدال تلك الدفعة بدفعة أكبر قيمة، فعليها الإعتقاد بأنها سـوف تستلم مبلغاً مكافئاً من المنفعة لقيامها بذلك.

إستنتاج ٢٢٥ وتُستمد نفس النتيجة إذا تم تطبيق قياس تاريخ المنح على أساس أن نوعا ما من حـصة حقـوق الملكية يتم إنشائها في تاريخ المنح، وأن التغيرات اللاحقة في قيمة حصة حقـوق الملكيـة تلـك تستحق لأصحاب الخيار كمشاركين في حقوق الملكية وليس كموظفين. ولا ينسجم إعادة التـسعير مع وجهة النظر التي تفيد بأن أصحاب خيارات الأسهم يتحملون التغيرات في القيمة كمـشاركين في حقوق الملكية. ويستتبع ذلك أن القيمة المتزايدة قد تم منحها لأصحاب خيارات الأسهم بصفتهم موظفين (بدلا من كونهم مشاركين في حقوق الملكية) كجزء من تعويضهم لقاء الخـدمات التـي يقدمونها للمنشأة. لذلك، ينشأ مصروف تعويض إضافي فيما يخص القيمة المتزايدة الممنوحة.

إستنتاج ٢٢٦ ويمكن مناقشة إنه إذا (أ) تم استخدام قياس تاريخ المنح كمقياس بديل للقيمـة العادلـة للخـدمات المستلمة و(ب) إذا حدث إعادة التسعير بين تاريخ المنح وتاريخ الإسـتحقاق (ج) وإذا اسـترجع إعادة التسعير القيمة الأصلية لخيار السهم في تاريخ المنح، عندها يمكـن أن لا تـستلم المنـشأة خدمات إضافية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن يكون إعادة التسعير ببساطة مجرد وسيلة لضمان استلام

المنشأة للخدمات التي توقعت أصلا أن تستلمها عند منح خيارات الأسهم. وبموجب وجهة النظر هذه، ليس من المناسب الإعتراف بمصروف تعويض إضافي إلى الحد الذي يسترجع فيه إعادة التسعير القيمة الأصلية لخيار السهم في تاريخ المنح.

إستنتاج ٢٢٧ ويناقش البعض بأن أثر إعادة التسعير هو إيجاد صفقة جديدة بين المنشأة وموظفيها، وبالتالي يجب على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة للخيارات المعاد تسعيرها في تاريخ إعادة التسعير لحساب قياس جديد للقيمة العادلة للخدمات المستلمة ما بعد إعادة التسعير. وبموجب وجهة النظر هذه، تتوقف المنشأة عن استخدام القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح عند قياس الخدمات المستلمة بعد تاريخ إعادة التسعير، ولكن دون أن تعكس المبالغ المعترف بها سابقاً. وعلى المنشأة عندها قياس الخدمات المستلمة بين تاريخ إعادة التسعير ونهاية فترة الإستحقاق بالرجوع إلى القيمة العادلة لخيارات الأسهم المعدلة، مقاسة في تاريخ إعادة التسعير. وإذا حصل إعادة التسعير بعد نهاية فترة الإستحقاق، تنطبق نفس العملية. ومعنى ذلك أنه لا يجري أي تعديل على المبالغ المعترف بها سابقاً، وتعترف المنشأة – إما مباشرة أو خلال فترة الإستحقاق، اعتمادا على ما إذا يُشترط أن ينهي الموظفون فترة إضافية من الخدمة ليصبحوا مخولين لخيارات الأسهم المعاد تسعيرها – بمبلغ يساوي القيمة العادلة لخيارات الأسهم المعدلة، مقاسة في تاريخ إعادة التسعير.

إستنتاج ٢٢٨ وفي سياق قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، بعد الأخذ بعين الإعتبار النقاط المذكورة أعلاه، استنتج المجلس عندما أعد مسودة العرض ٢ أن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار عند قياس الخدمات المستلمة بسبب ما يلي:

(أ) هناك افتراض أساسي يفيد بأن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح توفر مقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. وتلك القيمة العادلة تستند إلى البنود والشروط الأصلية لخيار السهم. ولذلك، إذا تم تعديل تلك البنود أو الشروط، يجب أن يؤخذ التعديل بالحسبان عند قياس الخدمات المستلمة.

(ب) يكون خيار السهم الذي سيتم إعادة تسعيره إذا انخفض سعر السهم، أعلى قيمة من خيار السهم الذي لن يعاد تسعيره. وبناءاً عليه، بافتراض أنه لن يعاد تسعير خيار السهم في تاريخ المنح، تقلل المنشأة من تقدير القيمة العادلة لذلك الخيار. ولأن تضمين إمكانية إعادة التسعير في تقدير القيمة العادلة في تاريخ المنح هو أمر غير عملي، استنتج المجلس أن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير يجب أن تؤخذ بالحسبان عندما يحصل إعادة التسعير.

إستنتاج ٢٢٩ وافق العديد من مجاوبي مسودة العرض ٢ الذين تناولوا مسألة إعادة التسعير على المتطلبات المقترحة. وبعد النظر في ملاحظات المجاوبين، قرر المجلس الإحتفاظ بمنهج إعادة التسعير كما هو مقترح في مسودة العرض ٢، أي الإعتراف بالقيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير، بالإضافة إلى الإستمرار في الإعتراف بالمبالغ على أساس القيمة العادلة للمنح الأصلي.

إستنتاج ٢٣٠ وناقش المجلس أيضاً الحالات التي يمكن فيها إنفاذ إعادة التسعير عن طريق إلغاء خيارات الأسهم وإصدار خيارات أسهم بديلة. على سبيل المثال، لنفرض أن منشأة ما تمنح خيارات شراء أسهم بسعر يساوي سعر السوق بقيمة عادلة مقدرة مقدارها ٢٠ وحدة عملة لكل منها. ولنفرض أن

سعر السهم قد انخفض، بحيث يصبح سعر خيارات الأسهم أعلى بكثير من سعر السوق، وتصبح قيمتها الآن ٢ وحدة عملة لكل منها. لنفرض أن المنشأة تنظر في مسألة إعادة التسعير، بحيث يصبح سعر خيارات الأسهم يساوي سعر السوق مرة أخرى، ما ينتج عنه أن تصل قيمتها مثلا ١٠ وحدات عملة لكل منها. (لاحظ أن خيارات الأسهم لا تزال أقل من قيمتها في تاريخ المنح، لأن سعر السهم أقل الآن. وحيث أن البنود الأخرى متساوية، فإن خيار الشراء بسعر مساوي لسعر السوق على سهم منخفض السعر هو أقل قيمة من خيار شراء بسعر مساوي لسعر السوق على سهم مرتفع السعر).

إستنتاج ٢٣١ وبموجب المعاملة المقترحة في مسودة العرض ٢ لإعادة التسعير، فإن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير (١٠ وحدات عملة – ٢ وحدة عملة = ٨ وحدات عملة زيادة في القيمة العادلة لكل خيار سهم) تتم محاسبتها عند قياس الخدمات المقدمة، ما ينتج عنها الإعتراف بالمصروف الإضافي، أي بالإضافة لأية مبالغ معترف بها في المستقبل فيما يخص منح خيار السهم الأصلي (وقيمته ٢٠ وحدة عملة). وإذا ألغت المنشأة بدلا من ذلك خيارات الأسهم الحالية ثم أصدرت ما كان فعليا خيارات أسهم بديلة، لكنها عاملت خيارات الأسهم البديلة كمنح لخيارات أسهم جديدة، يمكن أن يخفض هذا من المصروف المعترف به. ورغم أن المنح الجديد يتم تقييمه بمقدار ١٠ وحدات عملة وليس كقيمة متزايدة مقدارها ٨ وحدات عملة، لن تعترف المنشأة بأية مصاريف أخرى فيما يخص المنح الأصلي لخيار السهم وقيمته ٢٠ وحدة عملة. وعلى الرغم من أن البعض اعتبر تلك النتيجة ملائمة (وتنسجم مع وجهات نظرهم بشأن إعادة التسعير، كما موضح في الفقرة ٢٢٧) إلا أنها لا تنسجم مع معاملة المجلس لمسألة إعادة التسعير.

إستنتاج ٢٣٢ وبهذه الطريقة، تستطيع المنشأة فعلياً تخفيض مصروف التعويض الخاص بها إذا انخفض سعر السهم، دون أن تضطر لزيادة المصروف إذا ارتفع سعر السهم (لأنه لن تكون هناك ضرورة لإعادة التسعير في هذه الحالة). وبعبارة أخرى، تستطيع المنشأة هيكلة إعادة التسعير بحيث تحقق شكلا من قياس تاريخ الخدمة إذا انخفض سعر السهم وشكلا من قياس تاريخ المنح إذا ارتفع سعر السهم، أي معالجة غير متماثلة للتغييرات في سعر السهم.

إستنتاج ٢٣٣ وعندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، استنتج أنه إذا ألغت المنشأة منح سهم أو خيار سهم خلال فترة الإستحقاق (عدا عن عمليات الإلغاء بسبب إخفاق الموظف في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء)، يتعين عليها رغم ذلك الإستمرار في محاسبة الخدمات المستلمة، كما لو أنه لم يتم إلغاء ذلك المنح للسهم أو خيار السهم. ومن وجهة نظر المجلس، من غير المحتمل أن يتم إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم دون بعض التعويض للطرف المقابل، إما على شكل نقد أو خيارات أسهم بديلة. وعلاوة على ذلك، لم يرى المجلس أي اختلاف بين إعادة تسعير خيارات الأسهم وإلغاء خيارات الأسهم الذي يتبعه منح خيارات أسهم بديلة بسعر ممارسة أقل، وعليه استنتج المجلس أن المعاملة المحاسبية يجب أن تكون نفس المعاملة. وإذا تم الدفع نقداً عند إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم، استنتج المجلس أنه يجب محاسبة الدفع على أنه إعادة شراء حصة حقوق ملكية، أي كاقتطاع من حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٣٤ وأشار المجلس أن معاملته المقترحة تعني استمرار المنشأة في الإعتراف بالخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية، رغم أن المنشأة يمكن أن تكون قد دفعت تعويض نقدي للطرف المقابل عند إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم. وناقش المجلس منهجا بديلاً مطبقاً في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣: إذا قامت المنشأة بتسوية أسهما أو خيارات أسهم غير مستحقة نقداً، فإنه تتم معاملة تلك الأسهم أو خيارات الأسهم كما لو أنه تم استحقاقها مباشرة. ويُقتضي من المنشأة الإعتراف فوراً بمصروف معين مقابل مبلغ مصروف التعويض الذي تم بخلاف ذلك

الإعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية. وعلى الرغم من أن المجلس كان سيفضل تبني هذا المنهج، إلا أنه كان سيكون من الصعب تطبيقه في سياق الأسلوب المحاسبي المقترح في مسودة العرض ٢، نظرا لأنه لا يوجد مبلغ محدد لمصروف تعويض غير معترف به – إن المبلغ المعترف به مستقبلا كان سيعتمد على عدد وحدات الخدمة المستلمة في المستقبل.

إستنتاج ٢٣٥ لم يوافق العديد من المجاوبين ممن أبدوا ملاحظاتهم حول معاملة عمليات الإلغاء على المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢. حيث أفادت ملاحظاتهم أنه من غير المناسب الإستمرار في الإعتراف بالمصروف بعد إلغاء المنح. واقترح البعض مناهج أخرى، بما في ذلك المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. وبعد النظر في هذه الملاحظات، ونظرا لأن المجلس قد قرر استبدال أسلوب وحدات الخدمة بأسلوب تاريخ المنح المعدل الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣، استنتج المجلس أنه ينبغي عليه تبني نفس المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ بشأن عمليات الإلغاء والتسوية. وبموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، تُعتبر التسوية (بما في ذلك الإلغاء) على أنها ناتجة عن الإستحقاق المباشر لأدوات حقوق الملكية. ويتم الإعتراف بمبلغ مصروف التعويض، المقاس في تاريخ المنح لكن غير المعترف به بعد، مباشرة في تاريخ التسوية أو الإلغاء.

إستنتاج ٢٣٦ وبالإضافة إلى المسائل المذكورة أعلاه، وخلال مداولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أخذ المجلس بعين الإعتبار أيضاً مسائل أكثر تفصيلا تتعلق بالتعديلات والإلغاءات. ونظر المجلس بالتحديد فيما يلي:

(أ) تعديلا ينتج عنه انخفاض في القيمة العادلة (أي تكون القيمة العادلة لأداة معدلة أقل من القيمة العادلة لأداة أصلية، مقاسة في تاريخ التعديل).

(ب) تغييرا في عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة (زيادة وإنخفاضا).

(ج) تغييرا في شروط الخدمة، كما يسبب تغييرا في طول فترة الإستحقاق (زيادة وانخفاضا).

(د) تغييرا في شروط الأداء، ما يسبب تغييرا في احتمالية الإستحقاق (زيادة وانخفاضا)

(هـ) تغييرا في تصنيف المنح، من حقوق ملكية إلى إلتزامات.

إستنتاج ٢٣٧ واستنتج المجلس أنه عند تبني أسلوب قياس تاريخ المنح، يجب أن تضمن متطلبات إجراء التعديلات والإلغاءات أن لا تتمكن المنشأة، عند طريق تعديل أو إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم، من تفادي الإعتراف بمصروف التعويض على أساس القيم العادلة في تاريخ المنح. وبناء عليه، استنتج المجلس أنه بالنسبة للترتيبات المصنفة كترتيبات تتم تسويتها بحقوق الملكية (على الأقل مبدئيا)، على المنشأة الإعتراف بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح خلال فترة الإستحقاق، ما لم يخفق الموظف في استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بموجب شروط الإستحقاق الأصلية.

مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقدا

إستنتاج ٢٣٨ تعتبر بعض المعاملات قائمة "على أساس الأسهم"، حتى لو لم تكن تتضمن إصدار أسهم أو خيارات أسهم أو أي شكل آخر من أدوات حقوق الملكية. إن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقدا هي معاملات يستند فيها مبلغ النقد المدفوع للموظف (أو طرف آخر) إلى أساس الزيادة في سعر السهم خلال فترة محددة، تخضع عادة لشروط الإستحقاق، مثل بقاء الموظف في خدمة المنشأة خلال الفترة المحددة. (لاحظ أن المناقشة التالية تركز على مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم الممنوحة للموظفين، ولكنها تنطبق أيضا على مثل هذه المكافأة الممنوحة لأطراف أخرى).

إستنتاج ٢٣٩ وفيما يتعلق بالمفاهيم المحاسبية، فإن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتضمن تدفقا صادرا للنقد (أو أصول أخرى) تختلف عن المعاملات التي يتم فيها استلام البضاعة أو الخدمات كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٤٠ وفي المعاملة التي تتم تسويتها بحقوق الملكية، فإن جانباً واحداً فقط من المعاملة يسبب تغييراً في الأصول، أي يتم استلام الأصل (الخدمات) لكن لا يتم صرف أية أصول. والجانب الآخر من المعاملة يزيد من حقوق الملكية؛ لكن لا يسبب تغييراً في الأصول. ووفقا لذلك، لا يكون إعادة قياس مبلغ المعاملة عند التسوية غير ضروريا فقط، بل أنه غير مناسب أيضاً لأنه لا يتم إعادة قياس حصص حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٤١ وعلى النقيض من ذلك، وفي معاملة تتم تسويتها نقداً، يسبب جانبي المعاملة تغييراً في الأصول، أي يتم استلام الأصل (الخدمات) ويتم صرف الأصل (النقد) في النهاية. لذلك، مهما كانت القيمة المنسوبة للأصل الأول (الخدمات المستلمة)، سيكون من الضروري في النهاية الإعتراف بالتغيير في الأصول عندما يتم صرف الأصل الثاني (النقد). وعليه، مهما كانت الكيفية التي تتم فيها محاسبة المعاملة بين استلام الخدمات والتسوية نقدا، فإنه يجب "زيادتها بشكل حقيقي" لتعادل مبلغ النقد المدفوع، من أجل محاسبة كلا التغييرين في الأصول.

إستنتاج ٢٤٢ ولأن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقدا تنطوي على تدفق صادر من النقد (بدلا من إصدار أدوات حقوق ملكية)، ينبغي محاسبة مكافأة الموظفين النقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم وفقا للمحاسبة العادية لالتزامات مماثلة. ويبدو ذلك صريحاً، لكن هناك بعض التساؤلات يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار وهي:

(أ) هل يجب الإعتراف بالإلتزام قبل تاريخ الإستحقاق، أي قبل أن يستوفي الموظفون الشروط ليصبحوا مخولين بدون شرط الدفعة النقدية؟

(ب) وإذا كان الأمر كذلك، كيف يجب قياس ذلك الإلتزام؟

(ج) كيف يجب عرض المصروف في بيان الدخل؟

هل يوجد التزام قبل تاريخ الإستحقاق؟

إستنتاج ٢٤٣ يمكن النقاش بأن المنشأة لا يكون لديها إلتزام حتى تاريخ الإستحقاق، لأنه لا يوجد لديها التزام حالي لكي تدفع نقداً للموظفين إلى أن يستوفوا الشروط التي تخولهم بدون شرط لاستلام النقد؛ إذ أنه بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق يوجد فقط إلتزام طارئ.

إستنتاج ٢٤٤ لاحظ المجلس أن هذا النقاش ينطبق على كافة أنواع منافع الموظفين التي تتم تسويتها نقداً، وليس فقط مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. على سبيل المثال، يمكن النقاش بأن ليس لدى المنشأة التزام لدفعات التقاعد للموظفين إلى أن يستوفي الموظفين شروط الإستحقاق المحددة.

وقد تطرقت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى هذا النقاش في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*". وينص أساس الإستنتاجات على ما يلي:

> تلخص الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي الجديد رقم ١٩ الإعتراف بالإلتزامات الناشئة عن خطط المنافع المحددة وقياسها... وتعتمد الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي الجديد رقم ١٩ على أساس تعريف الإلتزام في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإعتراف به... ويعتقد المجلس أن لدى المنشأة إلتزام بموجب خطة المنافع المحددة عندما يقدم الموظف خدمات مقابل منافع موعودة بموجب الخطة..ويعتقد المجلس أن الإلتزام قائم حتى لو لم يتم استحقاق المنفعة، بعبارة أخرى، إذا كان حق الموظف في استلام المنافع مشروطاً بالتوظيف المستقبلي. على سبيل المثال، لنفترض أن منشأة تقدم منافع مقدارها ١٠٠ للموظفين الذين يبقون في الخدمة لمدة سنتين. في نهاية السنة الأولى، لا يكون الموظف والمنشأة في نفس المركز كما في بداية السنة الأولى، لأنه يجب على الموظف العمل سنة واحدة، بدلا من سنتين، قبل أن يصبح مخولا لاستلام المنفعة. وعلى الرغم من وجود احتمال بعدم استحقاق المنفعة، فإن ذلك الفرق يشكل إلتزاماً، ومن وجهة نظر المجلس، يجب أن ينتج عنه اعتراف بالتزام معين في نهاية السنة الأولى. ويعكس قياس ذلك الإلتزام بقيمته الحالية أفضل تقدير للمنشأة لاحتمالية عدم استحقاق المنفعة. (معيار المحاسبة الدولي ١٩، أساس الإستنتاجات، الفقرات ١١-١٤).

إستنتاج ٢٤٥ وبناء على ذلك، استنتج المجلس أنه من أجل الإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٩، الذي يغطي منافع الموظفين الأخرى التي تتم تسويتها نقداً، يجب الإعتراف بإلتزام معين فيما يخص مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً خلال فترة الإستحقاق، حيث يتم تقديم الخدمات من قبل الموظفين. وعليه، مهما كانت الطريقة التي يتم بها قياس الإلتزام، استنتج المجلس أنه يجب استحقاقه خلال فترة الإستحقاق، إلى الحد الذي يؤدي فيه الموظفون ما يترتب عليهم من الإتفاق. على سبيل المثال، إذا اقتضت بنود الإتفاق أن يؤدي الموظفون الخدمات خلال ثلاث سنوات، يتم استحقاق الإلتزام خلال فترة الثلاث سنوات تلك، بالإنسجام مع معاملة منافع الموظفين الأخرى التي تتم تسويتها نقداً.

كيف يجب قياس الإلتزام؟

إستنتاج ٢٤٦ إن من أحد المناهج البسيطة هو أن يستند الإستحقاق إلى سعر سهم المنشأة في نهاية كل فترة إبلاغ مالي. وإذا ازداد سعر سهم المنشأة خلال فترة الإستحقاق، تكون المصاريف أكبر في فترات الإبلاغ المالي اللاحقة مقارنة مع فترات الإبلاغ المالي الأولى. وسبب ذلك هو أن كل فترة إبلاغ مالي سوف تتضمن آثار (أ) الزيادة في الإلتزام فيما يخص خدمات الموظفين المستلمة خلال فترة الإبلاغ المالي تلك، (ب) والزيادة في الإلتزام المنسوبة إلى الزيادة في سعر سهم المنشأة خلال فترة الإبلاغ المالي، ما يزيد المبلغ الواجب دفعه فيما يخص خدمات الموظفين السابقة المستلمة.

إستنتاج ٢٤٧ وينسجم هذا المنهج مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ (الفقرة ٢٥) والتفسير رقم ٢٨ *محاسبة مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم وخيارات الأسهم المتغيرة الأخرى أو خطط المنح*.

إستنتاج ٢٤٨ غير أن هذا لا يعتبر منهجا للقيمة العادلة. وكما في خيارات الأسهم، فإن القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم تتضمن كلا من قيمتها الجوهرية (الزيادة في سعر السهم حتى تاريخه) وقيمتها الزمنية (قيمة حق المشاركة في الزيادة المستقبلية في سعر السهم، إن وجدت، التي يمكن أن تحدث بين تاريخ التقييم وتاريخ التسوية). ويمكن استخدام نموذج معين لتسعير الخيارات لتقدير القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم.

إستنتاج ٢٤٩ وفي النهاية، مهما كانت الطريقة التي يقاس بها الإلتزام خلال فترة الإستحقاق، يتم إعادة قياس الإلتزام- وبالتالي المصروف، عند تسوية مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم، لتعادل مبلغ النقد المدفوع. وسوف يعتمد مبلغ النقد المدفوع على القيمة الجوهرية لمكافأة

الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في تاريخ التسوية. ويدعم البعض قياس إلتزام مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم بالقيمة الجوهرية لهذا السبب، ولأنه من الأسهل قياس القيمة الجوهرية.

إستنتاج ٢٥٠ استنتج المجلس أن قياس مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم بالقيمة الجوهرية لا ينسجم مع أساس قياس القيمة العادلة المطبق، في معظم الحالات، فيما تبقى من هذا المعيار. وعلاوة على ذلك، رغم أن أساس قياس القيمة العادلة هو أكثر تعقيداً في التطبيق، فمن المحتمل أن تقيس منشآت عديدة القيمة العادلة لأدوات مماثلة بشكل منتظم، مثلا عمليات منح لمكافأة جديدة للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم أو خيار سهم جديد، ما يوفر معظم المعلومات المطلوبة لإعادة قياس القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في كل تاريخ إبلاغ مالي. وزيادة على ذلك، ولأن أساس قياس القيمة الجوهرية لا يتضمن القيمة الزمنية، فلا يعتبر مقياسا ملائما لالتزام مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم أو تكلفة الخدمات المستهلكة.

إستنتاج ٢٥١ ترتبط مسألة كيفية قياس الإلتزام مع مسألة كيفية عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل، كما هو موضح أدناه.

كيف ينبغي عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل؟

إستنتاج ٢٥٢ تماثل مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم من ناحية اقتصادية خيارات الأسهم. ومن هنا يناقش البعض أن المعاملة المحاسبية لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم يجب أن تكون نفس معاملة خيارات الأسهم، وذلك كما نوقش سابقا (الفقرة ١١٣). غير أنه وكما أشير في الفقرتين ٢٤٠ و ٢٤١ يوجد في المعاملة التي تتم تسويتها بحقوق الملكية تغيير وحيد في صافي الأصول (البضاعة أو الخدمات المستلمة) في حين يوجد في المعاملة التي تتم تسويتها نقداً تغييرين في صافي الأصول (البضاعة أو الخدمات المستلمة والنقد أو الأصول الأخرى المدفوعة). وللتمييز بين آثار كل تغيير في صافي الأصول في المعاملة التي تتم تسويتها نقداً، يجب فصل المصروف إلى عنصرين هما:

- مبلغ يقوم على أساس القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في تاريخ المنح، معترف به خلال فترة الإستحقاق، بطريقة تماثل محاسبة المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، و
- تغييرات في التقدير بين تاريخ المنح وتاريخ التسوية، أي كافة التغيرات المطلوبة لإعادة قياس مبلغ المعاملة ليساوي المبلغ المدفوع في تاريخ التسوية.

إستنتاج ٢٥٣ عند إعداد مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أن المعلومات بشأن هذين العنصرين ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. على سبيل المثال، يعتبر مستخدمو البيانات المالية أن لآثار إعادة قياس الإلتزام قيمة توقع ضئيلة. وبناءاً عليه، استنتج المجلس أنه يجب أن يكون هناك إفصاحاً منفصلاً، إما في مقدمة البيانات المالية أو في الملاحظات، بشأن ذلك الجزء من المصروف المعترف به خلال كل فترة محاسبية يُنسب إلى التغيرات في القيمة العادلة المقدرة للإلتزام بين تاريخ المنح وتاريخ التسوية.

إستنتاج ٢٥٤ غير أن البعض في ردهم على مسودة العرض ٢ لم يوافقوا على الإفصاح المقترح، مجادلين بالقول أن الطلب من المنشأة محاسبة المعاملة على أنها معاملة تتم تسويتها نقداً وكذلك حساب، لأغراض الإفصاح، ما كان يمكن أن يكون عليه مبلغ المعاملة إذا كان الإتفاق عبارة عن معاملة تتم تسويتها بحقوق ملكية، يشكل عبئاً وغير ملائما.

إستنتاج ٢٥٥ وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار هذه الملاحظات وأشار أيضاً إلى أن قراره لتبني أسلوب تاريخ المنح المعدل الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ سيزيد الأمر تعقيداً بالنسبة

للمنشآت في تحديد المبلغ الواجب الإفصاح عنه، لأنه سيكون من الضروري التمييز بين آثار الإلغاءات وآثار تغيرات القيمة العادلة عند حساب المبلغ الواجب الإفصاح عنه. وبناء على ذلك استنتج المجلس أنه لا يجب الإحتفاظ بالإفصاح كمتطلب إلزامي، بل يجب أن يتم تقديمه كمثال على الإفصاح الإضافي الذي ينبغي على المنشآت النظر في تقديمه. على سبيل المثال، إن المنشآت التي لديها كم كبير من الترتيبات التي تتم تسويتها نقداً والتي تشهد تقلبات كبيرة في سعر الأسهم، من المحتمل أن تجد الإفصاح مفيد لمستخدمي بياناتها المالية.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

إستنتاج ٢٥٦ بموجب بعض ترتيبات الدفع على أساس الأسهم الخاصة بالموظفين، بإمكان الموظفين اختيار الإستلام نقداً بدل الأسهم أو خيارات الأسهم، أو بدلاً من ممارسة خيارات الأسهم. وهناك العديد من الإختلافات المحتملة لترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي يمكن بموجبها دفع بديل نقد. على سبيل المثال، يمكن أن يكون أمام الموظفين أكثر من فرصة لاختيار استلام بديل النقد، مثلا يمكن للموظفين اختيار استلام النقد بدلاً من الأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ الإستحقاق، أو اختيار استلام النقد بدلاً من ممارسة خيارات الأسهم. ويمكن أن توفر بنود الإتفاق للمنشأة خيار التسوية، أي ما إذا ستدفع بديل النقد بدلاً من إصدار الأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ الإستحقاق أو بدلا من إصدار الأسهم عند ممارسة خيارات الأسهم. ويمكن أن يكون مبلغ بديل النقد ثابتاً أو متغيراً، فإذا كان متغيراً يمكن أن يكون قابلا للتحديد بطريقة تتعلق أو لا تتعلق بسعر أسهم المنشأة.

إستنتاج ٢٥٧ يتضمن هذا المعيار أساليب محاسبية مختلفة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد والمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة. وبناءاً عليه، إذا أتيح للمنشأة أو الموظف إمكانية اختيار التسوية، من الضروري تحديد الأسلوب المحاسبي اللازم تطبيقه. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار الحالات التي توفر فيها بنود الإتفاق (أ) للموظف اختيار التسوية (ب) وللمنشأة اختيار التسوية.

بنود الإتفاق توفر للموظف اختيار التسوية

إستنتاج ٢٥٨ لا تؤدي معاملات الدفع على أساس الأسهم بدون بدائل النقد إلى نشوء إلتزامات بموجب *الإطار*، لأنه لا يُطلب من المنشأة نقل النقد أو الأصول الأخرى إلى جهة أخرى. غير أن هذا ليس واقع الحال إذا أعطى العقد بين المنشأة والموظف حقا تعاقديا للموظف للمطالبة ببديل النقد. وفي هذه الحالة، يوجد على المنشأة التزام بنقل النقد للموظف وبالتالي يوجد إلتزام. وعلاوة على ذلك، ولأنه يحق للموظف المطالبة بالتسوية بحقوق الملكية بدلاً من النقد، يكون له أيضا حقا مشروطا في أدوات حقوق الملكية. لذا، تم منح الموظف في تاريخ المنح حقوقا في أداة مالية مركبة؛ أي أداة مالية تتضمن كل من عنصري الدين وحقوق الملكية.

إستنتاج ٢٥٩ ومن الشائع هيكلة البدائل بحيث تكون القيمة العادلة لبديل النقد هي دائما نفس القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية، مثلا إذا كان أمام الموظف فرصة الإختيار بين خيارات الأسهم ومكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. غير أنه إذا لم يكن الحال كذلك، فإن القيمة العادلة للأداة المالية المركبة تتجاوز عادة كل من القيمة العادلة لبديل النقد (بسبب إمكانية أن تكون الأسهم أو خيارات

الأسهم أكثر قيمة من بديل النقد) والقيمة العادلة للأسهم أو الخيارات (بسبب إمكانية أن يكون بديل النقد أكثر قيمة من الأسهم أو الخيارات).

إستنتاج ٢٦٠ وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فإن الأداة المالية التي تتم محاسبتها كأداة مركبة يتم فصلها إلى عنصري الدين وحقوق الملكية، عن طريق توزيع العوائد المستلمة مقابل إصدار أداة مركبة على عنصري الدين وحقوق الملكية. ويستلزم هذا تحديد القيمة العادلة لعنصر الإلتزام ومن ثم تعيين ما تبقى من العوائد المستلمة لعنصر حقوق الملكية. ويعتبر هذا ممكناً إذا كانت تلك العوائد عبارة عن مقابل نقدي أو غير نقدي من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. وإذا لم تكن تلك هي الحالة، فمن الضروري تقدير القيمة العادلة للأداة المركبة نفسها.

إستنتاج ٢٦١ واستنتج المجلس أنه يجب قياس الأداة المركبة عن طريق تقييم عنصر الإلتزام أولاً (بديل النقد) ومن ثم تقييم عنصر حقوق الملكية (أداة حقوق الملكية) – بحيث يأخذ ذلك التقييم في الحسبان أنه يجب على الموظف إلغاء بديل النقد لاستلام أداة حقوق الملكية – وجمع قيم العنصرين معاً. وينسجم هذا مع المنهج الذي تم تبنيه في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والذي يتم بموجبه قياس عنصر الإلتزام أولاً ثم توزع القيمة المتبقية على حقوق الملكية. وإذا كانت القيمة العادلة لكل بديل تسوية هي دائما نفس القيمة، عندها ستكون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المركبة تساوي صفراً، وبالتالي ستكون القيمة العادلة للأداة المركبة هي نفس القيمة العادلة لعنصر الإلتزام.

إستنتاج ٢٦٢ واستنتج المجلس أنه يجب على المنشأة محاسبة الخدمات المقدمة فيما يخص كل عنصر من عناصر الأداة المالية المركبة على حدة، لضمان انسجامها مع متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة والمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد. وبناءاً عليه، وبالنسبة لعنصر الدين، يجب على المنشأة الإعتراف بالخدمات المستلمة، وبالتزام الدفع لقاء تلك الخدمات، عندما يقدم الموظفون الخدمات، بنفس الطريقة التي تعترف فيها بالمعاملات الأخرى التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد (مثلا مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم). وبالنسبة لعنصر حقوق الملكية (إن وجد)، على المنشأة الإعتراف بالخدمات المستلمة، وبالزيادة في حقوق الملكية، عندما يقدم الموظفون الخدمات، بنفس الطريقة التي تعترف فيها بالمعاملات الأخرى التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة.

إستنتاج ٢٦٣ واستنتج المجلس أنه يجب إعادة قياس الإلتزام بقيمته العادلة كما في تاريخ التسوية، قبل محاسبة تسوية الإلتزام. وهذا يضمن، في حال قامت المنشأة بتسوية الإلتزام عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، أن تقاس الزيادة الناتجة في حقوق الملكية بالقيمة العادلة للمقابل الذي يتم استلامه لقاء أدوات حقوق الملكية الصادرة، كونها القيمة العادلة للإلتزام الذي تم تسويته.

إستنتاج ٢٦٤ كما استنتج المجلس أيضاً أنه إذا دفعت المنشأة نقدا بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية عند التسوية، فإن أية مساهمات لحقوق الملكية معترف بها سابقاً فيما يخص عنصر حقوق الملكية يجب أن تبقى ضمن حقوق الملكية. وباختيار القبض نقداً بدلاً من أدوات حقوق ملكية، يكون الموظف قد تنازل عن حقوقه في استلام أدوات حقوق ملكية. ولا يسبب ذلك الحدث تغييراً في صافي الأصول وبالتالي لا يوجد تغيير في إجمالي حقوق الملكية. وهذا ينسجم مع استنتاجات المجلس بشأن العمليات الأخرى لإنقضاء مدة أدوات حقوق الملكية (انظر الفقرات استنتاج ٢١٨- استنتاج ٢٢١).

بنود الإتفاق توفر للمنشأة اختيار التسوية

إستنتاج ٢٦٥ بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للمنشأة اختيار ما إذا تريد التسوية نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة أولاً أن تحدد ما إذا كان لديها التزام للتسوية نقدا وبالتالي لا يكون متاح أمامها فعلياً خيار للتسوية. وبالرغم أن العقد يمكن أن ينص على إمكانية المنشأة اختيار ما إذا تريد التسوية نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، استنتج المجلس أن المنشأة سيكون عليها إلتزام بالتسوية نقداً إذا كان اختيار التسوية بحقوق الملكية ليس له جوهر تجاري (مثلا لأن المنشأة ممنوعة قانونياً من إصدار الأسهم)، أو إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة بوجوب التسوية نقدا، أو تقوم عموما بالتسوية نقدا كلما طلب الطرف المقابل ذلك. وعلى المنشأة أيضا إلتزام التسوية نقداً إذا كانت الأسهم الصادرة (بما في ذلك الأسهم التي تصدر عند ممارسة خيارات الأسهم) قابلة للإسترداد، إما إلزامياً (عند توقف التوظيف) أو بحسب اختيار الطرف المقابل.

إستنتاج ٢٦٦ وخلال إعادة مداولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أشار المجلس إلى أن التصنيف كالتزامات أو حقوق ملكية للترتيبات التي يبدو فيها أنه يوجد أمام المنشأة خيار التسوية، يختلف عن التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والذي يقتضي أن يتم تصنيف مثل هذا الترتيب إما بالكامل كالتزام (إذا كان العقد عبارة عن عقد مشتق) أو كأداة مركبة (إذا لم يكن العقد عقداً مشتقاً). غير أنه بالإنسجام مع استنتاجاته بشأن الإختلافات الأخرى بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ (أنظر الفقرات استنتاج ١٠٦- استنتاج ١١٠)، قرر المجلس الحفاظ على هذا الإختلاف، بانتظار نتيجة مشروعه طويل الأجل حول المفاهيم، والذي يتضمن مراجعة تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية.

إستنتاج ٢٦٧ وحتى إذا لم تكن المنشأة ملزمة بالتسوية نقدا إلى أن تختار القيام بذلك، فإنه في الوقت الذي تختار فيه ذلك ينشأ إلتزام عن مبلغ الدفعة النقدية. وهذا يثير التساؤل حول كيفية محاسبة للجانب المدين من القيد. ويمكن مناقشة أن أي فرق بين (أ) مبلغ الدفعة النقدية (ب) وإجمالي المصروف المعترف به لقاء الخدمات المستلمة والمستهلكة حتى تاريخ التسوية (والذي يمكن أن يعتمد على قيمة بديل تسوية حقوق الملكية في تاريخ المنح) يجب الإعتراف به كتعديل على مصروف تعويضات الموظف. لكن نظرا أن الدفعة النقدية هي لتسوية حصة حقوق ملكية، استنتج المجلس أن معاملة الدفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة حقوق ملكية هو أمر ينسجم مع *الإطار*، أي كاقتطاع من حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، لا يُقتضي وجود تعديل على مصروف التعويضات عند التسوية.

إستنتاج ٢٦٨ إلا أن المجلس استنتج أنه يجب الإعتراف بمصروف إضافي إذا اختارت المنشأة بديل تسوية بقيمة عادلة أعلى، وحيث أن المنشأة دفعت طوعاً أكثر مما يلزمها، فإنها تتوقع افتراضياً أن تستلم (أو أنها استلمت مسبقا) خدمات إضافية من الموظفين مقابل القيمة الإضافية الممنوحة.

إستنتاجات عامة بشأن محاسبة خيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ٢٦٩ أخذ المجلس أولا بعين الإعتبار كافة القضايا الرئيسية المتعلقة بالإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم وقياسها، وتوصل إلى استنتاجات حول تلك القضايا. ومن ثم وضع بعض الإستنتاجات العامة، وبالتحديد بشأن التعامل مع خيارات أسهم الموظفين، والتي هي واحدة من

أكثر جوانب المشروع إثارة للجدل. ولدى توصله إلى تلك الإستنتاجات، أخذ المجلس بعين الإعتبار القضايا التالية:

- تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية
- الإعتراف مقابل الإفصاح عن المصاريف الناشئة من معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين
- موثوقية قياس القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين

تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية

إستنتاج ٢٧٠ حث بعض المجاوبين على ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢ المجلس على إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يستند إلى المتطلبات القائمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP).

إستنتاج ٢٧١ وبشكل أكثر تحديدا، حث المجاوبون المجلس على إعداد معيار يستند إلى بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. ونظرا لأن تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة كان عموما السبب وراء هذا الإقتراح، درس المجلس مبادئ المحاسبة المقبولة عموما المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل شامل، وليس فقط ناحية واحدة منها. والبيانات الرئيسية بهذه المبادئ حول الدفع على أساس الأسهم هو رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ *محاسبة الأسهم الصادرة للموظفين*، وبيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥

إستنتاج ٢٧٢ صدر رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في العام ١٩٧٢. ويتناول خطط أسهم الموظفين فقط، وتميز بين الخطط (الثابتة) غير المتعلقة بالأداء والخطط المتعلقة بالأداء والخطط المتغيرة الأخرى.

إستنتاج ٢٧٣ بالنسبة للخطط الثابتة، يتم قياس المصروف بالقيمة الجوهرية (أي الفرق بين سعر السهم وسعر الممارسة)، إن وجد، في تاريخ المنح. ونموذجياً، لا ينتج هذا عن مصروف يتم الإعتراف به للخطط الثابتة، لأن معظم خيارات الأسهم الممنوحة بموجب الخطط الثابتة يتم منحها بسعر مساوي لسعر السوق. وبالنسبة للخطط المتعلقة بالأداء والخطط المتغيرة الأخرى، يتم قياس المصروف بالقيمة الجوهرية في تاريخ القياس. وتاريخ القياس هو التاريخ الذي يكون فيه عدد الأسهم أو خيارات الأسهم التي يكون الموظف مخول باستلامها وسعر الممارسة ثابتين. وحيث أنه من المحتمل أن يصادف تاريخ القياس هذا في وقت لاحق لتاريخ المنح، فإن أي مصروف يخضع للشك، وإذا كان سعر السهم في تزايد، فإن مصروف الخطط المتعلقة بالأداء سيكون أكبر منه للخطط الثابتة.

إستنتاج ٢٧٤ وفي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، أشار مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ واجه انتقاداً لما تأتى عنه من نتائج غير عادية ولإفتقاره لأية أسس مفاهيمية ضمنية. على سبيل المثال، نتج عن متطلبات رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ نموذجياً الإعتراف بمصروف معين لخيارات الأسهم المتعلقة بالأداء، لكن لا يتم عادة الإعتراف بأي مصروف لخيارات الأسهم الثابتة. وهذه نتيجة غير عادية لأن خيارات الأسهم الثابتة تكون عادة أكثر قيمة في تاريخ المنح من خيارات الأسهم المتعلقة بالأداء. وزيادة على ذلك، فإن حذف مصروف معين لخيارات الأسهم الثابتة يضعف من جودة البيانات المالية:

> إن البيانات المالية الناتجة هي أقل مصداقية مما يمكن أن تكون، والبيانات المالية للمنشآت التي تستخدم خيارات أسهم الموظفين الثابتة بشكل مكثف لا تكون قابلة للمقارنة بتلك البيانات الخاصة بالمنشآت التي تستخدم بشكل كبير الخيارات الثابتة (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الفقرة ٥٦)

إستنتاج ٢٧٥ وأشارت ورقة المناقشة، في تناولها لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، أن اختلاف التعامل المحاسبي للخطط الثابتة والمتعلقة بالأداء له تأثير غير ملائم من حيث عدم تشجيع المنشآت على وضع خطط أسهم الموظفين المتعلقة بالأداء.

بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣

إستنتاج ٢٧٦ صدر بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ في العام ١٩٩٥. ويقتضي الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، على أساس القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الصادرة، أو القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أيهما قابل للقياس بموثوقية أكبر. كما يتم أيضا تشجيع المنشآت، لكن لا يُطلب منها، على تطبيق أسلوب محاسبة القيمة العادلة في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. وعموما لا يميز بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ بين الخطط الثابتة وتلك المتعلقة بالأداء.

إستنتاج ٢٧٧ إذا طبقت المنشأة الأسلوب المحاسبي الوارد في رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ بدلاً من ذلك الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، فإن الأخير يقتضي الإفصاحات عن صافي الدخل الأولي وحصة السهم من الأرباح في البيانات المالية السنوية، كما لو أنه تم تطبيق المعيار. ومؤخراً تبنى عدد كبير من الشركات الأمريكية الكبرى أسلوب محاسبة القيمة العادلة الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للمعاملات مع الموظفين.

إستنتاج ٢٧٨ ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية أن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ هو أفضل من رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥، وكان يفضل لو أن الإعتراف على أساس القيمة العادلة لخيارات الموظفين كان إلزامياً وليس اختيارياً. ويوضح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن مجلس معايير المحاسبة المالية قرر السماح بالبديل على أساس الإفصاح لأسباب سياسية، وليس لأنه اعتقد أن هذا أفضل حل محاسبي:

> يستمر المجلس... في الإعتقاد أن الإفصاح ليس بديلا مناسباً للإعتراف بالأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف في البيانات المالية... واختار المجلس حلا على أساس الإفصاح لتعويضات الموظفين على أساس الأسهم لوضع حد للجدل المثير للخلاف حول هذه المسألة، ليس لأنه يعتقد أن ذلك الحل هو أفضل وسيلة لتحسين المحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية. (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ الفقرتان ٦١ و٦٢).

إستنتاج ٢٧٩ وبموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، فإن التعامل المحاسبي لمعاملات الدفع على أساس الأسهم تختلف اعتماداً على ما إذا كان الطرف الآخر في المعاملة موظفاً أو غير موظف، وما إذا تختار المنشأة تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أو رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ على المعاملات مع الموظفين. وينظر عموماً إلى وجود اختيار في الأساليب المحاسبية على أنه أمر غير مرغوب به. وفي الحقيقة، كرس المجلس مؤخراً كثيراً من الوقت والجهد في عمل تحسينات على المعايير الدولية القائمة، وأحد أهداف هذه التحسينات هو إلغاء الإختيارات في الأساليب المحاسبية.

إستنتاج ٢٨٠ وتثبت الأبحاث في الولايات المتحدة الأمريكية أن اختيار واحد من الأساليب المحاسبية عن غيره له أثر هام على الأرباح المبلغ عنها للمنشآت الأمريكية. على سبيل المثال، أثبت الأبحاث التي أجرتها شركتي بير ستيرنز وكريدت سويس فيرست بوسطن بشأن مؤشر أس آند بي ٥٠٠ (S&P 500) أنه لو تم تطبيق أسلوب قياس القيمة العادلة الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لأغراض الإعتراف بمصروف معين لتعويضات الموظفين على أساس الأسهم، فإن أرباح الشركات الخمسمائة وفق مؤشر أس آند بي كانت ستكون أقل بشكل كبير، وأن الأثر في تنامي. إن الأثر على الأرباح المبلغ عنها أمر أساسي في بعض القطاعات، حيث تستخدم الشركات خيارات الأسهم بشكل كبير.

إستنتاج ٢٨١ وأنهى مجلس معايير المحاسبة الكندي مؤخراً مشروعه بشأن الدفع على أساس الأسهم. ووفقاً لسياسة هذا المجلس المتعلقة بتحقيق الإنسجام بين المعايير الكندية والمعايير الأمريكية، فقد اقترح

معياراً استند إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموما المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، بما في ذلك رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥. وبعد الأخذ بعين الإعتبار ملاحظات المجاوبين، قرر مجلس معايير المحاسبة الكندي إلغاء الإرشادات المستمدة من رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥. وقد توصل إلى هذا القرار لعدة أسباب، بما في ذلك، من وجهة نظره، أن أسلوب القيمة الجوهرية يشوبه عيب ما. كما أن إدماج متطلبات رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في معيار محاسبي معين ينتج عنه تكبد تكاليف كبيرة من قبل معدي البيانات المالية لا يجني منها مستخدمي البيانات المالية أية منفعة – ستقضي المنشآت قدراً كبيراً من الوقت والجهد في فهم القواعد ومن ثم إعادة تصميم خطط الخيار، وذلك عادة من خلال حذف شروط الأداء القائمة، لتجنب الإعتراف بمصروف معين فيما يخص تلك الخطط، وبالتالي لا يحدث أي تحسين على محاسبة خطط خيار السهم.

إستنتاج ٢٨٢ لقد كان المعيار الكندي منسجما بشكل أولي مع بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. وشمل ذلك السماح بالإختيار بين المحاسبة على أساس القيمة العادلة لمصروف تعويض الموظف على أساس الأسهم في بيان الدخل والإفصاح عن المبالغ الأولية في ملاحظات كلاً من البيانات المالية المرحلية والسنوية. غير أن مجلس معايير المحاسبة الكندي قام مؤخراً بتعديل معياره لإلغاء الإختيار بين الإعتراف والإفصاح، وبالتالي يكون الإعتراف بالمصروف إلزامياً للفترات المالية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

إستنتاج ٢٨٣ ولأن رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ يتضمن عيوبا خطيرة، فقد استنتج المجلس أن إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية بناءاً عليه من غير المحتمل أن يمثل تحسنا كبيراً، إن وجد، في إعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، فإن الآثار غير الملائمة لرأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥، وبالتحديد في عدم التشجيع على خطط خيارات الأسهم المتعلقة بالأداء، يمكن أن تسبب تشوهات اقتصادية. والهدف من المعايير المحاسبية هو أن تكون محايدة، بحيث لا تمنح تعاملات محاسبية مواتية أو غير مواتية لمعاملات محددة لتشجيع أو عدم تشجيع المنشآت على الدخول في تلك المعاملات. ويخفق رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في تحقيق ذلك الهدف. كما تسود خطط أسهم الموظفين المتعلقة بالأداء في أوروبا (غالباً ما يقتضي القانون شروط الأداء) وفي نواحي أخرى من العالم خارج الولايات المتحدة، ويدعو المستثمرون لاستخدام أكبر لشروط الأداء. وبناء على ذلك، استنتج المجلس أن استحداث معيار محاسبي على أساس رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ سيكون غير منسجم مع هدفه المتمثل في وضع معايير محاسبية ذات جودة عالية.

إستنتاج ٢٨٤ وذلك يبتعد عن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. وتشير الملاحظات الواردة من مجلس معايير المحاسبة المالية في أساس استنتاجات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، والواردة من مجلس معايير المحاسبة الكندي عندما أعد معياراً يستند إلى بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، إلى أن هذين المجلسين الواضعين للمعايير يعتبرون ذلك البيان غير ملائم، لأنه يسمح بالإختيار بين الإعتراف والإفصاح. (هذه المسألة ستناقش بمزيد من التفصيل أدناه). وأضاف مجلس معايير المحاسبة المالية إلى جدول أعماله في آذار ٢٠٠٣ مشروعاً لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك إلغاء بديل الإفصاح الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، بحيث يكون الإعتراف بالمصروف إلزامياً. وعلق رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية على ذلك بقوله:

> كانت الأحداث الأخيرة بمثابة تذكير لنا جميعاً بأن المعلومات المالية الواضحة والموثوقة والقابلة للمقارنة هي أمر أساسي لسلامة وتطور نظام سوقنا الرأسمالي. وفي أعقاب انهيار الأسواق وفضائح التقارير المالية في الشركات، تلقى مجلس معايير المحاسبة المالية مطالب عديدة من المستثمرين أفراداً ومؤسسات، والمحللين الماليين وكثيرين غيرهم، يحثون فيها المجلس على إلزام تسجيل تكلفة التعويضات المتعلقة بخيارات أسهم الموظفين على أنها مصروف... وفي حين أن عدد من الشركات الكبرى لختارت طوعاً أن تعكس هذه التكاليف كمصروف في الإبلاغ عن أرباحها، استمرت شركات أخرى في بيان هذه التكاليف في هوامش بياناتها المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن التحرك لقضاء معاملة معينة للمصروف يكون منسجما مع إلتزام مجلس معايير المحاسبة المالية

بالعمل تجاه تحقيق المقاربة بين المعايير الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية. ومع أخذ كافة هذه العوامل بعين الإعتبار، استنتج المجلس أن إعادة تناول هذا الموضوع المهم الآن هو أمر أساسي. (نشرة أخبار مجلس معايير المحاسبة المالية، ١٢ آذار ٢٠٠٣).

إستنتاج ٢٨٥ وخلال إعادة مداولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، عمل المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية لتحقيق المقاربة بين المعايير الدولية والأمريكية، إلى أقصى حد ممكن، مع الأخذ بعين الإعتبار أن مجلس معايير المحاسبة المالية كان في مرحلة مبكرة من مشروعه – حيث كان يعد مسودة عرض لمراجعة بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ في حين كان مجلس معايير المحاسبة الدولية يصوغ معياره الدولي لإعداد التقارير المالية بالشكل النهائي. واستنتج المجلس أنه بالرغم من أن تحقيق المقاربة هو هدف مهم، إلا أنه لن يكون ملائماً تأخير مسألة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بسبب الحاجة الملحة لوجود معيار بشأن الدفع على أساس الأسهم، كما هو موضح في الفقرات استنتاج ٢–استنتاج ٥. وفي أي حال، ففي الوقت الذي اختتم فيه مجلس معايير المحاسبة الدولية مداولاته، تم تحقيق مقداراً كبيراً من المقاربة. على سبيل المثال، اتفق مجلس معايير المحاسبة المالية مع مجلس معايير المحاسبة الدولية على وجوب الإعتراف بكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية التي تم قياسها على أساس قياس القيمة العادلة، بما في ذلك المعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين. ومن هنا، وافق مجلس معايير المحاسبة المالية على وجوب إلغاء بديل الإفصاح الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

إستنتاج ٢٨٦ واتفق كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه، حالما يُصدر كل من المجلسين معاييرا نهائية بشأن الدفع على أساس الأسهم، سوف ينظر كل منهما في القيام بمشروع لتحقيق المقاربة، بهدف إزالة أي مجالات اختلاف متبقية بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية حول هذا الموضوع.

الإعتراف مقابل الإفصاح

إستنتاج ٢٨٧ إن أحد المفاهيم المحاسبية الأساسية هو أن الإفصاح عن المعلومات المالية ليس بديلاً مناسباً عن الإعتراف في البيانات المالية. على سبيل المثال، ينص *الإطار* على ما يلي:

> إن البنود التي تستوفي معايير الإعتراف يجب الإعتراف بها في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. وإن الإخفاق في الإعتراف بتلك البنود لا يتم تقويمه بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، ولا بالملاحظات أو المواد التوضيحية. (الفقرة ٨٢)

إستنتاج ٢٨٨ إن أحد الجوانب الرئيسية في معايير الإعتراف هو أنه يمكن قياس البند بموثوقية. وتتم مناقشة هذه المسألة بمزيد من التفصيل أدناه. لذلك تركز هذه المناقشة على مسألة "الإعتراف مقابل الإفصاح" من حيث المبدأ، وليس على موثوقية القياس. وما أن يتم تحديد أن بند معين يستوفي معايير الإعتراف في البيانات المالية، فإن الإخفاق بالإعتراف به لا ينسجم مع المفهوم الأساسي الذي يفيد بأن الإفصاح ليس بديلاً مناسباً عن الإعتراف.

إستنتاج ٢٨٩ لم يوافق البعض على هذا المفهوم، مجادلين بالقول إن مسألة ما إذا تم الإعتراف بالمعلومات في البيانات المالية أو تم الإفصاح عنها في الملاحظات هو أمر لا يشكل اختلاف. وفي كل الأحوال، فإن مستخدمي البيانات المالية يكون لديهم المعلومات التي يطلبونها لاتخاذ القرارات الإقتصادية. وبناءاً عليه، فهم يعتقدون أن الإفصاح في الملاحظات عن المصاريف الناشئة من معاملات محددة للدفع على أساس الأسهم للموظفين (أي تلك المتعلقة بعمليات منح خيارات أسهم للموظفين)، بدلاً من الإعتراف بها في بيان الدخل، هو أمر مقبول.

إستنتاج ٢٩٠ لم يقبل المجلس هذه المناقشة. وأشار إلى أنه إذا كان الإفصاح في الملاحظات هو أمر مقبول، لأنه لا يشكل فرقاً بين ما إذا يتم الإعتراف بالمصروف أو الإفصاح عنه، فإن الإعتراف إذاً في

البيانات المالية يجب أن يكون أمراً مقبولاً لنفس السبب. وإذا كان الإعتراف مقبولاً، وكان الإعتراف بدلا من مجرد الإفصاح يتفق مع المبادئ المحاسبية المطبقة على كافة بنود المصاريف الأخرى، فلا يكون مقبولاً ترك بند مصروف معين خارج بيان الدخل.

إستنتاج ٢٩١ كما أشار المجلس إلى أن هناك دليل مهم على وجود اختلاف بين الإعتراف والإفصاح. أولاً، تشير الأبحاث الأكاديمية إلى أن مسألة فيما إذا يتم الإعتراف بالمعلومات أو يتم فقط الإفصاح عنها هو أمر يؤثر على أسعار السوق (بارث، كلينتش وشيبانو، ٢٠٠٣).* فإذا تم الإفصاح عن المعلومات في الملاحظات فقط، يكون على مستخدمي البيانات المالية أن يقضوا الوقت والجهد ليصبحوا خبراء بشكل كاف في المحاسبة لمعرفة (أ) أن هناك بنودا لا يتم الإعتراف بها في البيانات المالية. (ب) أن هناك معلومات بشأن تلك البنود في الملاحظات. (ج) كيفية تقييم الإفصاحات الواردة في الملاحظات. ولأن اكتساب تلك الخبرة ينتج عنها تكبد تكلفة، ولأن ليس كافة مستخدمي البيانات المالية سوف يصبحون خبراء، فإن المعلومات التي يُفصح عنها فقط يمكن أن لا يتم عكسها بشكل كامل في أسعار الأسهم.

إستنتاج ٢٩٢ ثانيا، يبدو أن كلا من معدي ومستخدمي البيانات المالية يوافقون على وجود اختلاف مهم بين الإعتراف والإفصاح. وقد عبّر مستخدمو البيانات المالية بقوة عن وجهة النظر التي تفيد بأن كافة أشكال الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك خيارات أسهم الموظفين، يجب الإعتراف بها في البيانات المالية، ما ينتج عنه الإعتراف بالمصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمات المستلمة، وأن الإفصاح في الملاحظات لوحده غير ملائم. وتم التعبير عن وجهات نظرهم بوسائل متنوعة تتضمن ما يلي:

(أ) إجابات المستخدمين على ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢.

(ب) الدراسة التي أجراها اتحاد إدارة الإستثمار والأبحاث عام ٢٠٠١ للمحللين ومدراء التمويل – حيث ذكر ٨٣% من المجاوبين على الدراسة أن الأسلوب المحاسبي لكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم يجب أن يقتضي الإعتراف بمصروف معين في بيان الدخل.

(ج) الملاحظات العامة من قبل مستخدمي البيانات المالية، مثل تلك المذكورة في الصحافة أو في جلسات الإستماع الأخيرة لمجلس الشيوخ الأمريكي.

إستنتاج ٢٩٣ كما يرى معدو البيانات المالية فرقاً كبيراً بين الإعتراف والإفصاح. على سبيل المثال، كان بعض مجاوبو ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢ قلقون من مسألة أنه ما لم تقتضي كافة البلدان الإعتراف بالمصروف، فإن المنشآت التي يشترط عليها الإعتراف بالمصروف ستكون في موقع تنافسي في غير صالحها مقارنة مع المنشآت التي يسمح لها الإختيار بين الإعتراف والإفصاح. وتشير مثل هذه الملاحظات إلى أن معدي البيانات المالية يعتبرون أن للإعتراف بالمصروف نتائج تختلف عن تلك النتائج الخاصة بالإفصاح.

موثوقية القياس

إستنتاج ٢٩٤ إن أحد الأسباب التي يبديها أولئك الذين يعارضون الإعتراف بالمصروف الناشئ عن المعاملات التي تنطوي على عمليات منح لخيارات الأسهم للموظفين هو أنه من غير الممكن قياس تلك المعاملات بموثوقية.

* لم إي بارث، جي كلينتش وتي شيبانو. ٢٠٠٣. الآثار السوقية للإعتراف والإفصاح، مجلة *الأبحاث المحاسبية* ٤١(٤):٥٨١–٦٠٩.

إستنتاج ٢٩٥ ناقش المجلس هذه المخاوف بشأن الموثوقية، بعد أن وضع أولاً المسألة ضمن سياق معين. على سبيل المثال، أشار المجلس أنه عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم، يكون الهدف هو قياس تلك القيمة العادلة في تاريخ القياس، وليس قيمة السهم الأساسي في أي تاريخ مستقبلي. ويعتبر البعض أن تقدير القيمة العادلة غير مؤكد بشكل متأصل، لأنه غير معلوم، في تاريخ القياس، ما ستؤول إليه النتيجة النهائية، أي كم سيكون مقدار الربح عند الممارسة (إن وجد). غير أن التقييم لا يحاول تقدير الربح المستقبلي، إنما فقط المبلغ الذي يدفعه الطرف الآخر للحصول على الحق في المشاركة في أية أرباح مستقبلية. وبناءاً عليه، حتى لو انتهت مدة خيار السهم بدون قيمة أو حقق الموظف ربحاً كبيراً عند الممارسة، فلا يعنى هذا أن تقدير تاريخ المنح للقيمة العادلة لذلك الخيار كان غير موثوق أو خاطئ.

إستنتاج ٢٩٦ كما أشار المجلس أيضا إلى أنه غالبا ما تتضمن المحاسبة إجراء تقديرات، وبالتالي فإن الإبلاغ عن القيمة العادلة المقدرة هو ليس أمرا غير مرغوب به لمجرد أن ذلك المبلغ يمثل تقديراً وليس قياساً دقيقاً. وتتضمن الأمثلة على التقديرات الأخرى التي تجري في المحاسبة، والتي يمكن أن يكون لها أثر مادي على بيان الدخل والميزانية العمومية، تقديرات حول قابلية تحصيل الديون المشكوك فيها، وتقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وأنماط استهلاكها، وتقديرات إلتزامات تقاعد الموظفين.

إستنتاج ٢٩٧ غير أن البعض يناقش بأن تضمين تقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين في البيانات المالية يختلف عن تضمين تقديرات أخرى، لأنه لا يوجد تصحيح لاحق على التقدير. وستتم في النهاية مراجعة التقديرات الأخرى، مثل تكاليف التقاعد للموظفين، لتعادل مبلغ النقد المدفوع. وعلى النقيض من ذلك، وبسبب أنه لا يعاد قياس حقوق الملكية، فإنه إذا تم الإعتراف بالقيمة العادلة المقدرة لخيارات أسهم الموظفين، فلا يجري إعادة قياس لتقدير القيمة العادلة – ما لم يُستخدم قياس تاريخ الممارسة – وبذلك فإن أي خطأ في التقدير يتم تضمينه في البيانات المالية بشكل دائم.

إستنتاج ٢٩٨ وقد درس مجلس معايير المحاسبة المالية هذا النقاش ورفضه عند إعداد بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. على سبيل المثال، بالنسبة لتكاليف تقاعد الموظفين، لا يتم أبداً ضبط إجمالي التكلفة بشكل كامل ما لم يتم إلغاء الخطة، كما لا يتم أبداً ضبط المبلغ المنسوب لأي سنة محددة، ويمكن أن يستغرق الأمر عقودا قبل أن يتم ضبط المبالغ المتعلقة بموظفين محددين. وفي غضون ذلك، يكون مستخدمو البيانات المالية قد اتخذوا قرارات اقتصادية على أساس التكاليف المقدرة.

إستنتاج ٢٩٩ وعلاوة على ذلك، أشار المجلس أنه إذا لم يتم الإعتراف بأي مصروف (أو مصروف على أساس القيمة الجوهرية فقط، والتي تساوي نموذجيا صفر) فيما يخص خيارات أسهم الموظفين، فإن ذلك يعنى أيضاً أنه يوجد خطأ يتم تضمينه بشكل دائم في البيانات المالية. ولا يتم أبدا ضبط الإبلاغ عن صفر (أو أي مبلغ على أساس القيمة الجوهرية، إن وجد).

إستنتاج ٣٠٠ كما أخذ المجلس بعين الإعتبار معنى الموثوقية. إن المناقشات بشأن ما إذا كانت تقديرات القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين موثوقة بشكل كافٍ تركز على جانب واحد من الموثوقية فقط – ما إذا كان التقدير خالياً من أية أخطاء مادية. ويبين *الإطار*، بالإشتراك مع أطر مفاهيم الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير المحاسبية، أن من الجوانب الأخرى المهمة للموثوقية هو ما إذا كان يمكن الإعتماد على المعلومات من قبل مستخدمي البيانات المالية لكي تمثل بأمانة ما تقصد تمثيله. وبناءاً على ذلك، فمن الضروري عند تقييم ما إذا كان أسلوب محاسبي معين ينتج عنه معلومات مالية موثوقة الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات تمثل الحقائق بأمانة. وهذه

إحدى الوسائل التي ترتبط من خلالها الموثوقية بخاصية نوعية مهمة أخرى للمعلومات المالية، ألا وهي مدى ملائمتها.

إستنتاج ٣٠١ على سبيل المثال، وفي سياق الدفع على أساس الأسهم، يدعم بعض المعلقون قياس خيارات أسهم الموظفين بالقيمة الجوهرية بدلاً من القيمة العادلة، لأن القيمة الجوهرية تعتبر مقياساً أكثر موثوقية. إن مسألة ما إذا كانت القيمة الجوهرية مقياساً أكثر موثوقية هو موضع شك – فمن المؤكد أنه أقل عرضة لأخطاء التقدير، لكنه من غير المحتمل أن يكون مقياساً يمثل التعويضات بأمانة. كما أن القيمة الجوهرية ليست مقياساً ملائما، خصوصا عند قياسها في تاريخ المنح. ويتم إصدار العديد من خيارات أسهم الموظفين بسعر يساوي سعر السوق، لذا لا يكون لها قيمة جوهرية في تاريخ المنح. ويتألف خيار السهم الذي لا يكون له قيمة جوهرية بشكل كامل من القيمة الزمنية. وإذا تم قياس خيار السهم بالقيمة الجوهرية في تاريخ المنح، فإن قيمة الصفر تنسب إلى خيار السهم. وبناءاً عليه، وبتجاهل القيمة الزمنية، يكون المبلغ المنسوب إلى خيار السهم مقلل من قيمته بنسبة ١٠٠%.

إستنتاج ٣٠٢ ومن الخصائص النوعية الأخرى قابلية المقارنة. حيث يناقش البعض أنه نظرا للشكوك المتعلقة بتقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، من الأفضل لكافة المنشآت الإبلاغ عن الصفر، لأن هذا يجعل البيانات المالية أكثر قابلية للمقارنة. كما يناقشون أنه، على سبيل المثال، إذا كان المبلغ "الصحيح" للمصروف المتعلق بخيارات أسهم الموظفين لمنشأتين مقداره ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، وأدت ظروف عدم التأكد في التقدير بإحدى المنشأتين إلى الإبلاغ عن ما قيمته ٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، وأدت بالأخرى إلى الإبلاغ عن ما قيمته ٥٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، فإن البيانات المالية للمنشأتين تكون أكثر قابلية للمقارنة إذا أبلغت كل منهما عن الصفر، بدلا من هذه الأرقام المنحرفة.

إستنتاج ٣٠٣ إلا أنه من غير المحتمل أن يكون لدى أي منشأتين نفس مبلغ مصروف تعويضات الموظف على أساس الأسهم. وتشير الأبحاث (التي أجرتها مثلا شركتي بير ستيرنز وكريدت سويس فيرست بوسطن) إلى اختلاف المصروف بشكل كبير من قطاع صناعي إلى آخر، ومن منشأة إلى أخرى، ومن سنة إلى أخرى. وإن الإبلاغ عن الصفر بدلا من مبلغ مقدر معين من شأنه أن يجعل البيانات المالية أقل قابلية للمقارنة، وليس أكثر قابلية. على سبيل المثال، إذا كان مصروف التعويض المقدر للموظف على أساس الأسهم للشركات "أ" و "ب" و "ج" هي على التوالي ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، و ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، و ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، فإن الإبلاغ عن صفر للشركات الثلاث لن يجعل بياناتها المالية قابلة للمقارنة.

إستنتاج ٣٠٤ وفي سياق النقاش السابق بشأن الموثوقية، تطرق المجلس إلى مسألة ما إذا يمكن قياس المعاملات التي تنطوي على خيارات أسهم ممنوحة للموظفين بموثوقية كافية لغرض الإعتراف في البيانات المالية. وأشار المجلس إلى أن العديد من مجاوبي ورقة المناقشة أكدوا أن هذا الأمر غير ممكن. فهم يناقشون بأنه لا يمكن تطبيق نماذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين، بسبب الإختلافات بين خيارات الموظفين والخيارات المتداولة.

إستنتاج ٣٠٥ وأخذ المجلس بعين الإعتبار هذه الإختلافات، بمساعدة المجموعة الإستشارية للمشروع وخبراء آخرين، وتوصل إلى استنتاجات بشأن كيفية أخذ هذه الإختلافات بالحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، كما هو موضح في الفقرات استنتاج ١٤٥–استنتاج ١٩٩. ولدى قيامه بذلك، أشار المجلس إلى أن الهدف هو قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم، أي تقدير لما كان سيكون عليه سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ المنح في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة. لذلك يجب أن تكون منهجية التقييم المطبقة منسجمة مع منهجيات التقييم التي يستخدمها المشاركون في السوق لتسعير أدوات مالية مماثلة، وأن تشمل

كافة العوامل والإفتراضات التي يمكن أن يأخذها بعين الإعتبار المشاركون في السوق المطلعون والراغبون عند تحديد السعر.

إستنتاج ٣٠٦ ومن هنا، فإن العوامل التي لن يأخذها بعين الإعتبار المشاركون في السوق المطلعون والراغبون عند تحديد سعر خيار معين لن تكون ذات علاقة عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة. على سبيل المثال، بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا تكون العوامل التي تؤثر على قيمة الخيار من وجهة نظر الموظف فقط ذات علاقة بتقدير السعر الذي يتم تحديده من قبل مشارك في السوق مطلع وراغب. وغالبا ما ركزت العديد من ملاحظات المجاوبين بشأن موثوقية القياس، والإختلافات بين خيارات أسهم الموظفين والخيارات المتداولة، على قيمة الخيار من وجهة نظر الموظف. ولذلك، استنتج المجلس وجوب أن يؤكد هذا المعيار على أن الهدف هو تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، وليس قيمة خاصة بالموظف.

إستنتاج ٣٠٧ وأشار المجلس إلى وجود دليل يدعم استنتاجا معينا مفاده أنه من الممكن إجراء تقدير موثوق للقيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين. أولاً، هناك أبحاث أكاديمية تدعم هذا الإستنتاج (مثل كاربنتر ١٩٩٨، ماليير، تان وفان دو فايفر ٢٠٠٢)*. وثانياً، يعتبر مستخدمو البيانات المالية القيم العادلة المقدرة موثوقة بشكل كافٍ للإعتراف في البيانات المالية. ويمكن إيجاد الدليل على هذا الأمر في مصادر متنوعة، مثل رسائل الملاحظات التي استلمت من مستخدمي البيانات المالية الذين أجابوا على ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢. إن وجهات نظر المستخدمين مهمة لأن الهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات الإقتصادية. وبعبارة أخرى، المقصود من البيانات المالية هو تلبية احتياجات المستخدمين، عدا عن المعدين أو مجموعات المصالح الأخرى. إن الغرض من وضع المعايير المحاسبية هو ضمان، حيثما أمكن ذلك، أن تلبي المعلومات المقدمة في البيانات المالية احتياجات المستخدمين. وبناء على ذلك، إذا اعتبر الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المالية في اتخاذ القرارات الإقتصادية تقديرات القيمة العادلة على أنها موثوقة بشكل كافٍ للإعتراف في البيانات المالية، فإن هذا يوفر دليلاً قوياً على موثوقية القياس.

إستنتاج ٣٠٨ كما أشار المجلس، إلى أنه بالرغم من أن مجلس معايير المحاسبة المالية قد قرر السماح بالإختيار بين الإعتراف والإفصاح عن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين، فإنه سمح بذلك لأسباب غير فنية، ليس لأنه وافق على وجهة النظر التي تفيد بأن القياس الموثوق لم يكن ممكناً:

> ويستمر المجلس في الإعتقاد بأن استخدام نماذج تسعير الخيارات، كما هي معدلة في هذا البيان، سوف ينتج عنها تقديرات للقيمة العادلة لخيارات الأسهم تكون موثوقة بشكل كافٍ لتبرير الإعتراف في البيانات المالية. إن الغموض في تلك التقديرات لا يبرر الإخفاق في الإعتراف بتكلفة التعويضات النابعة من خيارات أسهم الموظفين. ويؤكد ذلك الإعتقاد تشجيع المجلس المنشآت على تبني الأسلوب القائم على أساس القيمة العادلة للإعتراف بتكلفة تعويضات الموظف على أساس الأسهم في بياناتها المالية (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، أساس الإستنتاجات، الفقرة ١١٧).

---

* جيه إن كاربنتر ١٩٩٨. ممارسة وتقييم خيارات أسهم التنفيذيين. *مجلة الإقتصاديات المالية* ٤٨: ١٢٧-١٥٨.

آر إيه ماليير، آر تان و إم فان دو فايفر ٢٠٠٢. كيف يمكن للشركات تقييم خيارات أسهم التنفيذيين؟ *مراجعة المحاسبة الأسترالية* ١٢(١): ١١-٢٤.

إستنتاج ٣٠٩ وباختصار، إذا تم حذف المصاريف الناشئة عن عمليات منح خيارات الأسهم للموظفين من البيانات المالية، أو تم الإعتراف بها باستخدام أسلوب القيمة الجوهرية (والذي ينتج عنه نموذجيا مصروف قيمته صفر) أو أسلوب الحد الأدنى من القيمة، سيكون هناك خطأ دائم تتضمنه البيانات المالية. وهكذا، فإن السؤال المطروح هنا هو أي الأساليب المحاسبية التي من المحتمل أن ينتج عنها أقل مقدار من الخطأ وأكثر المعلومات ملاءمة وقابلية للمقارنة – تقدير القيمة العادلة، الذي يمكن أن ينتج عنه بعضاً من المغالاة في تقدير المصروف ذو العلاقة أو التقليل من تقديره، أو أساس قياس آخر، مثل القيمة الجوهرية (وخاصة إذا تم قياسها في تاريخ المنح)، الذي سينتج عنه بالتأكيد تقليل كبير في تقدير المصروف ذو العلاقة؟

إستنتاج ٣١٠ وبأخذ جميع ما ذكر أعلاه بعين الإعتبار، استنتج المجلس أنه يمكن، تقريبا في كافة الحالات، قياس القيمة العادلة المقدرة لخيارات أسهم الموظفين في تاريخ المنح بموثوقية كافية لأغراض الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين في البيانات المالية. وبناءاً على ذلك استنتج المجلس، بشكل عام، وجوب أن يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بشان الدفع على أساس الأسهم وجود أسلوب قياس للقيمة العادلة يتم تطبيقه على كافة أنواع معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك كافة أنواع الدفع على أساس الأسهم للموظفين. ومن هنا، استنتج المجلس أنه لا يجب أن يتيح هذا المعيار الإختيار بين أسلوب قياس القيمة العادلة وأسلوب قياس القيمة الجوهرية، ويجب أن لا يسمح بالإختيار بين الإعتراف والإفصاح عن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين.

التعديلات المترتبة على المعايير الأخرى

الآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم

إستنتاج ٣١١ إن مسألة ما إذا كانت المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم قابلة للإقتطاع، وإذا كانت كذلك، وما إذا كان مبلغ الإقتطاع الضريبي هو نفس المصروف المبلغ عنه، وما إذا كان الإقتطاع الضريبي ينشأ في نفس الفترة المحاسبية – هي أمور تختلف من بلد إلى آخر.

إستنتاج ٣١٢ فإذا كان مبلغ الإقتطاع الضريبي هو نفس المصروف المبلغ عنه، لكن الإقتطاع الضريبي ينشأ في فترة محاسبية لاحقة، سينتج عن هذا فرق مؤقت قابل للإقتطاع بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ *ضرائب الدخل*. وتنشأ عادة الفروق المؤقتة من الفرق بين المبلغ المسجل للأصول والإلتزامات والمبلغ المنسوب إلى تلك الأصول والإلتزامات لأغراض الضريبة. غير أن معيار المحاسبة الدولي ١٢ يتناول أيضاً البنود التي لها أساس ضريبي لكنها غير معترف بها كأصول والتزامات في الميزانية العمومية. ويورد هذا المعيار مثالاً حول تكاليف البحث التي يتم الإعتراف بها كمصروف في البيانات المالية في الفترة التي يتم فيها تكبد تلك التكاليف، لكنها قابلة للإقتطاع لأغراض الضريبة في فترة محاسبية لاحقة. وينص المعيار على أن الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث، كونه المبلغ الذي سيتم اقتطاعه في فترة محاسبية مستقبلية، والمبلغ المسجل للصفر هو فرق مؤقت قابل للإقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل (معيار المحاسبة الدولي ١٢، الفقرة ٩).

إستنتاج ٣١٣ ويشير تطبيق هذا الإرشاد إلى أنه إذا تم الإعتراف بالمصروف الناشئ عن معاملة الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية في فترة محاسبية واحدة ويكون قابلا للإقتطاع الضريبي في فترة محاسبية لاحقة، فيجب محاسبة هذا المصروف على أنه فرق مؤقت قابل للإقتطاع بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢. وبموجب ذلك المعيار، يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة

الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع إلى الحد الذي من المحتمل أن يتوفر فيه الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابله استخدام الفرق المؤقت القابل للإقتطاع (معيار المحاسبة الدولي ١٢، الفقرة ٢٤).

إستنتاج ٣١٤ وفي حين لا يناقش معيار المحاسبة الدولي ١٢ حالات العكس، إلا أن نفس المنطق ينطبق على ذلك. على سبيل المثال، لنفرض أن المنشأة قادرة على المطالبة باقتطاع ضريبي لإجمالي مبلغ المعاملة في تاريخ المنح، لكنّ المنشأة تعترف بالمصروف الناشئ عن تلك المعاملة خلال فترة الإستحقاق. ويشير تطبيق الإرشاد الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٢ إلى أنه يجب محاسبة هذا على أنه فرق مؤقت خاضع للضريبة، ومن هنا يجب الإعتراف بالتزام ضريبة مؤجل.

إستنتاج ٣١٥ غير أن مبلغ الإقتطاع الضريبي يمكن أن يختلف عن مبلغ المصروف المعترف به في البيانات المالية. على سبيل المثال، يمكن أن لا يكون أساس القياس المطبق لأغراض المحاسبة هو نفس الأساس المستخدم لأغراض الضريبة، مثلا يمكن أن تُستخدم القيمة الجوهرية لأغراض ضريبية وأن تُستخدم القيمة العادلة لاغراض محاسبية. وعلى نحو مماثل، يمكن أن يختلف أيضا تاريخ القياس. فمثلا، تستلم المنشآت الأمريكية اقتطاع ضريبي على أساس القيمة الجوهرية في تاريخ الممارسة فيما يخص بعض خيارات الأسهم، في حين أن المنشأة التي تطبق بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لأغراض المحاسبة يمكن أن تعترف بالمصروف على أساس القيمة العادلة للخيار، كما تم قياسه في تاريخ المنح. ويمكن أن تكون هناك فروق أخرى في أسلوب القياس المطبق لأغراض محاسبية وضريبية، مثلا الفروق في معاملة الإلغاءات أو اختلاف منهجيات التقييم المطبقة.

إستنتاج ٣١٦ ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أنه إذا تجاوز مبلغ الإقتطاع الضريبي إجمالي المصروف المعترف به في البيانات المالية، يجب الإعتراف بالمنفعة الضريبية للإقتطاع الزائد على أنه رأس مال مدفوع إضافي، أي كقيد مباشر لحساب حقوق الملكية. وعلى العكس من ذلك، إذا كان الإقتطاع الضريبي أقل من إجمالي المصروف المعترف به لأغراض المحاسبة، يتم الإعتراف بشطب الأصل الضريبي المؤجل ذو العلاقة الذي يتجاوز منافع الإقتطاع الضريبي في بيان الدخل، ما عدا إلى الحد الذي يبقى فيه رأس مال مدفوع إضافي من الإقتطاعات الضريبية الزائدة من معاملات الدفع السابقة على أساس الأسهم (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الفقرة ٤٤).

إستنتاج ٣١٧ للوهلة الأولى، يبدو من المشكوك فيه القيد مباشرة لحساب أو على حساب حقوق الملكية أية مبالغ متعلقة بالفروق بين مبلغ الإقتطاع الضريبي وإجمالي المصروف المعترف به. وسوف تظهر عادة الآثار الضريبية لأي من هذه الفروق في بيان الدخل. غير أن البعض يناقش بأن المنهج الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ هو ملائم إذا كان السبب وراء الفرق بين مبلغ الإقتطاع الضريبي والمصروف المعترف به هو تطبيق تاريخ قياس مختلف.

إستنتاج ٣١٨ على سبيل المثال، لنفرض أنه يُستخدم قياس تاريخ المنح لأغراض محاسبية، ويُستخدم قياس تاريخ الممارسة لأغراض ضريبية. فبموجب قياس تاريخ المنح، تستحق أية تغييرات في قيمة أداة حقوق الملكية بعد تاريخ المنح للموظف (أو جهة أخرى) بصفتهم مشاركين في حقوق الملكية. وبناءاً على ذلك، يناقش البعض بأن أية آثار ضريبية ناشئة عن تلك التغييرات في التقييم يجب أن تقيد لحساب حقوق الملكية (أو على حساب حقوق الملكية، إذا كانت قيمة أداة حقوق الملكية في انخفاض).

إستنتاج ٣١٩ وعلى نحو مماثل، يناقش البعض بأن الإقتطاع الضريبي ينشأ عن معاملة حقوق ملكية (ممارسة الخيارات)، وبالتالي يجب الإبلاغ عن الآثار الضريبية في حقوق الملكية. كما يمكن المناقشة بأن هذه المعاملة تنسجم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٢ لمحاسبة الآثار الضريبية

للمعاملات أو الأحداث بنفس الطريقة التي تحاسب فيها المنشأة تلك المعاملات أو الأحداث ذاتها. وإذا ارتبط الإقتطاع الضريبي ببند معين في بيان الدخل وبند حقوق ملكية، يجب توزيع الآثار الضريبية ذات العلاقة بين بيان الدخل وحقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٠ ولم يوافق آخرون، مجادلين بالقول أن الإقتطاع الضريبي يرتبط بمصروف تعويض الموظفين، أي بند معين في بيان الدخل فقط، وبالتالي يجب الإعتراف بكافة الآثار الضريبية للإقتطاع في بيان الدخل. وإن حقيقة أن السلطات الضريبية تطبق أسلوبا مختلفا في قياس مبلغ الإقتطاع الضريبي لا يغير من هذه النتيجة. وهناك مناقشة أخرى تفيد بأن هذه المعاملة تنسجم مع *الإطار*، لأن الإبلاغ عن المبالغ مباشرة في حقوق الملكية سيكون غير ملائم، نظرا لأن الحكومة ليست جهة مالكة للمنشأة.

إستنتاج ٣٢١ وأشار المجلس أنه إذا قبل المرء أنه قد يكون من المناسب القيد لحساب أو على حساب حقوق الملكية الأثر الضريبي للفرق بين مبلغ الإقتطاع الضريبي وإجمالي المصروف المعترف به حيثما كان ذلك الفرق مرتبطا بالتغييرات في قيمة حصص حقوق الملكية، فقد يكون هناك أسباب أخرى لاختلاف مبلغ الإقتطاع الضريبي عن إجمالي المصروف المعترف به. على سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم قياس تاريخ المنح لكل من الأغراض المحاسبية والضريبية، لكن يمكن أن ينتج عن منهجية التقييم المستخدمة لأغراض الضريبة قيمة أعلى من المنهجية المستخدمة لأغراض المحاسبة (مثلا يمكن تجاهل آثار الممارسة المبكرة عند تقيم خيار معين لأغراض الضريبة). ولم ير المجلس سببا، في هذه الحالة، وراء وجوب قيد المنافع الضريبية الزائدة لحساب حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٢ وعند إعداد مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أنه يجب الإعتراف بالآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في بيان الدخل بعد أخذها في الحسبان عند تحديد مصروف الضريبة. ووافق المجلس على وجوب توضيح هذا الأمر في شكل مثال تطبيقي في إحدى التعديلات المترتبة على معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج ٣٢٣ وخلال إعادة مداولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أعاد المجلس النظر في النقاط المذكورة أعلاه، واستنتج أن الآثار الضريبية للمعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة يجب توزيعها بين بيان الدخل وحقوق الملكية. ومن ثم درس المجلس كيفية تنفيذ هذا التوزيع والقضايا ذات العلاقة، مثل قياس الأصل الضريبي المؤجل.

إستنتاج ٣٢٤ وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن الأصل الضريبي المؤجل لفرق مؤقت قابل للإقتطاع يقوم على أساس المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كاقتطاع في فترات مستقبلية. وبناء على ذلك، استنتج المجلس أن قياس الأصل الضريبي المؤجل يجب أن يستند إلى تقدير الإقتطاع الضريبي المستقبلي. وإذا حدثت تغييرات في سعر السهم تؤثر على الإقتطاع الضريبي المستقبلي، فإن تقدير الإقتطاع الضريبي المستقبلي المتوقع يجب أن يقوم على أساس سعر السهم الحالي.

إستنتاج ٣٢٥ وتنسجم هذه الإستنتاجات مع المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢ فيما يتعلق بقياس الأصل الضريبي المؤجل. غير أن هذا المنهج يختلف عن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الذي يقيس الأصل الضريبي المؤجل على أساس المصروف التراكمي المعترف به. وقد رفض المجلس أسلوب قياس بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للأصل الضريبي المؤجل لأنه لا ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ١٢. وكما أشرنا أعلاه، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن الأصل الضريبي المؤجل لفرق مؤقت قابل للإقتطاع يعتمد على المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كاقتطاع في الفترات المستقبلية. وإذا تم تطبيق تاريخ قياس لاحق لأغراض

ضريبية، فمن غير المحتمل أبداً أن يعادل الإقتطاع الضريبي المصروف التراكمي إلا مصادفة. على سبيل المثال، إذا تم منح خيارات الأسهم للموظفين، واستلمت المنشأة اقتطاع ضريبي تم قياسه على أنه الفرق بين سعر السهم وسعر الممارسة في تاريخ الممارسة، فمن غير المحتمل أبداً أن يعادل الإقتطاع الضريبي المصروف التراكمي. ومن خلال إسناد قياس الأصل الضريبي المؤجل على أساس المصروف التراكمي، من المحتمل أن ينتج عن أسلوب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تقليل في تقدير الأصل الضريبي المؤجل أو مبالغة في تقديره. وفي بعض الحالات، كالحالة التي يصبح فيها سعر خيارات الأسهم أعلى من سعر السوق بشكل كبير، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن تستمر المنشأة في الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل حتى عندما تكون إمكانية استرداد المنشأة لذلك الأصل هو أمر بعيد الإحتمال. والإستمرار في الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في هذه الحالة لا يعتبر فقط غير منسجما مع معيار المحاسبة الدولي ١٢، بل أيضا غير منسجم مع تعريف الأصل الوارد في *الإطار*، ومتطلبات المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية فيما يخص الإعتراف بالأصول وقياسها، بما في ذلك متطلبات تقييم انخفاض القيمة.

إستنتاج ٣٢٦ واستنتج المجلس أيضا ما يلي:

(أ) إذا كان الإقتطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه، تم قياسه كما هو موصوف في الفقرة استنتاج ٣٢٤) أقل من المصروف التراكمي أو يعادله، يجب الإعتراف بالمنافع الضريبية ذات العلاقة المستلمة (أو المتوقع استلامها) كضريبة دخل ويجب تضمينها في ربح أو خسارة الفترة.

(ب) إذا كان الإقتطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه، تم قياسه كما هو موصوف في الفقرة استنتاج ٣٢٤) يتجاوز المصروف التراكمي، يجب الإعتراف بالمنافع الضريبية الزائدة ذات العلاقة المستلمة (أو المتوقع استلامها) مباشرة في حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٧ ويماثل أسلوب التوزيع أعلاه ذلك الأسلوب المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ مع بعض الإستثناءات. أولا، إن أسلوب التوزيع المذكور أعلاه يضمن أن إجمالي المنافع الضريبية المعترف بها في بيان الدخل فيما يخص معاملة دفع محددة على أساس الأسهم لا تتجاوز المنافع الضريبية المستلمة في النهاية. ولم يوافق المجلس على المنهج الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الذي ينتج عنه أحياناً تجاوز إجمالي المنافع الضريبية المعترف بها في بيان الدخل المنافع الضريبية المستلمة في النهاية، لأنه في بعض الحالات، يسمح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن يتم شطب الجزء غير المسترد من الأصل الضريبي المؤجل من حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٨ ثانيا، استنتج المجلس أن أسلوب التوزيع أعلاه يجب تطبيقه بغض النظر عن سبب اختلاف الإقتطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه) عن المصروف التراكمي. ويستند أسلوب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ إلى التشريع الضريبي الأمريكي، الذي تنشأ بموجبه المنافع الضريبية الزائدة المقيدة لحساب حقوق الملكية (إن وجدت) عن استخدام تاريخ قياس لاحق لأغراض الضريبة. ووافق المجلس مع المجاوبين الذين علقوا بقولهم أن المعاملة المحاسبية ينبغي أن يكون من الممكن تطبيقها في اختصاصات ضريبية مختلفة. وأبدى المجلس مخاوف حول أن مسألة الطلب من المنشآت دراسة الأسباب وراء الإختلاف بين الإقتطاع الضريبي والمصروف التراكمي، ومحاسبة الآثار الضريبية وفقاً لذلك، هو أمر معقدا جداً لتطبيقه بانسجام عبر نطاق عريض من الإختصاصات الضريبية المختلفة.

إستنتاج ٣٢٩ وأشار المجلس إلى أنه ربما يحتاج إلى إعادة النظر في استنتاجاته بشأن محاسبة الآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في المستقبل، مثلا إذا راجع المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٢ بشكل أوسع.

محاسبة الأسهم الخاصة المحتفظ بها

إستنتاج ٣٣٠ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يتم اقتطاع استملاك أسهم الخزينة من حقوق الملكية، وأن لا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة من بيع أسهم الخزينة أو إصدارها أو إلغائها. والمقابل المستلم عند البيع أو الإصدار اللاحق لأسهم الخزينة يتم قيده لحساب حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٣١ وهذا ينسجم مع *الإطار*. إن إعادة شراء الأسهم وإعادة إصدارها أو نقلها لاحقاً لأطراف أخرى تعتبر معاملات مع المشاركين في حقوق الملكية ويجب الإعتراف بها على أنها تغييرات في حقوق الملكية. وفي المعنى المحاسبي، لا يوجد فرق بين الأسهم التي يعاد شراؤها وإلغاؤها، والأسهم التي يعاد شراؤها والإحتفاظ بها من قبل المنشأة. ففي كلتا الحالتين، ينطوي إعادة الشراء على تدفق صادر للموارد لحملة الأسهم (أي التوزيع)، يخفض بذلك من استثمار حملة الأسهم في المنشأة. وعلى نحو مماثل، لا يوجد فرق بين الإصدار الجديد للأسهم وإصدار الأسهم المعاد شراؤها مسبقا والمحتفظ بها في الخزينة. ففي كلتا الحالتين، هناك تدفق داخل للموارد من حملة الأسهم، يزيد بذلك من استثمار حملة الأسهم في المنشأة. وعلى الرغم من أن الممارسة المحاسبية في بعض الإختصاصات تعامل الأسهم الخاصة المحتفظ بها كأصول، إلا أن هذا لا ينسجم مع تعريف الأصول الوارد في *الإطار* وأطر مفاهيم الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير، كما هو موضح في ورقة المناقشة (هامش الفقرة ٧/٤ من ورقة المناقشة، تم صياغتها سابقا في هامش الفقرة استنتاج ٧٣).

إستنتاج ٣٣٢ نظرا لأن أسهم الخزينة تُعامل كأصول في بعض الإختصاصات، فمن الضروري تغيير تلك المعاملة المحاسبية عند تطبيق هذا المعيار، لأنه بخلاف ذلك ستواجه المنشأة بندين من المصاريف – مصروف ناشئ عن معاملة الدفع على أساس الأسهم (لاستهلاك البضاعة والخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أداة حقوق الملكية) ومصروف آخر ناشئ عن تخفيض قيمة "الأصل" لأسهم الخزينة الصادرة أو المنقولة للموظفين بسعر ممارسة أقل من سعر شراءها.

إستنتاج ٣٣٣ ومن هنا، استنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في الفقرات ذات العلاقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المتعلقة بأسهم الخزينة يجب تطبيقها أيضا على أسهم الخزينة المشتراة، أو المباعة، أو الصادرة، أو الملغاة فيما يتعلق بخطط أسهم الموظفين أو ترتيبات الدفع الأخرى على أساس الأسهم.

المحتويات

إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢
"الدفع على أساس الأسهم"

الفقرات

إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

ترافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، لكنها ليس جزء منه.

تعريف تاريخ المنح

تنفيذ ١ يُعرَف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ تاريخ المنح على أنه التاريخ الذي توافق فيه المنشأة والموظف (أو طرف آخر يقدم خدمات مشابهة) على اتفاق دفع على أساس الأسهم، حيث يكون لدى المنشأة والطرف المقابل فهم مشترك لبنود وشروط الإتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة للطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو أية أدوات حقوق ملكية للمنشأة، بشرط استيفاء شروط الإستحقاق المحددة، إن وجدت. وإذا كانت تلك الإتفاقية تخضع لعملية موافقة (مثلا من قبل حملة الأسهم)، يكون تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على تلك الموافقة.

تنفيذ ٢ وكما هو مذكور أعلاه، يكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي يوافق فيه كلا الطرفان على اتفاق دفع على أساس الأسهم. وتُستعمل كلمة "يوافق" في معناها اللغوي العادي، والذي يعني أنه يجب أن يكون هناك عرض وقبول لذلك العرض. وعليه لا يعتبر تاريخ تقديم العرض من قبل طرف معين لطرف آخر هو تاريخ المنح . بل يكون تاريخ المنح هو تاريخ قبول ذلك الطرف الآخر للعرض. وفي بعض الحالات، يوافق الطرف المقابل بصراحة على الإتفاق، من خلال مثلا توقيع العقد. وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون الإتفاق ضمنيا، مثلا بالنسبة للعديد من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم للموظفين، تثبُت موافقة الموظفين من خلال بدئهم في تقديم الخدمات.

تنفيذ ٣ وزيادة على ذلك؛ يجب أن يكون لدى كلا الطرفان فهم مشترك لبنود وشروط الإتفاق للوصول إلى موافقتهما على اتفاق الدفع على أساس الأسهم. ولهذا، إذا تم الإتفاق على بعض بنود وشروط الإتفاق في تاريخ معين، في حين تم الإتفاق على بقية البنود والشروط في تاريخ لاحق، فإن تاريخ المنح يكون هو التاريخ الأخير، أي عندما تتم الموافقة على جميع البنود والشروط. على سبيل المثال، إذا وافقت المنشأة على إصدار خيارات أسهم لموظف معين، لكن سيتم تحديد سعر ممارسة الخيارات من قبل لجنة تعويضات تجتمع في غضون ثلاثة أشهر، فيكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي يتم فيه تحديد سعر الممارسة من قبل لجنة التعويضات.

تنفيذ ٤ في بعض الحالات، يمكن أن يصادف تاريخ المنح بعد أن يبدأ الموظفون الذي تم منحهم أدوات حقوق ملكية بتقديم الخدمة. على سبيل المثال، إذا كان منح أدوات حقوق الملكية خاضع لموافقة حملة الأسهم، يمكن أن يصادف تاريخ المنح بعد عدة أشهر من بدء الموظفين تقديم الخدمات فيما يخص ذلك المنح. ويقتضي هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالخدمات عند استلامها. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح (مثل تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في نهاية فترة الإبلاغ)، لأغراض الإعتراف بالخدمات المستلمة خلال الفترة بين تاريخ بدء الخدمة وتاريخ المنح. وما أن يتم تحديد تاريخ المنح، على المنشأة مراجعة التقدير السابق بحيث تعتمد المبالغ المعترف بها مقابل الخدمات المستلمة فيما يخص المنح في النهاية على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح.

تاريخ القياس للمعاملات مع أطراف غير الموظفين

تنفيذ ٥ بالنسبة للمعاملات مع أطراف غير الموظفين (والآخرين الذين يقدمون خدمات مشابهة) التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، تقتضي الفقرة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من المنشأة قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

تنفيذ ٦ إذا تم استلام البضاعة أو الخدمات في أكثر من تاريخ واحد، يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في كل تاريخ يتم فيه استلام البضاعة أو الخدمات. وعلى المنشأة تطبيق تلك القيمة العادلة عند قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة في ذلك التاريخ.

تنفيذ ٧ غير أنه يمكن استخدام تقدير تقريبي في بعض الحالات. على سبيل المثال، إذا استلمت منشأة خدمات بشكل متواصل خلال فترة ثلاثة أشهر، ولم يتغير سعر السهم فيها بصورة ملحوظة خلال تلك الفترة، يمكن أن تستخدم المنشأة متوسط سعر السهم خلال فترة الثلاثة أشهر عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

الترتيبات الإنتقالية

تنفيذ ٨ في الفقرة ٥٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يُطلب منها، تطبيق متطلبات هذا المعيار على عمليات المنح الأخرى لأدوات حقوق الملكية (أي عمليات المنح غير تلك المحددة في الفقرة ٥٣ من هذا المعيار)، إذا أفصحت المنشأة علانية عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، التي تم قياسها في تاريخ القياس. على سبيل المثال، تتضمن أدوات حقوق الملكية تلك أدوات حقوق ملكية أفصحت بشأنها المنشأة عن معلومات في ملاحظات بياناتها المالية يقتضيها – في الولايات المتحدة – بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ "*محاسبة التعويضات على أساس الأسهم*".

أمثلة توضيحية

المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

تنفيذ ٩ بالنسبة للمعاملات التي تتم تسويتها بحقوق الملكية التي تم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، تنص الفقرة ١٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أن شروط الإستحقاق، عدا عن شروط السوق،* لا تُؤخذ بالإعتبار عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ القياس (أي تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة). وبدلا من ذلك، تُؤخذ شروط الإستحقاق في الحسبان عن طريق تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند بشكل أساسي المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. وعليه، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، مثل أن يخفق الطرف المقابل في إتمام فترة خدمة محددة، أو لم يتم استيفاء شرط أداء. ويُعرف هذا الأسلوب المحاسبي بأسلوب تاريخ المنح المعدل، لأن عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في

* في بقية هذه الفقرة، تستثني مناقشة شروط الاستحقاق الإشارة إلى شروط السوق، التي تخضع لمتطلبات الفقرة ٢١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

تحديد مبلغ المعاملة يتم تعديله ليعكس نتيجة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف علـــى الأداء، لكن لا يجري أي تعديل على القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك. ويتم تقـــدير تلـــك القيمـــة العادلة في تاريخ المنح (بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلـــة) ولا يتم مراجعتها لاحقا. ومن هنا، لا تؤخذ بالإعتبار الزيادة أو النقصان في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بعد تاريخ المنح عند تحديد مبلغ المعاملة (باستثناء قياس القيمة العادلـــة المتزايـــدة المنقولة إذا تم لاحقا تعديل منح أدوات حقوق الملكية).

تنفيذ ١٠ لتطبيق هذه المتطلبات، تقتضي الفقرة ٢٠ من المعيار الدولي لإعـــداد التقـــارير الماليـــة ٢ أن تعترف المنشأة بالبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على أساس أفضل التقديرات المتوفرة لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها، ومراجعة ذلك التقدير – إن لزم الأمر – إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها تختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، تراجع المنشأة التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي تـــم استحقاقها في النهاية (بمراعاة متطلبات الفقرة ٢١ المتعلقة بشروط السوق).

تنفيذ ١١ وفي الأمثلة أدناه، تستحق جميع خيارات الأسهم الممنوحة في نفس الوقت، في نهاية فترة محددة. وفي بعض الحالات، يمكن أن تستحق خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة في أقساط خلال فترة الإستحقاق. لنفرض مثلا أنه قد تم منح أحد الموظفين ١٠٠ خيار سهم، سيتم استحقاقها في أقساط بمقدار ٢٥ خيار سهم في نهاية كل سنة مـــن الـــسنوات الأربـــع القادمـــة. ولتطبيق متطلبات هذا المعيار، على المنشأة أن تعامل كل قسط على أنه منح منفصل لخيار سهم، لأن كل قسط له فترة استحقاق مختلفة، وبناءاً عليه سوف تختلف القيمة العادلة لكـــل قـــسط (لأن طول مدة فترة الإستحقاق تؤثر، على سبيل المثال، على التوقيت المحتمل للتدفقات النقدية الناشـــئة عن ممارسة الخيارات).

تنفيذ: مثال ١

خلفية

تمنح إحدى المنشآت ١٠٠ خيار سهم لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف. وكل عملية منح مشروطة بعمل الموظف لدى المنشأة للثلاث سنوات المقبلة. وتقدر المنشأة أن القيمة العادلة لكل خيار سهم هي ١٥ وحدة عملة[أ] .

وعلى أساس احتمالية المتوسط المرجح، تقدر المنشأة أن ٢٠% من الموظفين سيتركون العمل خلال فترة الثلاث سنوات وبالتالي سيفقدون حقهم في خيارات الأسهم.

تطبيق المتطلبات

الحالة الأولى

إذا سارت الأمور بالضبط كما هو متوقع، تعترف المنشأة بالمبالغ التالية خلال فترة الإستحقاق، بالنسبة للخدمات المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم.

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٠% × ١٥ وحدة عملة × ١/٣ سنوات	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
٢	(٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٠% × ١٥ وحدة عملة × ٢/٣ سنوات) – ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
٣	(٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٠% × ١٥ وحدة عملة × ٣/٣ سنوات) – ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١

الحالة الثانية

خلال السنة الأولى، يترك العمل ٢٠ موظفا. وتراجع المنشأة تقديرها لمجموع الموظفين التاركين للعمل خلال فترة الثلاث سنوات من ٢٠% (١٠٠موظف) إلى ١٥% (٧٥ موظف). وخلال السنة الثانية، يترك ٢٢ موظفا آخرا العمل. وتراجع المنشأة تقديرها لمجموع الموظفين التاركين للعمل خلال فترة الثلاث سنوات من ١٥% إلى ١٢% (٦٠ موظفا). وخلال السنة الثالثة، يترك ١٥ موظفا آخرا العمل. وبهذا فإن ما مجموعه ٥٧ موظفا فقدوا حقوقهم في خيارات الأسهم خلال فترة الثلاث سنوات، وما مجموعه ٤٤,٣٠٠ خيار سهم (٤٤٣ موظف × ١٠٠ خيار لكل موظف) تم استحقاقه في نهاية السنة الثالثة.

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٥% × ١٥ وحدة عملة × ١/٣ سنوات	٢١٢,٥٠٠	٢١٢,٥٠٠
٢	(٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٨% × ١٥ وحدة عملة × ٢/٣ سنوات) – ٢١٢,٥٠٠ وحدة عملة	٢٢٧,٥٠٠	٤٤٠,٠٠٠
٣	(٤٤,٣٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة) – ٤٤٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٢٤,٥٠٠	٦٦٤,٥٠٠

(أ) في هذا المثال وجميع الأمثلة الأخرى الواردة في هذه الإرشادات، يتم التعبير عن المبالغ النقدية بوحدات العملة.

تنفيذ ١٢ في الحالة الأولى، كان منح خيارات الأسهم مشروطاً بإتمام الموظفين لفترة خدمة محددة. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون منح خيار السهم أو السهم مشروطا بتحقيق هدف أداء محدد. وتوضح الأمثلة ٢، ٣، ٤ تطبيق هذا المعيار على عمليات منح خيارات الأسهم أو الأسهم بشروط أداء (عدا عن شروط السوق، التي نوقشت في الفقرة "تنفيذ ٥" والموضحة في المثالين ٦ و ٥). وفي الحالة الثانية، تتفاوت طول فترة الإستحقاق، اعتماداً على الوقت الذي يتم فيه استيفاء شرط الأداء. وتقتضي الفقرة ١٥ من هذا المعيار أن تقدر المنشأة طول فترة الإستحقاق المتوقعة، اعتماداً على أكثر نتيجة محتملة لشرط الأداء، ومراجعة ذلك التقدير، إن لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن طول فترة الإستحقاق من الممكن أن تختلف عن التقديرات السابقة.

تنفيذ: مثال ٢

المنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه طول فترة الإستحقاق.

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠ سهم لكل موظف مما مجموعه ٥٠٠ موظف، مشروطة ببقاء الموظفين في خدمة المنشأة خلال فترة الإستحقاق. وسيتم استحقاق الأسهم في نهاية السنة الأولى إذا زادت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٨%، وفي نهاية السنة الثانية إذا زادت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٣% سنوياً خلال فترة سنتين، وفي نهاية السنة الثالثة إذا زادت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٠% سنوياً خلال فترة ثلاث سنوات. وللأسهم قيمة عادلة مقدارها ٣٠ وحدة عملة للسهم في بداية السنة الأولى، والتي تعادل سعر السهم في تاريخ المنح. ولا يتوقع أن يتم دفع توزيعات الأرباح خلال فترة الثلاث السنوات.

وبحلول نهاية السنة الأولى، زادت أرباح المنشأة بنسبة ١٤%، وترك ٣٠ موظفا العمل لدى المنشأة. وتتوقع المنشأة أن تستمر الأرباح بالإرتفاع بنسبة مماثلة في السنة الثانية، وبالتالي فهي تتوقع أن يتم استحقاق الأسهم في نهاية السنة الثانية. كما تتوقع المنشأة، على أساس إحتمالية متوسط المرجح، أن يترك ٣٠ موظفا آخرين العمل خلال السنة الثانية، ولهذا تتوقع أن يستحق ٤٤٠ موظفا ١٠٠ سهم لكل منهم في نهاية السنة الثانية.

وبحلول نهاية السنة الثانية، ازدادت أرباح المنشأة بنسبة ١٠% فقط، وبالتالي لم يتم استحقاق الأسهم في نهاية السنة الثانية. وترك ٢٨ موظفا العمل خلال السنة. وتتوقع المنشأة أن يترك ٢٥ موظف آخر العمل خلال السنة الثالثة، وأن أرباح المنشأة ستزداد بنسبة ٦% على الأقل، محققة بذلك معدل ١٠% سنويا.

وبحلول نهاية السنة الثالثة، ترك ٢٣ موظف العمل لدى المنشأة، وازدادت أرباح المنشأة بنسبة ٨%، نتج عنها زيادة بنسبة ١٠,٦٧%. وبناء عليه، استلم ٤١٩ موظفا ١٠٠ سهم في نهاية السنة الثالثة.

تطبيق المتطلبات

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٤٤٠ موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × ٢/١	٦٦٠,٠٠٠	٦٦٠,٠٠٠
٢	(٤١٧ موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × ٣/٢) – ٦٦٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٧٤,٠٠٠	٨٣٤,٠٠٠
٣	(٤١٩ موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × ٣/٣) – ٨٣٤,٠٠٠ وحدة عملة	٤٢٣,٠٠٠	١,٢٥٧,٠٠٠

تنفيذ: مثال ٣

المنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه عدد أدوات حقوق الملكية

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة (أ) خيارات أسهم لكل من موظفيها البالغ عددهم ١٠٠ موظف يعملـون في دائرة المبيعات. وسيتم استحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة، بشرط بقاء الموظفين في خدمـة المنشأة، وأن يزداد حجم مبيعات منتج معين بنسبة ٥% على الأقل سنويا. إذا زاد حجم مبيعات المنتج بمعدل ٥ – ١٠ %، سيستلم كل موظف ١٠٠ خيار سهم. أما إذا زاد حجم المبيعات بمعدل ١٠ – ١٥%، سيـستلم كل موظف ٢٠٠ خيار سهم. وإذا زاد حجم المبيعات بمعدل ١٥% أو أكثر، سيستلم كل موظف ٣٠٠ خيـار سهم.

وفي تاريخ المنح، تقدر المنشأة (أ) أن لخيارات الأسهم قيمة عادلة مقدارها ٢٠ وحدة عملة لكل خيار. وتقدر أيضا أن حجم مبيعات المنتج سيزيد بمعدل ١٠–١٥% سنويا، ولهذا تتوقع بأن يستحق كل موظف، يبقى في الخدمة حتى نهاية السنة الثالثة، ٢٠٠ خيار سهم. وتقدر المنشأة على أساس إحتمالية المتوسـط المـرجح أن يترك ٢٠% من الموظفين العمل قبل نهاية السنة الثالثة.

بحلول نهاية السنة الأولى، ترك ٧ موظفون العمل ولا تزال المنشأة تتوقع أن يترك ما مجموعه ٢٠ موظفـا العمل بحلول نهاية السنة الثالثة. وبناءاً عليه، تتوقع المنشأة بأن يبقى ٨٠ موظفا في الخدمة لفتـرة الـثلاث سنوات. وقد ارتفعت مبيعات المنتج بنسبة ١٢% وتتوقع المنشأة استمرار نسبة الزيادة هذه خـلال الـسنتين القادمتين.

وبحلول نهاية السنة الثانية، ترك ٥ موظفين آخرين العمل، ما جعل مجموع الموظفين التاركين للعمل يـصل إلى ١٢ موظف حتى تاريخه. وتتوقع المنشأة الآن أن يترك ثلاثة موظفين فقط العمل خلال الـسنة الثالثـة، ولهذا تتوقع بأن يترك ما مجموعه ١٥ موظف العمل خلال فترة الثلاث سنوات، وبالتالي يُتوقـع بقـاء ٨٥ موظفا في العمل. وقد ارتفع حجم مبيعات المنتج بما نسبته ١٨%، ما نتج عنه معدل ١٥% خـلال الـسنتين حتى تاريخه. وتتوقع المنشأة الآن أن يصل متوسط المبيعات إلى ما نسبته ١٥% أو أكثر خلال فترة الـثلاث سنوات، ولذا تتوقع أن يستلم كل موظف مبيعات ٣٠٠ خيار سهم في نهاية السنة الثالثة.

بحلول نهاية السنة الثالثة، ترك موظفان آخران العمل. وبهذا يصبح مجموع الموظفين الذين تركوا للعمل ١٤ موظفا خلال فترة الثلاث سنوات، في حين بقي ٨٦ موظفا. وزاد حجم مبيعات المنشأة بما نسبته ١٦% خلال فترة لثلاث سنوات. وبهذا فإن كل موظف من الموظفين البالغ عددهم ٨٦ موظف يستلم ٣٠٠ خيار سهم.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٣

تطبيق المتطلبات

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٨٠ موظف × ٢٠٠ خيار × ٢٠ وحدة عملة × ٣/١	١٠٦,٦٦٧	١٠٦,٦٦٧
٢	(٨٥ موظف × ٣٠٠ خيار × ٢٠ وحدة عملة × ٣/٢) – ١٠٦,٦٦٧ وحدة عملة	٢٣٣,٣٣٣	٣٤٠,٠٠٠
٣	(٨٦ موظف × ٣٠٠ خيار × ٢٠ وحدة عملة × ٣/٣) – ٣٤٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٧٦,٠٠٠	٥١٦,٠٠٠

تنفيذ: مثال ٤

المنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه سعر الممارسة

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة أحد الموظفين التنفيذيين ١٠,٠٠٠ خيار سهم، مشروطا ببقائه في خدمة المنشأة حتى نهاية السنة الثالثة. إن سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة. غير أن هذا السعر ينخفض إلى ٣٠ وحدة عملة إذا زادت أرباح المنشأة بما لا يقل عن ١٠% سنويا خلال فترة الثلاث سنوات.

وفي تاريخ المنح، تقدر المنشأة أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم، بسعر ممارسة مقداره ٣٠ وحدة عملة، هو ١٦ وحدة عملة لكل خيار. وإذا كان سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة، تقدر المنشأة أن لخيارات الأسهم قيمة عادلة هي ١٢ وحدة عملة لكل خيار.

خلال السنة الأولى، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ١٢%، وتتوقع أن تستمر أرباحها بالإرتفاع وفق هذا المعدل خلال السنتين القادمتين. ولهذا فإن المنشأة تتوقع تحقيق الأرباح المستهدفة، وبالتالي سيكون لخيارات الأسهم سعر ممارسة هو ٣٠ وحدة عملة.

خلال السنة الثانية، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ١٣%، ولا تزال المنشأة تتوقع تحقيق الأرباح المستهدفة.

خلال السنة الثالثة، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ٣% فقط، وبالتالي لم يتم تحقيق الأرباح المستهدفة. ويكمل الموظف التنفيذي ٣ سنوات في الخدمة، وبهذا يستوفي شرط الخدمة. ولأنه لم يتم تحقيق الأرباح المستهدفة، يكون لخيارات الأسهم المستحقة البالغ عددها ١٠,٠٠٠ سعر ممارسة مقداره ٤٠ وحدة عملة.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٤

تطبيق المتطلبات

لأن سعر الممارسة يتباين اعتمادا على نتيجة شرط الأداء الذي لا يكون عبارة عن شرط سوق، لا يُؤخذ في الحسبان أثر شرط الأداء ذلك (أي إحتمال أن يكون سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة وإمكانية أن يكون سعر الممارسة هو ٣٠ وحدة عملة) عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبدلا من ذلك، تقدر المنشأة القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح بموجب كل سيناريو (أي سعر الممارسة ٤٠ وحدة عملة وسعر الممارسة ٣٠ وحدة عملة) وتراجع بشكل أساسي مبلغ المعاملة لتعكس نتيجة شرط الأداء، كما هو موضح أدناه.

السنة	الحساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	١٠,٠٠٠ خيار × ١٦ وحدة عملة × ٣/١	٥٣,٣٣٣	٥٣,٣٣٣
٢	(١٠,٠٠٠ خيار × ١٦ وحدة عملة × ٣/٢) – ٥٣,٣٣٣ وحدة عملة	٥٣,٣٣٤	١٠٦,٦٦٧
٣	(١٠,٠٠٠ خيار × ١٢ وحدة عملة × ٣/٣) – ١٠٦,٦٦٧ وحدة عملة	١٣,٣٣٣	١٢٠,٠٠٠

تنفيذ ١٣ تقتضي الفقرة ٢١ من هذا المعيار أن تُؤخذ في الإعتبار شروط السوق، مثل سعر السهم المستهدف والذي يكون الإستحقاق (أو قابلية الممارسة) مشروطا به، عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. ولذلك، وبالنسبة لعمليات منح أدوات حقوق الملكية وفق شروط السوق، تعترف المنشأة بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يفي بكافة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (على سبيل المثال، الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة خلال المدة المحددة للخدمة)، بغض النظر عما إذا يتم تحقيق شرط السوق ذلك. ويوضح المثال "٥" هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ٥

المنح وفق شرط سوق معين

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة أحد الموظفين التنفيذيين ١٠,٠٠٠ خيار سهم، مشروطة ببقائه في خدمة المنشأة حتى نهاية السنة الثالثة. غير أنه لا يمكن ممارسة خيارات الأسهم ما لم يرتفع سعر السهم من ٥٠ وحدة عملة في بداية السنة الأولى إلى ما يزيد عن ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة. فإذا كان سعر الممارسة أكثر من ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة، فيمكن ممارسة خيارات الأسهم في أي وقت خلال السنوات السبع المقبلة، أي بحلول نهاية السنة العاشرة.

تطبق المنشأة نموذج ثنائي لتسعير للخيارات، يأخذ في الإعتبار احتمال أن يتجاوز سعر السهم ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة (وبالتالي تصبح خيارات الأسهم قابلة للممارسة)، واحتمال أن لا يتجاوز سعر السهم ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة (وبالتالي يتم إلغاء الخيارات). وتقدر القيمة العادلة لخيارات الأسهم وفق شرط السوق هذا بمقدار ٢٤ وحدة عملة لكل خيار.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٥

تطبيق المتطلبات

لأن الفقرة ٢١ من هذا المعيار تقتضي من المنشأة الإعتراف بالخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (مثلا الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة طيلة الفترة المحددة للخدمة)، وبغض النظر عما إذا يتم استيفاء شرط السوق ذلك، فإنه لا يشكل فرقا ما إذا تحقق سعر السهم المستهدف أم لا. إن إحتمال عدم تحقيق سعر السهم المستهدف قد أخذ بالإعتبار مسبقا عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم بتاريخ المنح . لذلك، إذا توقعت المنشأة بقاء الموظف التنفيذي لإتمام فترة خدمة الثلاث سنوات، وأتمها بالفعل، تعترف المنشأة بالمبالغ التالية في السنوات ١، ٢و٣:

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	١٠,٠٠٠ خيار × ٢٤ وحدة عملة × ٣/١	٨٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
٢	(١٠,٠٠٠ خيار × ٢٤ وحدة عملة × ٣/٢) – ٨٠,٠٠٠ وحدة عملة	٨٠,٠٠٠	١٦٠,٠٠٠
٣	(١٠,٠٠٠ خيار × ٢٤ وحدة عملة) – ١٦٠,٠٠٠ وحدة عملة	٨٠,٠٠٠	٢٤٠,٠٠٠

وكما هو مشار إليه أعلاه، يتم الإعتراف بهذه المبالغ بغض النظر عن نتيجة شرط السوق. لكن إذا ترك الموظف التنفيذي العمل خلال السنة الثانية (أو الثالثة)، فإن المبلغ المعترف به خلال السنة الأولى (والثانية) سيتم عكسه في السنة الثانية (أو الثالثة). وهذا سببه أن شرط الخدمة، خلافا لشرط السوق، لم يُؤخذ بالإعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبدلا من ذلك، يُؤخذ شرط الخدمة بالإعتبار عن طريق تعديل مبلغ المعاملة ليستند على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية، وفقاً للفقرتين ١٩ و ٢٠ من هذا المعيار.

تنفيذ ١٤ في المثال ٥، لم تغير نتيجة شرط السوق من طول فترة الإستحقاق. لكن إذا تباين طول فترة الإستحقاق اعتماداً على الوقت الذي يتم فيه تحقيق شرط الأداء، تقتضي الفقرة ١٥ من هذا المعيار أن تفترض المنشأة أن الخدمات التي يجب تقديمها من الموظفين كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة سوف يتم استلامها في المستقبل خلال فترة الإستحقاق. ويُطلب من المنشأة تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس أكثر نتيجة محتملة لشرط الأداء. وإذا كان شرط الأداء هو عبارة عن شرط السوق، فإن تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة يجب أن ينسجم مع الإفتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، ولا يتم مراجعته لاحقا. ويوضح المثال "٦" هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ٦

المنح وفق شرط سوق معين، تختلف فيه طول فترة الإستحقاق

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠,٠٠٠ خيار سهم مدتها عشرة سنوات لكل موظف تنفيذي من ما مجموعه ١٠ موظفين. وتصبح خيارات الأسهم مستحقة وقابلة للممارسة فورا، عندما يزداد سعر السهم في المنشأة من ٥٠ وحدة عملة إلى ٧٠ وحدة عملة، بشرط بقاء الموظف التنفيذي في الخدمة لحين تحقيق سعر السهم المستهدف.

تطبق المنشأة نموذج ثنائي لتسعير الخيارات، يأخذ في الإعتبار احتمالية تحقيق سعر السهم المستهدف خلال مدة الخيارات التي تمتد إلى عشر سنوات، واحتمالية عدم تحقيق سعر السهم المستهدف. وتقدر المنشأة أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح هو ٢٥ وحدة عملة لكل خيار. ووفق نموذج تسعير الخيارات، تحدد المنشأة أن طريقة توزيع تواريخ الإستحقاق الممكنة هي خمس سنوات. وبعبارة أخرى، من بين جميع النتائج المحتملة، فإن أكثر نتيجة محتملة لشرط السوق هي أن سعر السهم المستهدف سوف يتحقق في نهاية السنة الخامسة. ولذلك، تقدر المنشأة أن فترة الإستحقاق المتوقعة هي ٥ سنوات. كما تقدر أيضا أن موظفين تنفيذيين إثنين يكونان قد تركا العمل بحلول نهاية السنة الخامسة، ولهذا فإنها تتوقع أن ٨٠,٠٠٠ من خيارات الأسهم سيتم استحقاقها (١٠,٠٠٠ خيار سهم × ٨ موظفين تنفيذيين) في نهاية السنة الخامسة.

وخلال السنوات ١–٤، تستمر المنشأة في تقديرها بأن ما مجموعه موظفين تنفيذيين إثنين سيتركان العمل بحلول نهاية السنة الخامسة. غير أن ما مجموعه ٣ موظفين تنفيذيين قد تركوا العمل في السنة الثالثة والرابعة والخامسة على التوالي. ويتحقق سعر السهم المستهدف في نهاية السنة السادسة. ويترك موظف تنفيذي آخر العمل خلال السنة السادسة، قبل أن يتحقق سعر السهم المستهدف.

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ١٥ من هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق المتوقعة، كما هو مقدر في تاريخ المنح، كذلك تقتضي من المنشأة عدم مراجعة ذلك التقدير. ولهذا فإن المنشأة تعترف بالخدمات المستلمة من الموظف التنفيذيين خلال فترة ١– ٥ سنوات. وبالتالي، فإن مبلغ المعاملة يقوم بشكل رئيسي على أساس ما مقداره ٧٠,٠٠٠ خيار سهم (١٠,٠٠٠ خيار سهم × ٧ موظفين تنفيذيين يبقون في الخدمة حتى نهاية السنة الخامسة). وبالرغم من ترك موظف تنفيذي آخر العمل خلال السنة السادسة، إلا أنه لا يجري أي تعديل، لأن الموظف التنفيذي كان قد أتم مسبقا فترة الإستحقاق المتوقعة وهي ٥ سنوات. ولهذا فإن المنشأة تعترف بالمبالغ التالية في السنوات ١–٥.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٦

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٨٠,٠٠٠ خيار × ٢٥ وحدة عملة × ٥/١	٤٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
٢	(٨٠,٠٠٠ خيار × ٢٥ وحدة عملة × ٥/٢) – ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠
٣	(٨٠,٠٠٠ خيار × ٢٥ وحدة عملة × ٥/٣) – ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠
٤	(٨٠,٠٠٠ خيار × ٢٥ وحدة عملة × ٥/٤) – ١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠
٥	(٧٠,٠٠٠ خيار × ٢٥ وحدة عملة) – ١,٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٥٠,٠٠٠	١,٧٥٠,٠٠٠

تنفيذ ١٥ تبين الفقرات ٢٦-٢٩ و ٤٢-ب٤٤ من هذا المعيار متطلبات تنطبق في حال أعيد تسعير خيار السهم (أو عدلت المنشأة خلافا لذلك بنود أو شروط اتفاق الدفع على أساس الأسهم). وتوضح الأمثلة ٧-٩ بعض هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ٧

منح خيارات الأسهم التي تم إعادة تسعيرها لاحقاً

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠ خيار سهم لكل من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف. وتكون كل عملية منح مشروطة ببقاء الموظف في الخدمة لثلاث سنوات قادمة. تقدر المنشأة أن القيمة العادلة لكل خيار هي ١٥ وحدة عملة. وعلى أساس احتمالية المتوسط المرجح، تقدر المنشأة أن ١٠٠ موظف سيتركون العمل لدى المنشأة خلال فترة الثلاث سنوات، وبالتالي سيخسرون حقوقهم في خيارات الأسهم.

لنفرض أن ٤٠ موظفا يتركون العمل خلال السنة الأولى. ولنفرض أيضا أنه بحلول نهاية السنة الأولى، إنخفض سعر السهم في المنشأة، وتعيد المنشأة تسعير خيارات أسهمها، وأن خيارات الأسهم المعاد تسعيرها تستحق في نهاية السنة الثالثة. تقدر المنشأة أن ٧٠ موظفا إضافيا سيتركون العمل خلال السنة الثانية والثالثة، وبالتالي فإن المجموع المتوقع للموظفين التاركين للعمل خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لثلاث سنوات هو ١١٠ موظفين. وخلال السنة الثانية، يترك المنشأة ٣٥ موظفا إضافيا، وتقدر المنشأة أن يترك ٣٠ موظفاً إضافيا العمل خلال السنة الثالثة، ليصبح المجموع المتوقع للموظفين التاركين للعمل خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لثلاث سنوات هو ١٠٥ موظفين. وخلال السنة الثالثة، يترك العمل ما مجموعه ٢٨ موظفا، فيصبح المجموع هو ١٠٣ موظفين توقفوا عن العمل خلال فترة الإستحقاق. أما بالنسبة للموظفين الباقين البالغ عددهم ٣٩٧، يتم استحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة.

تقدر المنشأة أنه، في تاريخ إعادة التسعير، تكون القيمة العادلة لكل من خيارات الأسهم الأصلية الممنوحة (أي قبل أن يُؤخذ إعادة التسعير في الحسبان) هو ١٥ وحدة عملة وأن القيمة العادلة لكل خيار سهم معاد تسعيره هو ٨ وحدة عملة.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٧

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ٢٧ من هذا المعيار أن تعترف المنشأة بآثار التعديلات التي تزيد من إجمالي القيمة العادلة لإتفاق الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون بخلاف ذلك مفيدة للموظفين. إذا زاد التعديل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (مثلا بتخفيض سعر الممارسة)، التي تم قياسها قبل وبعد التعديل، فإن الفقرة ب٤٣أ من الملحق "ب" تقتضي أن تشمل المنشأة القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة (أي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية المعدلة وأداة حقوق الملكية الأصلية، مقدرا كل منها كما في تاريخ التعديل) في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وإذا حدث التعديل خلال فترة الإستحقاق، فإن القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة يجب أن تُشمل في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، إضافة إلى المبلغ الذي يقوم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح، والذي يتم الإعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية.

إن القيمة المتزايدة هي ٣ وحدة عملة لكل خيار سهم (٨-٥ وحدة عملة). ويتم الإعتراف بهذا المبلغ خلال السنتين المتبقيتين من فترة الإستحقاق، إضافة إلى مصروف التعويض القائم على أساس قيمة الخيار الأصلي البالغة ١٥ وحدة عملة.

المبالغ المعترف بها للسنوات ١-٣ هي كما يلي:

السنة	الإحتساب	مصروف التعويض للفترة وحدة عملة	مصروف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	(٥٠٠ - ١١٠) موظف × ١٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة × ١/٣	١٩٥,٠٠٠	١٩٥,٠٠٠
٢	(٥٠٠ - ١٠٥) موظف × ١٠٠ خيار × (١٥ وحدة عملة × ٢/٣ + ٣ وحدة عملة × ١/٢) - ١٩٥,٠٠٠ وحدة عملة	٢٥٩,٢٥٠	٤٥٤,٢٥٠
٣	(٥٠٠ - ١٠٣) موظف × ١٠٠ خيار × (١٥ وحدة عملة + ٣ وحدة عملة) - ٤٥٤,٢٥٠ وحدة عملة	٢٦٠,٣٥٠	٧١٤,٦٠٠

تنفيذ: مثال ٨

منح خيارات الأسهم وفق شرط استحقاق معين يتم تعديله لاحقا

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠٠ خيار سهم لكل عضو في فريق المبيعات لـديها، مشروطة ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة ثلاث سنوات، وأن يبيع الفريق أكثر من ٥٠,٠٠٠ وحدة من منتج معين خلال فترة ثلاث سنوات. إن القيمة العادلة لخيارات الأسهم هي ١٥ وحدة عملة في تاريخ المنح.

وخلال السنة الثانية، تزيد المنشأة من المبيعات المستهدفة إلى ١٠٠,٠٠٠ وحدة. وبحلول نهاية السنة الثالثة، تكون المنشأة قد باعت ٥٥,٠٠٠ وحدة فقط، وتم إلغاء خيارات الأسهم. وبقي في الخدمة ١٢ عضوا من فريق المبيعات طوال فترة الثلاث سنوات.

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ٢٠ من هذا المعيار أن تعترف المنشأة، بالنسبة لشرط أداء معين لا يكون عبارة عن شرط سوق، بالخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على أساس أفضل التقديرات المتوفرة لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها، ومراجعة ذلك التقدير – إن لزم الأمر – إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها تختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، تراجع المنشأة التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. وبغض النظر عن أية تعديلات جرت على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، تقتضي الفقرة ٢٧ من من المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة، التي تم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق) الذي تم تحديده في تاريخ المنح. إضافة لذلك، تحدد الفقرة "ب٤٤ج" من الملحق "ب" أنه إذا عدلت المنشأة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء بطريقة لا ينتفع منها الموظفون، فإن المنشأة لا تأخذ في حسبانها الشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء عند تطبيق متطلبات الفقرة ١٩-٢١ من هذا المعيار.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٨

وعليه، ولأن التعديل على شرط الأداء قلل من إحتمال استحقاق خيارات الأسهم، الأمر الذي لم يكن مفيدا للموظفين، فإن المنشأة تتجاهل شرط الأداء المعدل عند الإعتراف بالخدمات المستلمة. وبدلا من ذلك، تستمر في الإعتراف بالخدمات المستلمة خلال فترة الثلاث سنوات على أساس الشروط الأصلية التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وبهذا فإن المنشأة تعترف بالنهاية بمصروف التعويض التراكمي بمقدار ١٨٠,٠٠٠ وحدة عملة خلال فترة الثلاث سنوات (١٢موظف × ١٠٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة).

وكان سيتم التوصل إلى نفس النتيجة إذا قامت المنشأة، بدلا من تعديل هدف الأداء، بزيادة عدد السنوات للخدمة المطلوبة لاستحقاق خيارات الأسهم من ٣ سنوات إلى ١٠ سنوات. ولأن مثل هذا التعديل يقلل من احتمالية استحقاق الخيارات، الأمر الذي لن يكن مفيدا للموظفين، فإن المنشأة لن تأخذ بالإعتبار شرط الخدمة المعدل عند الإعتراف بالخدمات المستلمة. وبدلا من ذلك، فإنها تعترف بالخدمات المستلمة من الموظفين البالغ عددهم ١٢ موظف الذين بقوا في الخدمة طوال فترة الإستحقاق الأصلية التي امتدت لثلاث سنوات.

تنفيذ: مثال ٩

منح الأسهم، مع بديل نقدي يتم إضافته لاحقا

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠,٠٠٠ سهم بقيمة عادلة تبلغ ٣٣ وحدة عملة لكل سهم إلى أحد الموظفين التنفيذيين، مشروطة بإتمام ثلاث سنوات خدمة. وبحلول نهاية السنة الثانية، إنخفض سعر السهم إلى ٢٥ وحدة عملة لكل سهم. وفي ذلك التاريخ، تضيف المنشأة بديلا نقديا إلى المنح، يستطيع الموظف التنفيذي بموجبه الإختيار بين استلام ١٠,٠٠٠ سهم أو نقدا مساويا لقيمة الأسهم البالغ عددها ١٠,٠٠٠ في تاريخ الإستحقاق. يكون سعر السهم هو ٢٢ وحدة عملة في تاريخ الإستحقاق.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٩

تطبيق المتطلبات

وبغض النظر عن أية تعديلات جرت على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، تقتضي الفقرة ٢٧ من هذا المعيار من المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق) الذي تم تحديده في تاريخ المنح. ولهذا فإن المنشأة تعترف بالخدمات المستلمة خلال فترة الثلاث سنوات، على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ المنح.

وزيادة على ذلك، فإن إضافة البديل النقدي في نهاية السنة الثانية يخلق التزاما بالتسوية نقدا. ووفقا لمتطلبات المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد (الفقرات ٣٠-٣٣ من هذا المعيار)، تعترف المنشأة بالتزام التسوية نقدا في تاريخ التعديل، على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ التعديل والحد الذي يتم فيه استلام الخدمات المحددة. وزيادة على ذلك، تقوم المنشأة بإعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل تاريخ إبلاغ وفي تاريخ التسوية، مع أي تغييرات في القيمة العادلة المعترف بها في أرباح أو خسائر الفترة. ولهذا، فإن المنشأة تعترف بالمبالغ التالية:

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٩

السنة	الإحتساب	المصروف وحدة عملة	حقوق الملكية وحدة عملة	التزام وحدة عملة
١	مصروف التعويض للسنة: ١٠,٠٠٠ سهم × ٣٣ وحدة عملة × ٣/١	١١٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	
٢	مصروف التعويض للسنة: (١٠,٠٠٠ سهم × ٣٣ وحدة عملة × ٣/٢) – ١١٠,٠٠٠ وحدة عملة	١١٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	
	إعادة تصنيف حقوق الملكية إلى الإلتزامات: ١٠,٠٠٠ سهم × ٢٥ وحدة عملة × ٣/٢			١٦٦,٦٦٧
٣	مصروف التعويض للسنة: (١٠,٠٠٠ سهم × ٣٣ وحدة عملة × ٣/٣) – ٢٢٠,٠٠٠ وحدة عملة	١١٠,٠٠٠	٢٦,٦٦٧(أ)	٨٣,٣٣٣(أ)
	تعديل الإلتزام إلى القيمة العادلة للإقفال: (١٦٦,٦٦٧ وحدة عملة + ٨٣,٣٣٣ وحدة عملة) – (٢٢ وحدة عملة × ١٠,٠٠٠ سهم)			
	المجموع	٣٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠

(أ) موزعة بين الإلتزامات وحقوق الملكية، لتحقيق آخر ثلث من الإلتزام على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ التعديل.

تنفيذ ١٦ تقتضي الفقرة ٢٤ من هذا المعيار، في حالات نادرة فقط، يقتضي فيها هذا المعيار أن تقيس المنشأة المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ولكن المنشأة غير قادرة على تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية في تاريخ القياس المحدد (مثلا تاريخ المنح، للمعاملات مع الموظفين)، وتقوم المنشأة بدلا من ذلك بقياس المعاملة باستخدام أسلوب قياس القيمة الجوهرية. وتحتوي الفقرة ٢٤ أيضا متطلبات بشأن كيفية تطبيق هذا الأسلوب. ويوضح المثال التالي هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ١٠

منح خيارات الأسهم الذي تتم محاسبته بتطبيق أسلوب القيمة الجوهرية

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠٠ خيار سهم لما مجموعه ٥٠ موظف. وسيتم استحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة، بشرط بقاء الموظفين في الخدمة حتى ذلك الحين. ولخيارات الأسهم أجل مدته ١٠ سنوات. ويكون سعر الممارسة ٦٠ وحدة عملة وسعر سهم المنشأة ٦٠ وحدة عملة أيضا في تاريخ المنح.

في تاريخ المنح، تستنتج المنشأة أنها لا تستطيع أن تقدر القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة بموثوقية.

في نهاية السنة الأولى، توقف ٣ موظفين عن العمل، وتقدر المنشأة أن ٧ موظفين آخرين سيتركون العمل خلال السنتين الثانية والثالثة، وبهذا فإن المنشأة تقدر استحقاق ٨٠% من خيارات الأسهم.

وخلال السنة الثانية يترك موظفان آخران العمل، وتراجع المنشأة تقديرها لعدد خيارات الأسهم التي تتوقع استحقاقها بنسبة ٨٦%.

وخلال السنة الثالثة يترك موظفان آخران العمل، وبهذا يستحق ما مجموعه ٤٣,٠٠٠ خيار سهم في نهاية السنة الثالثة.

وفيما يلي أدناه سعر سهم المنشأة خلال السنوات ١-١٠ وعدد خيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال السنوات ٤-١٠. وخيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال سنة محددة تم ممارستها جميعها في نهاية تلك السنة.

السنة	سعر السهم في نهاية السنة	عدد خيارات الأسهم الممارسة في نهاية السنة
١	٦٣	٠
٢	٦٥	٠
٣	٧٥	٠
٤	٨٨	٦,٠٠٠
٥	١٠٠	٨,٠٠٠
٦	٩٠	٥,٠٠٠
٧	٩٦	٩,٠٠٠
٨	١٠٥	٨,٠٠٠
٩	١٠٨	٥,٠٠٠
١٠	١١٥	٢,٠٠٠

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١٠

متطلبات التطبيق

وفقاً للفقرة ٢٤ من هذا المعيار، تعترف المنشأة بالمبالغ التالية في السنوات ١-١٠.

السنة	الإحتساب	مصروف الفترة وحدة عملة	المصروف التراكمي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٠% × (٦٣ وحدة عملة – ٦٠ وحدة عملة) × ١/٣ سنوات	٤٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠
٢	٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٦% × (٦٥ وحدة عملة – ٦٠ وحدة عملة) × ٢/٣ سنوات – ٤٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٠٣,٣٣٣	١٤٣,٣٣٣
٣	٤٣,٠٠٠ خيار × (٧٥ وحدة عملة – ٦٠ وحدة عملة) – ١٤٣,٣٣٣ وحدة عملة	٥٠١,٦٦٧	٦٤٥,٠٠٠
٤	٣٧,٠٠٠ خيار متداول × (٨٨ وحدة عملة – ٧٥ وحدة عملة) + ٦,٠٠٠ خيار مُمارس × (٨٨ وحدة عملة – ٧٥ وحدة عملة)	٥٥٩,٠٠٠	١,٢٠٤,٠٠٠
٥	٢٩,٠٠٠ خيار متداول × (١٠٠ وحدة عملة – ٨٨ وحدة عملة) + ٨,٠٠٠ خيار مُمارس × (١٠٠ وحدة عملة – ٨٨ وحدة عملة)	٤٤٤,٠٠٠	١,٦٤٨,٠٠٠
٦	٢٤,٠٠٠ خيار متداول × (٩٠ وحدة عملة – ١٠٠ وحدة عملة) + ٥,٠٠٠ خيار مُمارس × (٩٠ وحدة عملة – ١٠٠ وحدة عملة)	(٢٩٠,٠٠٠)	١,٣٥٨,٠٠٠
٧	١٥,٠٠٠ خيار متداول × (٩٦ وحدة عملة – ٩٠ وحدة عملة) + ٩,٠٠٠ خيار مُمارس × (٩٦ وحدة عملة – ٩٠ وحدة عملة)	١٤٤,٠٠٠	١,٥٠٢,٠٠٠
٨	٧,٠٠٠ خيار متداول × (١٠٥ وحدة عملة – ٩٦ وحدة عملة) + ٨,٠٠٠ خيار مُمارس × (١٠٥ وحدة عملة – ٩٦ وحدة عملة)	١٣٥,٠٠٠	١,٦٣٧,٠٠٠
٩	٢,٠٠٠ خيار متداول × (١٠٨ وحدة عملة – ١٠٥ وحدة عملة) + ٥,٠٠٠ خيار مُمارس × (١٠٨ وحدة عملة – ١٠٥ وحدة عملة)	٢١,٠٠٠	١,٦٥٨,٠٠٠
١٠	٢,٠٠٠ خيار مُمارس × (١١٥ وحدة عملة – ١٠٨ وحدة عملة)	١٤,٠٠٠	١,٦٧٢,٠٠٠

تنفيذ ١٧ هناك عدة أنواع مختلفة من أسهم الموظفين وخطط خيارات الأسهم. ويوضح المثال التالي تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على نوع معين من الخطط – خطة شراء أسهم للموظفين. ونموذجيا تتيح هذه الخطة للموظفين فرصة شراء أسهم المنشأة بسعر مخصوم. وتختلف الشروط والبنود التي تعمل بموجبها خطط شراء الأسهم للموظف من بلد إلى آخر. أي بمعنى أنه ليس هناك فقط أنواع عديدة مختلفة من خطط أسهم وخيارات أسهم الموظفين، بل هناك أيضاً أنواع عديدة

مختلفة من خطط شراء الأسهم للموظفين. وبناء على ذلك، يوضح المثال التالي تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على واحدة من خطط الشراء الأسهم للموظفين.

تنفيذ: مثال ١١

خطة شراء الأسهم للموظفين

خلفية

تتيح المنشأة لجميع موظفيها البالغ عددهم ١٠٠ موظف فرصة المشاركة في خطة شراء الأسهم للموظفين. ويكون لدى الموظفين أسبوعين لتحديد ما إذا سيقبلون العرض. وبموجب بنود الخطة، يحق للموظفين شراء ١٠٠ سهم كحد أقصى لكل منهم. وسيكون سعر السهم أقل بنسبة ٢٠% من سعر السوق لأسهم المنشأة في تاريخ قبول العرض، ويجب أن يدفع سعر الشراء حال قبول العرض. ويجب الإحتفاظ بكافة الأسهم المشتراة كوديعة للموظفين، ولا يمكن بيعها قبل خمسة سنوات. ولا يسمح للموظف بأن ينسحب من الخطة خلال تلك الفترة. على سبيل المثال، إذا توقف الموظف عن العمل خلال فترة الخمس سنوات، يجب أن تبقى الأسهم رغم ذلك في الخطة حتى نهاية فترة الخمس سنوات. وسيتم الإحتفاظ بأي توزيعات أرباح مدفوعة خلال فترة الخمس سنوات كوديعة للموظفين حتى نهاية فترة الخمس سنوات.

يقبل العرض ما مجموعه ٨٠٠ موظف، ويشتري كل موظف ما معدله ٨٠ سهما، أي يشتري الموظفون ما مجموعه ٦٤,٠٠٠ سهم. إن المتوسط المرجح للسعر السوقي للأسهم في تاريخ الشراء هو ٣٠ وحدة عملة لكل سهم، والمتوسط المرجح لسعر الشراء هو ٢٤ وحدة عملة.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١١

تطبيق المتطلبات

بالنسبة للمعاملات مع الموظفين، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن يقاس مبلغ المعاملة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، الفقرة ١١). ولتطبيق هذا المتطلب، من الضروري أولا تحديد نوع أداة حقوق الملكية الممنوحة للموظفين. ومع أن الخطة موصوفة كخطة شراء أسهم للموظفين، إلا أن بعض هذه الخطط تتضمن خصائص الخيار وبالتالي فهي في الواقع خطط خيارات أسهم. على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن خطة شراء الأسهم للموظفين "ميزة ذات أثر رجعي"، والتي يمكن للموظف بموجبها أن يشتري الأسهم بخصم معين، ويختار ما إذا يريد تطبيق الخصم على سعر سهم المنشأة في تاريخ المنح أو على سعر السهم في تاريخ الشراء. أو يمكن للخطة أن تحدد سعر الشراء، ثم تسمح للموظفين بعدها بفترة معينة من الوقت لتقرير رغبتهم في المشاركة في الخطة. ومن الأمثلة الأخرى على خصائص الخيار هو أن تسمح الخطة للموظفين المشاركين بإلغاء مشاركتهم قبل فترة محددة أو في نهايتها واسترداد المبالغ التي دفعت سابقا ضمن الخطة.

لكن لا تتضمن الخطة، في هذا المثال، خصائص الخيار. ويتم تطبيق الخصم على سعر السهم في تاريخ الشراء ولا يُسمح للموظفين بالإنسحاب من الخطة.

ومن العوامل الأخرى التي يجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار هو أثر قيود النقل ما بعد الإستحقاق، إن وجدت. وتنص الفقرة "ب٣" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أنه إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود النقل بعد تاريخ الإستحقاق، يجب أن يُؤخذ ذلك العامل في الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة لتلك الأسهم، ولكن فقط للحد الذي تؤثر فيه قيود ما بعد الإستحقاق على السعر الذي يدفعه طرف مطلع وراغب مشارك في السوق مقابل ذلك السهم. على سبيل المثال، إذا كان يتم التداول بالأسهم بشكل نشط في سوق كبير وذو سيولة، فإن قيود ما بعد الإستحقاق يمكن أن يكون لها أثر ضيل – هذا إن وجد أصلا – على السعر الذي يدفعه الطرف المطلع والراغب المشارك في السوق مقابل تلك الأسهم.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١١

في هذا المثال، يتم استحقاق الأسهم عند شرائها، لكن لا يمكن بيعها خلال فترة خمس سنوات من تاريخ الشراء. لذلك يجب أن تأخذ المنشأة في إعتبارها أثر التقييم للقيود على تحويل الإستحقاق خلال ٥ سنوات من منحه. وهذا يستلزم استعمال أسلوب تقييم لتقدير ما كان سيكون عليه سعر السهم المقيد في تاريخ الشراء في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راغبة ومطلعة. ولنفرض مثلا، في هذا المثال، أن المنشأة تقدر أن القيمة العادلة لكل سهم مقيد هي ٢٨ وحدة عملة. في هذه الحالة، تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة هي ٤ وحدة عملة لكل سهم (كونها القيمة العادلة للسهم المقيد بمقدار ٢٨ وحدة عملة مطروحا منها سعر الشراء البالغ ٢٤ وحدة عملة). ولأنه تم شراء ٦٤,٠٠٠ سهم، فإن إجمالي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة هو ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة.

وفي هذا المثال، لا توجد فترة استحقاق. وعليه ووفقاً للفقرة ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يجب على المنشأة أن تعترف مباشرة بمصروف مقداره ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة.

إلا أنه في بعض الحالات، يمكن أن لا يكون المصروف المتعلق بخطة شراء الأسهم للموظفين ذو قيمة. وينص معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء*" على أنه ليس من الضروري تطبيق السياسات المحاسبية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كان أثر تطبيقها غير ذي قيمة (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرة ٨)، وينص أيضا على أن حذف بند معين أو الخطأ في عرضه يكون أمرا هاما إذا كان يمكن أن يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الإقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم وطبيعة الحذف أو العرض الخاطئ المحكوم عليه في الظروف المحيطة. كما أن حجم أو طبيعة البند، أو كلاهما معاً، يمكن أن يكونا عاملاً محدداً (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرة ٥). وبناءاً عليه، يتعين على المنشأة في هذا المثال أن تقرر ما إذا كان المصروف البالغ ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة هو ذو قيمة.

المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد

تنفيذ ١٨ تبين الفقرات ٣٠-٣٣ من هذا المعيار متطلبات المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات من خلال تكبد الإلتزامات تجاه مورد تلك الخدمات أو البضاعة في مبالغ تقوم على أساس سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق ملكية أخرى. ويتعين على المنشأة أن تعترف مبدئيا بالخدمات أو البضاعة المشتراة، وبالتزام الدفع مقابل تلك البضاعة أو الخدمات، عندما تحصل المنشأة على البضاعة أو عند تقديم الخدمات، التي تم قياسها بالقيمة العادلة للإلتزام. وبعد ذلك، وحتى تتم تسوية الإلتزام، يُطلب من المنشأة الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة للإلتزام.

تنفيذ ١٩ على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم كجزء من مجموعة تعويضاتهم، يحق للموظفين بموجبها استلام دفعة نقدية مستقبلية (بدلا من أداة حقوق ملكية)، على أساس الزيادة في سعر سهم المنشأة من مستوى معين وخلال فترة زمنية محددة. وإذا لم يتم استحقاق مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم إلى أن يكمل الموظفون فترة معينة من الخدمة، تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة، وبالتزام الدفع مقابلها، عند تقديم الموظفين للخدمة خلال تلك الفترة. ويقاس الإلتزام مبدئيا في كل فترة إبلاغ مالي إلى أن تتم تسويته بالقيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم، من خلال تطبيق نموذج معين لتسعير الخيارات، والحد الذي يقدم فيه الموظفون الخدمة حتى تاريخه. ويتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ولهذا، إذا كان المبلغ المعترف به مقابل الخدمات المستلمة مشمولا في المبلغ المسجل للأصل المعترف به في الميزانية العمومية للمنشأة (كالمخزون مثلا)، لا يتم تعديل المبلغ المسجل لذلك الأصل لاستيعاب آثار إعادة قياس الإلتزام. ويوضح المثال ١٢ هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ١٢

خلفية

تمنح المنشأة ١٠٠ مكافئة سهمية نقدية لكل من موظفيها البالغ عددهم٥٠٠ موظف، بشرط بقائهم في خدمة المنشأة لثلاث سنوات مقبلة.

خلال السنة الأولى، يترك العمل ٣٥ موظفا. وتقدر المنشأة أن ٦٠ موظفا آخراً سيترك العمل خلال السنتين الثانية والثالثة. وخلال السنة الثانية، يترك العمل ٤٠ موظفا وتقدر المنشأة أن ٢٥ موظفا إضافيا سيترك العمل خلال السنة الثالثة. وخلال السنة الثالثة، يترك العمل ٢٢ موظفاً، وفي نهاية السنة الثالثة، يمارس ١٥٠ موظفا حقوقهم في المكافأة مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. ويمارس ١٤٠ موظفاً آخر هذه الحقوق في نهاية السنة الرابعة، ويمارس الباقون البالغ عددهم ١١٣ موظفا تلك الحقوق في نهاية السنة الخامسة.

تقدر المنشأة القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في نهاية كل عام يوجد فيه التزام قائم كما هو موضح أدناه. وفي نهاية السنة الثالثة، تستحق جميع مكافآت الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم التي يحتفظ بها بقية الموظفون. كما تظهر أدناه القيم الجوهرية لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في تاريخ الممارسة (والتي تعادل النقد المدفوع) في نهاية السنوات ٣، ٤، ٥.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١٢

السنة	القيمة العادلة	القيمة الجوهرية
١	١٤,٤٠ وحدة عملة	–
٢	١٥,٥٠ وحدة عملة	–
٣	١٨,٢٠ وحدة عملة	١٥,٠٠ وحدة عملة
٤	٢١,٤٠ وحدة عملة	٢٠,٠٠ وحدة عملة
٥		٢٥,٠٠ وحدة عملة

تطبيق المتطلبات

السنة	الإحتساب		المصروف وحدة عملة	الإلتزام وحدة عملة
١	(٥٠٠ – ٩٥) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية* × ١٤,٤٠ وحدة عملة × ٣/١		١٩٤,٤٠٠	١٩٤,٤٠٠
٢	(٥٠٠ – ١٠٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٥,٥٠ وحدة عملة × ٣/٢ – ١٩٤,٤٠٠ وحدة عملة		٢١٨,٩٣٣	٤١٣,٣٣٣
٣	(٥٠٠ – ٩٧ – ١٥٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٨,٢٠ وحدة عملة – ٤١٣,٣٣٣ وحدة عملة	٤٧,١٢٧		٤٦٠,٤٦٠
	+ ١٥٠ موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٥,٠٠ وحدة عملة	٢٢٥,٠٠٠		
	المجموع		٢٧٢,١٢٧	
٤	(٢٥٣ – ١٤٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢١,٤٠ وحدة عملة – ٤٦٠,٤٦٠ وحدة عملة	(٢١٨,٦٤٠)		٢٤١,٨٢٠
	+ ١٤٠ موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢٠,٠٠ وحدة عملة	٢٨٠,٠٠٠		
	المجموع		٦١,٣٦٠	
٥	صفر وحدة عملة – ٢٤١,٨٢٠ وحدة عملة	(٢٤١,٨٢٠)		صفر
	+ ١١٣ موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢٥,٠٠ وحدة عملة	٢٨٢,٥٠٠		
	المجموع		٤٠,٦٨٠	
	المجموع		٧٨٧,٥٠٠	

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

تنفيذ ٢٠ تسمح بعض ترتيبات الدفع على أساس الأسهم للموظف أن يختار ما إذا يريد استلام نقد أو أدوات حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، تم منح أداة مالية مركبة، أي أداة مالية تشتمل على عناصر دين وحقوق ملكية. وتقتضي الفقرة ٣٧ من هذا المعيار أن تقدر المنشأة القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ المنح، أولا من خلال قياس القيمة العادلة لعنصر الدين، ومن ثم قياس القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية، مع الأخذ في الحسبان أنه ينبغي على الموظف إسقاط حقه باستلام النقد لكي يستلم أداة حقوق ملكية.

تنفيذ ٢١ ويتم نموذجيا هيكلة ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد بحيث تكون القيمة العادلة لبديل التسوية هي نفس القيمة للبدائل الأخرى. على سبيل المثال، يمكن للموظف أن يختار بين استلام خيارات الأسهم أو مكافأة الموظفين النقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. وفي حالات كهذه، تكون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية صفرا، وبالتالي تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفس القيمة العادلة لعنصر الدين. لكن إذا اختلفت القيم العادلة لبدائل التسوية، تكون عادة القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أكبر من صفر، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أكبر من القيمة العادلة لعنصر الدين.

تنفيذ ٢٢ تقتضي الفقرة ٣٨ من هذا المعيار أن تقوم المنشأة بمحاسبة الخدمات المستلمة بشكل منفصل، فيما يخص كل عنصر من عناصر الأداة المالية المركبة. أما بالنسبة لعنصر الدين، تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة وبالتزام الدفع مقابل تلك الخدمات، عندما يقدم الطرف المقابل الخدمات، وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد. وبالنسبة لعنصر حقوق الملكية (إن وجد)، تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة، والزيادة في حقوق الملكية، عندما يقدم الطرف المقابل الخدمة، وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة. ويوضح المثال ١٣ هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ١٣

خلفية

تمنح المنشأة أحد الموظفين الحق في اختيار إما ١٠٠٠ سهم افتراضي، أي الحق في دفعة نقدية تعادل قيمة ١٠٠٠ سهم أو ١,٢٠٠ سهم. ويكون المنح مشروطاً بإتمام ثلاث سنوات من الخدمة. إذا اختار الموظف بديل الأسهم، يجب الإحتفاظ بالأسهم لمدة ثلاثة سنوات بعد تاريخ الإستحقاق.

وفي تاريخ المنح، يكون سعر سهم المنشأة ٥٠ وحدة عملة لكل سهم. وفي نهاية السنوات الأولى والثانية والثالثة، يكون سعر السهم هو ٥٢ و ٥٥ و ٦٠ وحدة عملة على التوالي. ولا تتوقع المنشأة أن تدفع توزيعات أرباح خلال الثلاث سنوات القادمة. وبعد أن تُؤخذ في الإعتبار آثار القيود على التحويل ما بعد الإستحقاق، تقدر المنشأة أن القيمة العادلة لبديل السهم في تاريخ المنح هو ٤٨ وحدة عملة لكل سهم.

وفي نهاية السنة الثالثة، يختار الموظف:

<u>الحالة الأولى: بديل النقد</u>

<u>الحالة الثانية: بديل أداة حقوق الملكية</u>

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١٣

تطبيق المتطلبات

تكون القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية هي ٥٧,٦٠٠ وحدة عملة (١,٢٠٠ سهم × ٤٨ وحدة عملة). وتكــون القيمة العادلة لبديل النقد هي ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة (١,٠٠٠ سهم افتراضي × ٥٠ وحدة عملة). وبهذا تكــون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المركبة هي ٧,٦٠٠ وحدة عملة (٥٧,٠٠٠ وحدة عملة – ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة)

وعلى المنشأة الإعتراف بالمبالغ التالية:

السنة		المصروف وحدة عملة	حقوق الملكية وحدة عملة	الإلتزام وحدة عملة
١	عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ × ٥٢ وحدة عملة × ٣/١)	١٧,٣٣٣		١٧,٣٣٣
	عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة × ٣/١)	٢,٥٣٣	٢,٥٣٣	
٢	عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ × ٥٥ وحدة عملة × ٣/٢) – ١٧,٣٣٣ وحدة عملة	١٩,٣٣٣		١٩,٣٣٣
	عنصر حقوق للملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة × ٣/١)	٢,٥٣٣	٢,٥٣٣	
٣	عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ × ٦٠ وحدة عملة) – ٣٦,٦٦٦ وحدة عملة	٢٣,٣٣٤		٢٣,٣٣٤
	عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة × ٣/١)	٢,٥٣٤	٢,٥٣٤	
نهاية السنة الثالثة	الحالة الأولى: ٦٠,٠٠٠ وحدة عملة كنقد مدفوع			(٦٠,٠٠٠)
	إجمالي الحالة الأولى	٦٧,٦٠٠	٧,٦٠٠	صفر
	الحالة الثانية: ١,٢٠٠ سهم صادر		٦٠,٠٠٠	(٦٠,٠٠٠)
	إجمالي الحالة الثانية	٦٧,٦٠٠	٦٧,٦٠٠	صفر

إفصاحات توضيحية

تنفيذ ٢٣ يوضح المثال التالي متطلبات الإفصاح في الفقرات ٤٤-٥٢ من هذا المعيار.*

مقتطف من ملاحظات البيانات المالية للشركة "س" للسنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

الدفع على أساس الأسهم

خلال الفترة المنتهية في٢٠٠٥/١٢/٣١، كان لدى الشركة أربع ترتيبات دفع على أساس الأســـهم، كما هو مبين أدناه.

* (لاحظ أنه لا يقصد من المثال التوضيحي أن يكون نمطا أو نموذجا وبالتالي فهو غير شامل. فهو لا يوضح، على سبيل المثال، متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٧ (ج)، ٤٨، ٤٩ من هذا المعيار.)

نوع الترتيب	خطة خيارات أسهم الإدارة العليا	خطة خيارات أسهم الموظفين العامين	خطة أسهم الموظفين التنفيذيين	خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم للإدارة العليا
تاريخ المنح	١ كانون الثاني ٢٠٠٤	١ كانون الثاني ٢٠٠٥	١ كانون الثاني ٢٠٠٥	١ تموز ٢٠٠٥
العدد الممنوح	٥٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠
العمر التعاقدي	١٠ سنوات	١٠ سنوات	لا ينطبق	١٠ سنوات
الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء	١,٥ سنة خدمة وتحقيق سعر سهم مستهدف، قد تم تحقيقه	٣ سنوات خدمة	٣ سنوات خدمة وتحقيق نمو مستهدف في حصة السهم من الأرباح	٣ سنوات خدمة وتحقيق زيادة مستهدفة في حصة السوق

تكون القيمة العادلة المقدرة لكل خيار سهم ممنوح في خطة خيارات أسهم الموظفين العامة هي ٢٣,٦٠ وحدة عملة. وتم حساب هذا من خلال تطبيق نظام ثنائي لتسعير الخيارات. وكانت معطيات النموذج هو سعر السهم في تاريخ المنح بمقدار ٥٠ وحدة عملة، وسعر الممارسة بمقدار ٥٠ وحدة عملة، والتقلبات المتوقعة بنسبة ٣٠%، بدون توزيعات أرباح متوقعة، وعمر تعاقدي مدته ١٠ سنوات، وسعر فائدة خالي من المخاطر بنسبة ٥%. وللسماح بآثار الممارسة المبكرة، أفترض أن الموظفين سيمارسون الخيارات بعد تاريخ الإستحقاق عندما يكون سعر السهم ضعفي سعر الممارسة. وبلغت التقلبات السابقة ما نسبته ٤٠%، وتتضمن السنوات الأولى من عمر الشركة، وتتوقع الشركة أن تنخفض التقلبات في سعر السهم مع نموها.

تكون القيمة العادلة المقدرة لكل سهم ممنوح في خطة أسهم الموظفين التنفيذيين هي ٥٠,٠٠ وحدة عملة، والتي تساوي سعر السهم في تاريخ المنح.

وفيما يلي أدناه تفاصيل أخرى حول خطتي خيارات الأسهم:

	٢٠٠٤		٢٠٠٥	
	عدد الخيارات	المتوسط المرجح لسعر الممارسة	عدد الخيارات	المتوسط المرجح لسعر الممارسة
متداولة في بداية السنة	٠	–	٤٥,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة
ممنوحة	٥٠,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	٧٥,٠٠٠	٥٠ وحدة عملة
ملغاة	(٥,٠٠٠)	٤٠ وحدة عملة	(٨,٠٠٠)	٤٦ وحدة عملة
مُمارسة	صفر	–	(٤,٠٠٠)	٤٠ وحدة عملة
متداولة في نهاية السنة	٤٥,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	١٠٨,٠٠٠	٤٦ وحدة عملة
قابلة للممارسة في نهاية السنة	٠	٤٠ وحدة عملة	٣٨,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة

بلغ المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ ممارسة خيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال الفترة ٥٢ وحدة عملة. وكان سعر الممارسة للخيارات المتداولة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ هو ٤٠ وحدة عملة أو ٥٠ وحدة عملة، وكان المتوسط المرجح للعمر التعاقدي المتبقي هو ٨,٦٤ سنة.

	٢٠٠٤	٢٠٠٥
	وحدة عملة	وحدة عملة
المصروف الناشئ من معاملات الدفع على أساس الأسهم	٤٩٥,٠٠٠	١,١٠٥,٨٦٧
المصروف الناشئ من خطط الخيارات وخيارات الأسهم	٤٩٥,٠٠٠	١,٠٠٧,٠٠٠
رصيد الإقفال لإلتزام خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم	–	٩٨,٨٦٧
المصروف الناشئ من الزيادة في القيمة العادلة لإلتزام خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم	–	٩,٢٠٠

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

" إندماج الأعمال "

تحتوي هذه النسخة على التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التـــي صدرت حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" مذكور في الفقـرات ١–٨٧ والملاحـق أ–ج. جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفاذ. وتوضح الفقرات المبينة **بالخط الغامق** المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد *بالخط المائل* عند ذكره لأول مرة في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، وفي سياق *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية*. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"* محل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ *"إندماج الأعمال"*. كما يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

- التفسير رقم ٩ *إندماج الأعمال – "التصنيف إما كعمليات إندماج بالشراء أو توحيد المصالح"*
- التفسير رقم ٢٢ *إندماج الأعمال –"التعديل اللاحق على القيم العادلة والشهرة المبلغ عنها مبدئيا"*
- التفسير رقم ٢٨ *إندماج الأعمال – "تاريخ التبادل" والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية*

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٢ أتاح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن تتم محاسبة عمليات إندماج الأعمال باستخدام أحد الأسلوبين التاليين: أسلوب تجميع المصالح أو أسلوب الشراء. ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ يحد استعمال أسلوب تجميع المصالح بعمليات إندماج الأعمال المصنفة على أنها توحيد للمصالح، إلا أن المحللين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية أشاروا إلى أن السماح بأسلوبين إثنين لمحاسبة معاملات متماثلة إلى حد كبير يضعف من قابلية مقارنة البيانات المالية. وجادل البعض الآخر بالقول أن اقتضاء أكثر من أسلوب محاسبي واحد لمثل تلك المعاملات أوجد حوافز لهيكلة تلك المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة، وبالتحديد نظراً لأن الأسلوبين يتأتى عنهما نتائج مختلفة تماماً.

مقدمة ٣ وحثت هذه العوامل، إلى جانب منع أسلوب تجميع المصالح في كل من أستراليا وكندا والولايات المتحدة، مجلس المعايير المحاسبية الدولية على دراسة ما إذا كان تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية وتلك المعايير الموجودة في كل من أستراليا وأمريكا الشمالية هو أمر مفيد من خلال منع نفس الأسلوب أيضاً، نظرا أنه تتم محاسبة عمليات قليلة لإندماج الأعمال وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ باستخدام أسلوب تجميع المصالح.

مقدمة ٤ وقد اختلفت محاسبة عمليات إندماج الأعمال عبر الإختصاصات في جوانب أخرى أيضا. وشملت هذه الجوانب محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج الأعمال، ومعالجة أية زيادة في حصة المنشأة المشترية في القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة عن تكلفة إندماج الأعمال، والإعتراف بالإلتزامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة.

مقدمة ٥ وعلاوة على ذلك، تضمن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ خيارا معينا في ما يخص كيفية تطبيق أسلوب الشراء: إذ يمكن قياس الأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المضمونة من خلال الإستخدام المبدئي إما للمعالجة التحليلية أو المعالجة البديلة المسموح بها. وقد نتج عن المعالجة التحليلية القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المضمونة بمجموعة من القيم العادلة (إلى المدى المتعلق بحصص ملكية المنشأة المشترية) والمبالغ المسجلة ما قبل الإندماج بالشراء (إلى المدى المتعلق بأية حقوق أقلية). ونتج عن المعالجة البديلة المسموح بها القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المضمونة بقيمها العادلة كما في تاريخ الإندماج

بالشراء. ويعتقد المجلس أن السماح بمحاسبة معاملات متماثلة بطرق متباينة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة لمستخدمي البيانات المالية، لأن ذلك ينقص من شأن قابلية المقارنة والموثوقية.

مقدمة ٦ وبناءاً على ذلك، تم إصدار هذا المعيار لتحسين جودة محاسبة عمليات إندماج الأعمال والسعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأنها، بما في ذلك:

(أ) أسلوب محاسبة عمليات إندماج الأعمال؛

(ب) القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة في إندماج الأعمال؛

(ج) الإعتراف بالإلتزامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛

(د) معالجة أية زيادة في حصة المنشأة المشترية في القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في عملية إندماج أعمال عن تكلفة عملية الإندماج؛ و

(هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج أعمال.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٧ يقتضي هذا المعيار:

(أ) أن تتم محاسبة كافة عمليات إندماج الأعمال ضمن نطاقه من خلال تطبيق أسلوب الشراء.

(ب) أن يتم تحديد المنشأة المشترية لكل عملية إندماج أعمال ضمن نطاقه. والمنشأة المشترية هي المنشأة موضوع الإندماج التي تمارس السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع الإندماج.

(ج) أن تقيس المنشأة المشترية تكلفة إندماج الأعمال على أنها مجموع: القيم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول الممنوحة والإلتزامات المتكبدة أو المضمونة، وأدوات حقوق الملكية الصادرة عن المنشأة المشترية، مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة؛ مضافا إليها أية تكاليف تُنسب مباشرة إلى عملية الإندماج.

(د) أن تعترف المنشأة المشترية بشكل منفصل، في تاريخ الإندماج بالشراء، بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة التي تلبي معايير الإعتراف التالية في ذلك التاريخ، بغض النظر عما إذا تم الإعتراف بها سابقاً في البيانات المالية للمنشأة المشتراة:

(١) في حال وجود أصل معين عدا عن أصل غير ملموس، من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛

(٢) وفي حال وجود إلتزام معين عدا عن إلتزام طارئ، من المحتمل أن يكون التدفق الصادر لموارد تمثل منافع اقتصادية أمرا مطلوبا لتسوية الإلتزام، ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية؛ و

(٣) وفي حال وجود أصل غير ملموس أو إلتزام طارئ، يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

(هـ) القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة التي تلبي معايير الإعتراف المذكورة أعلاه من قبل المنشأة المشترية بقيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء، بغض النظر عن المدى المتعلق بأي حقوق أقلية.

(و) الإعتراف بالشهرة المشتراة في عملية إندماج أعمال من قبل المنشأة المشترية كأصل من تاريخ الإندماج بالشراء، يتم قياسها بشكل مبدئي على اعتبار أنها زيادة في تكلفة عملية إندماج الأعمال عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة المعترف بها وفقاً للفقرة (د) أعلاه.

(ز) منع إطفاء الشهرة المشتراة في عملية إندماج أعمال، وبدلاً من ذلك ضرورة اختبار الشهرة لقياس انخفاض القيمة سنوياً، أو بشكل أكثر تكرارا إذا أشارت الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمة الأصل، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*".

(ح) أن تعيد المنشأة المشترية تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، وقياس تكلفة عملية إندماج الأعمال إذا تجاوزت حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للبنود المعترف بها وفقاً للفقرة (د) أعلاه تكلفة عملية الإندماج. ويجب الإعتراف بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك من قبل المنشأة المشترية مباشرة في الربح أو الخسارة.

(ط) الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية للمنشأة من تقييم طبيعة ما يلي وأثره المالي:

(١) عمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة؛

(٢) عمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية العمومية، لكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية؛ و

(٣) بعض عمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها في فترات سابقة.

(ي) الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية للمنشأة من تقييم التغيرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة.

التغيرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٨ فيما يلي أدناه وصف للتغيرات الرئيسية عن معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

الأسلوب المحاسبي

مقدمة ٩ يقتضي هذا المعيار محاسبة كافة عمليات إندماج الأعمال ضمن نطاقه باستخدام أسلوب الشراء. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بمحاسبة عمليات إندماج الأعمال باستخدام أحد الأسلوبين التاليين: أسلوب تجميع المصالح لعمليات إندماج الأعمال المصنفة على أنها توحيد للمصالح، وأسلوب الشراء لعمليات إندماج الأعمال المصنفة على أنها عمليات إندماج بالشراء.

الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة

مقدمة١٠ يغير هذا المعيار من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ من أجل الإعتراف بشكل منفصل بما يلي كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال:

(أ) إلتزامات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛ و

(ب) الإلتزامات الطارئة للمنشاة المشتراة.

ويوضح هذا المعيار معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال.

مقدمة١١ ويقتضي هذا المعيار أن تعترف المنشأة المشترية بالتزامات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإندماج، فقط عندما يكون للمنشأة المشتراة، في تاريخ الإندماج بالشراء، التزاما قائما لإعادة الهيكلة معترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". كما اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن تعترف المنشأة المشترية كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال بمخصص معين لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة لم يكن عبارة عن التزام للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء، بشرط أن تستوفي المنشأة المشترية معايير ا محددة.

مقدمة١٢ ويقتضي هذا المعيار أن تعترف المنشأة المشترية بشكل منفصل بالإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧) في تاريخ الإندماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال، بشرط إمكانية قياس قيمها العادلة بموثوقية. وقد تم تضمين تلك الإلتزامات الطارئة، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، ضمن المبلغ المعترف به كشهرة أو شهرة سلبية.

مقدمة١٣ واقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الإعتراف بالأصل غير الملموس إذا، وفقط إذا، كان هناك احتمال بتدفق منافع اقتصادية مستقبلية تُنسب للأصل إلى المنشأة، ويمكن قياس تكلفتها بموثوقية. كما أن معيار الإعتراف بالإحتمالية ليس مشمولاً في هذا المعيار لأنه يُعتبر دائما أنه قد تم استيفاؤه بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إندماج الأعمال. وإضافة إلى ذلك، يتضمن هذا المعيار إرشادات توضح أنه يمكن عادة قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس تم شرائه في عملية إندماج أعمال بدرجة كافية من الموثوقية ليكون مؤهلا الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. فإذا كان الأصل غير الملموس المشترى في عملية إندماج أعمال ذو عمر إنتاجي محدد، يكون هناك افتراض قابل للدحض يفيد أنه من الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية.

قياس الأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة

مقدمة١٤ شمل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ معالجة تحليلية ومعالجة بديلة مسموح بها للقياس المبدئي لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في عملية إندماج أعمال، وبالتالي للقياس المبدئي لأية حقوق أقلية. ويقتضي هذا المعيار قياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة المعترف بها كجزء من توزيع تكلفة الإندماج بشكل مبدئي من قبل المنشأة المشترية بقيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. وبناء على ذلك، يتم بيان أية حقوق أقلية في المنشأة المشتراة بحقوق الأقلية في صافي القيم العادلة لتلك البنود. وهذا ينسجم مع المعالجة البديلة المسموح بها الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

المحاسبة اللاحقة للشهرة

مقدمة١٥ يقتضي هذا المعيار قياس الشهرة المشتراة في عملية إندماج أعمال بعد الإعتراف المبدئي بالتكلفة مطروحا منها أية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة. وبناءاً على ذلك، لا يتم إطفاء الشهرة، وبدلا من ذلك، يجب اختبارها لقياس انخفاض القيمة سنوياً، أو على نحو أكثر تكراراً إذا أشارت الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى إمكانية إنخفاض قيمتها. واقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إطفاء الشهرة المشتراة بانتظام خلال عمرها الإنتاجي، وتضمينها افتراض قابل للدحض يفيد بأن عمرها الإنتاجي لا يمكن أن يتجاوز عشرين عاماً من الإعتراف المبدئي.

زيادة حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة عن التكلفة

مقدمة١٦ يقتضي هذا المعيار أن تقوم المنشأة المشترية بإعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، والتزاماتها الطارئة، وقياس تكلفة الإندماج، إذا تجاوزت حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لتلك البنود، في تاريخ الإندماج بالشراء، تكلفة الإندماج. ويجب الإعتراف بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك من قبل المنشأة المشترية فوراً في الربح أو الخسائر. ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، فإن أي زيادة في حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات المشتراة عن تكلفة الإندماج بالشراء كان تتم محاسبتها على أنها شهرة سلبية على النحو التالي:

(أ) إلى الحد الذي ارتبطت به بتوقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية المحددة في خطة الإندماج بالشراء الخاصة بالمنشأة المشترية، كان ينبغي ترحيلها والإعتراف بها كدخل في نفس الفترة التي تم بها الإعتراف بالخسائر والمصاريف المستقبلية.

(ب) إلى الحد الذي لم ترتبط به بتوقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية المحددة في خطة الإندماج بالشراء الخاصة بالمنشأة المشترية، كان ينبغي الإعتراف بها كدخل كما يلي:

(١) بالنسبة لمبلغ الشهرة السلبية الذي لا يتجاوز إجمالي القيمة العادلة للأصول غير النقدية القابلة للتحديد المشتراة، على أساس منتظم خلال المتوسط المرجح للعمر الإنتاجي المتبقي للأصول القابلة للإستهلاك والقابلة للتحديد.

(٢) بالنسبة لأية زيادة متبقية، فوراً.

إندماج الأعمال

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد الإبلاغ المالي من قبل المنشأة عندما تتولى عملية إندماج أعمال. ويحدد على وجه الخصوص أنه يجب محاسبة كافة عمليات إندماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء. وبناءا عليه، تعترف المنشأة المشترية بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة بقيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء، كما تعترف أيضا بالشهرة، والتي يتم اختبارها لاحقاً لقياس انخفاض القيمة بدلا من إطفائها.

النطاق

٢ باستثناء ما تم وصفه في الفقرة ٣، ينبغي على المنشآت تطبيق هذا المعيار عند محاسبة عمليات إندماج الأعمال.

٣ ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل مشروع مشترك.

(ب) عمليات *إندماج الأعمال* المتعلقة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال التي *تخضع لسيطرة مشتركة*.

(ج) عمليات *إندماج الأعمال التي تنطوي* على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبادلة.

(د) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معا لتشكيل *منشأة معدة للتقارير المالية* بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية (على سبيل المثال، عمليات الإندماج التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معا بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم).

تعريف إندماج الأعمال

٤ إن إندماج الأعمال هو عبارة عن جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة في منشأة واحدة معدة للتقارير المالية. والنتيجة التي تتأتى عن كافة عمليات إندماج الأعمال تقريباً هو حصول منشأة واحدة، وهي المنشأة المشترية، على *السيطرة* على واحدة أو أكثر من مؤسسات العمل الأخرى، المنشأة المشتراة. وإذا استطاعت المنشأة السيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى التي لا تكون عبارة عن مؤسسات أعمال، فإن جمع تلك المنشآت معاً لا يعتبر إندماج أعمال. وعندما تشتري منشأة ما مجموعة من الأصول أو صافي الأصول التي لا تشكل مؤسسة عمل، ينبغي عليها توزيع تكلفة المجموعة بين الأصول والإلتزامات المختلفة القابلة للتحديد في المجموعة على أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الإندماج بالشراء.

٥ يمكن هيكلة إندماج الأعمال بطرق مختلفة لأسباب قانونية أو ضريبية أو لأسباب أخرى. ويمكن أن ينطوي على شراء المنشأة لحقوق ملكية منشأة أخرى، أو شراء كافة صافي الأصول لمنشأة أخرى، أو تولي إلتزامات منشأة أخرى، أو شراء بعض صافي أصول منشأة أخرى والتي تشكل معا مؤسسة عمل واحدة أو أكثر. ويمكن إنفاذ إندماج الأعمال من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية، أو نقل النقد، أو النقد المعادل أو أصول أخرى، أو خليط منها. ويمكن أن تكون المعاملة بين حملة الأسهم للمنشآت موضوع الإندماج أو بين منشأة واحدة وحملة الأسهم لمنشأة أخرى. ويمكن أن تنطوي على تأسيس منشأة جديدة للسيطرة على المنشآت موضوع الإندماج أو صافي الأصول المنقولة، أو إعادة هيكلة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع الإندماج.

٦ ويمكن أن ينتج عن إندماج الأعمال علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة، تكون فيها المنشأة المشترية هي الشركة الأم والمنشأة المشتراة هي الشركة التابعة للمنشأة المشترية. وفي مثل تلك الظروف، تطبق المنشأة المشترية هذا المعيار في بياناتها المالية الموحدة. وتعمل على شمل حصتها في المنشأة المشتراة في أية بيانات مالية منفصلة تصدرها كاستثمار في شركة تابعة ما (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٧ " *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة* ").

٧ ويمكن أن ينطوي إندماج الأعمال على شراء صافي الأصول، بما في ذلك أية شهرة، لمنشأة أخرى بدلا من شراء حقوق الملكية للمنشأة الأخرى. ولا ينتج عن مثل ذلك الإندماج علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

٨ كما يتضمن تعريف إندماج الأعمال، وكذلك نطاق تطبيق هذا المعيار، عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها منشأة واحدة على السيطرة على منشأة أخرى، لكن لا يتزامن تاريخ حصولها على السيطرة (أي تاريخ الإندماج بالشراء) مع تاريخ أو تواريخ شراء حصة الملكية (أي تاريخ أو تواريخ التبادل). ويمكن أن تبرز هذه الحالة، على سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة المستثمر بها في ترتيبات لإعادة شراء الأسهم مع بعض مستثمريها، ونتيجة لذلك، تتغير سيطرة المنشأة المستثمر بها.

٩ ولا يحدد هذا المعيار محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة من قبل الشركاء (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ " *الحصص في المشاريع المشتركة* ").

عمليات إندماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة

١٠ إن إندماج الأعمال المتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال تخضع لسيطرة مشتركة هي عملية إندماج أعمال تكون فيها كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الإندماج خاضعة بشكل أساسي لسيطرة نفس الجهة أو الجهات قبل وبعد إندماج الأعمال، ولا تكون تلك السيطرة مؤقتة.

١١ ويُنظر إلى مجموعة من الأفراد على أنهم يسيطرون على المنشأة، عندما يكون لديهم بشكل جماعي، نتيجة لترتيبات تعاقدية، سلطة إدارة سياساتها المالية والتشغيلية من أجل الحصول على المنافع من خلال أنشطتها. وبناءاً على ذلك، فإن إندماج الأعمال لا يندرج ضمن نطاق هذا المعيار عندما يكون لنفس المجموعة من الأفراد، نتيجة لترتيبات تعاقدية، سلطة جماعية أساسية لإدارة السياسات المالية والتشغيلية لكل من المنشآت موضوع الإندماج للحصول على المنافع من أنشطتها، ولا تكون تلك السلطة الجماعية الأساسية مؤقتة.

١٢ ويمكن أن تخضع المنشأة لسيطرة فرد أو مجموعة من الأفراد يعملون معاً بموجب إتفاق تعاقدي، ويمكن أن لا يخضع ذلك الفرد أو مجموعة الأفراد لمتطلبات الإبلاغ المالي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناءاً على ذلك، ليس من الضروري أن يتم شمل المنشآت موضوع الإندماج كجزء من نفس البيانات المالية الموحدة وأن يُنظر إلى إندماج الأعمال على أنه ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

١٣ ولا يعتبر نطاق *حقوق الأقلية* في كل من المنشآت موضوع الإندماج قبل وبعد إندماج الأعمال ذو علاقة بتحديد ما إذا ينطوي الإندماج على منشآت تخضع لسيطرة مشتركة. وعلى نحو مماثل، فإن حقيقة أن واحدة من المنشآت موضوع الإندماج هي شركة تابعة تم استثنائها من البيانات المالية الموحدة للمجموعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ ليس له علاقة بتحديد ما إذا ينطوي الإندماج على منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

أسلوب المحاسبة

١٤ **يجب محاسبة كافة عمليات إندماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء.**

١٥ ينظر أسلوب الشراء إلى إندماج الأعمال من منظور المنشأة موضوع الإندماج التي يتم تحديدها على أنها المنشأة المشترية. وتشتري المنشأة المشترية صافي الأصول وتعترف بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة، بما في ذلك تلك التي لم تعترف بها سابقاً المنشأة المشتراة. ولا يتأثر قياس أصول والتزامات المنشأة المشترية بالمعاملة، ولا تتأثر أيضاً أية أصول أو التزامات إضافية للمنشأة المشترية معترف بها نتيجة للمعاملة، لأنها ليست موضوع المعاملة.

تطبيق أسلوب الشراء

١٦ يتضمن تطبيق أسلوب الشراء الخطوات التالية:

(أ) تحديد المنشأة المشترية؛

(ب) قياس تكلفة إندماج الأعمال؛ و

(ج) توزيع، في تاريخ الإندماج بالشراء، تكلفة إندماج الأعمال على الأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة.

تعريف المنشأة المشترية

١٧ **يجب تعريف المنشأة المشترية لجميع عمليات إندماج الأعمال. والمنشأة المشترية هي المنشأة موضوع الإندماج التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع الإندماج.**

١٨ ولأن أسلوب الشراء ينظر إلى إندماج الأعمال من منظور المنشأة المشترية، فإنه يفترض أن واحداً من أطراف المعاملة يمكن تحديده على أنه منشأة مشترية.

١٩ والسيطرة هي سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة عمل للحصول على منافع من أنشطتها. ويُفترض أن المنشأة الدامجة قد حصلت على السيطرة على منشأة دامجة أخرى عندما تشتري أكثر من نصف حقوق التصويت في تلك المنشأة الأخرى، ما لم يكن من الممكن إثبات أن تلك الملكية لا تشكل سيطرة. وحتى إذا لم تشتري واحدة من المنشآت الدامجة أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة دامجة أخرى، فقد تكون قد حصلت على السيطرة على تلك المنشأة الأخرى إذا حصلت على ما يلي، نتيجة لعملية الإندماج:

(أ) السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت للمنشأة الأخرى بسب اتفاق مع مستثمرين آخرين؛ أو

(ب) سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى بموجب قانون أو إتفاقية؛ أو

(ج) سلطة تعيين أو إزالة أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقابلة للمنشأة الأخرى؛ أو

(د) سلطة الإقتراع بغالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقابلة للمنشأة الأخرى؛ أو

٢٠ على الرغم من أنه قد يكون من الصعب في بعض الأحيان تحديد المنشأة المشترية، إلا أنه توجد عادة مؤشرات على وجودها. على سبيل المثال:

(أ) إذا كانت القيمة العادلة لواحدة من المنشآت موضوع الإندماج أكبر بكثير من القيمة العادلة لمنشأة أخرى موضوع الإندماج، من المحتمل أن تكون المنشأة ذات القيمة العادلة الأعلى هي المنشأة المشترية؛

(ب) إذا تم تنفيذ إندماج الأعمال من خلال تبادل أدوات حقوق الملكية العادية ذات حقوق التصويت مقابل نقد أو أصول أخرى، فمن المحتمل أن تكون المنشأة التي تتنازل عن النقد أو الأصول الأخرى هي المنشأة المشترية؛ و

(ج) إذا نتج عن إندماج الأعمال أن تكون إدارة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع الإندماج قادرة على السيطرة على اختيار فريق الإدارة للمنشأة الدامجة الناتجة، من المحتمل أن المنشأة التي تكون إدارتها قادرة على السيطرة بتلك الطريقة هي المنشأة المشترية.

٢١ وفي إندماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل حصص حقوق الملكية، تكون المنشأة التي تصدر حصص حقوق الملكية هي عادة المنشأة المشترية. إلا أنه يجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار كافة الحقائق والظروف ذات الصلة لتحديد أي من المنشآت موضوع الإندماج لديها السلطة لإدارة السياسيات المالية والتشغيلية للمنشأة (أو المنشآت) الأخرى وذلك للحصول على المنافع من أنشطتها. وفي بعض عمليات إندماج الأعمال، التي يشار إليها عموماً بعمليات الإندماج بالشراء العكسية، تكون المنشأة المشترية هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق ملكيتها، بينما تكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشتراة. ويمكن أن يكون الحال كذلك، على سبيل المثال، عندما تخطط منشأة خاصة لأن يتم "شرائها" من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة. ورغم أنه يُنظر من الناحية القانونية إلى المنشأة العامة المصدرة على أنها الشركة الأم، بينما تعتبر المنشأة الخاصة على أنها الشركة التابعة، إلا أن الشركة التابعة القانونية تكون هي المنشأة المشترية إذا كان لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للشركة الأم القانونية وذلك للحصول على منافع من أنشطتها. وعموماً تكون المنشأة المشترية هي المنشأة الأكبر، ولكن الحقائق والظروف المحيطة بعملية الإندماج تشير أحياناً إلى أن المنشاة الأصغر تشتري المنشأة الأكبر. وتورد الفقرات ب١ - ب١٥ من الملحق "ب" إرشادات حول محاسبة عمليات الإندماج بالشراء العكسية.

٢٢ عندما يتم تشكيل منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ عملية إندماج أعمال، ينبغي تحديد واحدة من المنشآت موضوع الإندماج التي كانت قائمة قبل الإندماج على أنها المنشأة المشترية على أساس الأدلة المتوفرة.

٢٣ وعلى نحو مماثل، عندما ينطوي إندماج الأعمال على أكثر من منشأتين مندمجتين، يجب تحديد واحدة من المنشآت موضوع الإندماج التي كانت قائمة قبل الإندماج على أنها المنشأة المشترية وذلك على أساس الأدلة المتوفرة. ويتضمن تحديد المنشأة المشترية في تلك الحالات الأخذ بعين الإعتبار، من بين أشياء أخرى، أي من المنشآت موضوع الإندماج هي التي بدأت عملية الإندماج، وما إذا تتجاوز الأصول أو الإيرادات لواحدة من المنشآت موضوع الإندماج إلى حد كبير أصول أو إيرادات المنشآت الأخرى.

تكلفة إندماج الأعمال

٢٤ يتعين على المنشأة المشترية قياس تكلفة إندماج الأعمال على أنه إجمالي ما يلي:

(أ) القيم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول الممنوحة، والإلتزامات المتكبدة أو المضمونة، وأدوات حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المشترية، مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة؛ مضافا إليها

(ب) أية تكاليف تُنسب مباشرة لعملية إندماج الأعمال.

٢٥ إن تاريخ الإندماج بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية فعليا على المنشأة المشتراة. وعندما يتحقق هذا من خلال معاملة تبادل وحيدة، فإن تاريخ التبادل يتزامن مع تاريخ الإندماج بالشراء. غير أن إندماج الأعمال قد ينطوي على أكثر من معاملة تبادل واحدة، على سبيل المثال عندما يتحقق ذلك على مراحل من خلال عمليات شراء أسهم متعاقبة. وعندما يحدث ذلك:

(أ) تكون تكلفة الإندماج هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة؛ و

(ب) يكون تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بكل استثمار في البيانات المالية للمنشأة المشترية)، بينما يكون تاريخ الإندماج بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراة.

٢٦ وتقتضي الفقرة ٢٤ قياس الأصول الممنوحة والإلتزامات المتكبدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ التبادل. وبناءاً عليه، عندما يتم تأجيل تسوية كافة أو جزء من تكلفة إندماج الأعمال، يجب تحديد القيمة العادلة لذلك العنصر المؤجل بخصم المبالغ واجبة الدفع إلى قيمتها الحالية في تاريخ التبادل، مع الأخذ بعين الإعتبار أي علاوة أو خصم من الممكن تكبده في التسوية.

٢٧ ويوفر السعر المنشور في تاريخ تبادل أداة حقوق الملكية المسعَرة أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة، ويجب استخدامه، فيما عدا في حالات نادرة. ويجب أن تُؤخذ الأدلة وأساليب التقييم الأخرى بعين الإعتبار في حالات نادرة فقط، وذلك عندما يكون بإمكان المنشأة المشترية إثبات أن السعر المنشور في تاريخ التبادل هو مؤشر غير موثوق للقيمة العادلة، وأن الأدلة وأساليب التقييم الأخرى توفر مقياساً أكثر موثوقية للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية. ويكون السعر المنشور في تاريخ التبادل مؤشر غير موثوق، فقط عندما يكون متأثراً بضعف السوق. وإذا كان السعر المنشور في تاريخ التبادل مؤشراً غير موثوق أو لم يكن هناك سعر منشور لأدوات حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المشترية، فإن القيمة العادلة لتلك الأدوات يمكن تقديرها، على سبيل المثال، بالرجوع إلى حصتها النسبية في القيمة العادلة للمنشأة المشترية أو بالرجوع إلى الحصة النسبية في القيمة العادلة للمنشأة المشتراة التي تم الحصول عليها، أيا يشكل منهما دليلاً أوضح. ويمكن أن توفر أيضا القيمة العادلة في تاريخ تبادل الأصول النقدية الممنوحة لأصحاب حقوق الملكية في المنشأة المشتراة كبديل عن أدوات حقوق الملكية، دليلاً على إجمالي القيمة العادلة الممنوحة بواسطة المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة. وفي أي حال، يجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار كافة جوانب عملية الإندماج، بما في ذلك العوامل الهامة التي تؤثر على المفاوضات. ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٩" *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" مزيدا من الإرشادات حول تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية.

٢٨ وتتضمن تكلفة إندماج الأعمال الإلتزامات المتكبدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة. ولا تعتبر الخسائر الإضافية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة الإندماج إلتزامات متكبدة أو مضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، وبالتالي لا يتم تضمينها كجزء من تكلفة عملية الإندماج.

٢٩ كما تتضمن تكلفة إندماج الأعمال أية تكاليف تنسب مباشرة لعملية الإندماج، مثل الرسوم المهنية المدفوعة للمحاسبين، والمستشارين القانونين، والمقيِّمين، والمستشارين الآخرين لتنفيذ عملية الإندماج. ولا يتم تضمين التكاليف الإدارية العامة، بما في ذلك تكاليف الحفاظ على إدارة لعمليات الإندماج بالشراء، والتكاليف الأخرى التي لا يمكن أن تُنسب مباشرة لعملية إندماج معينة تتم محاسبتها، في تكلفة عملية الإندماج: حيث يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها.

٣٠ وتعتبر تكاليف ترتيب وإصدار الإلتزامات المالية جزء لا يتجزأ من معاملة إصدار الإلتزام، حتى عندما يتم إصدار الإلتزامات لتنفيذ عملية إندماج أعمال، بدلا من التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى الإندماج. ولذلك، يجب على المنشآت أن لا تشمل تلك التكاليف في تكلفة إندماج الأعمال. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، يجب تضمين تلك التكاليف في القياس المبدئي للإلتزام.

٣١ وعلى نحو مماثل، تعتبر تكاليف إصدار أدوات حقوق الملكية جزء لا يتجزأ من معاملة إصدار حقوق الملكية، حتى عندما يتم إصدار أدوات حقوق الملكية لتنفيذ عملية إندماج أعمال، بدلا من التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى الإندماج. وبناءاً على ذلك، يجب على المنشآت أن لا تشمل تلك التكاليف في تكلفة إندماج الأعمال. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*"، تؤدي تلك التكاليف إلى تخفيض العائدات من إصدار حقوق الملكية.

التعديلات على تكلفة إندماج الأعمال المشروطة بأحداث مستقبلية

٣٢ عندما تنص اتفاقية إندماج الأعمال على إجراء تعديل على تكلفة الإندماج يكون مشروطا بأحداث مستقبلية، يجب على المنشأة المشترية أن تشمل مبلغ ذلك التعديل في تكلفة الإندماج في تاريخ الإندماج بالشراء، إذا كان التعديل محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية.

٣٣ ويمكن أن تسمح اتفاقية إندماج الأعمال بإجراء تعديلات على تكلفة الإندماج تكون مشروطة بحدث مستقبلي واحد أو أكثر. ويمكن أن يكون التعديل، على سبيل المثال، مشروطا بالمحافظة على مستوى محدد من الأرباح أو تحقيقه في فترات مستقبلية، أو بالمحافظة على سعر السوق للأدوات الصادرة. ومن الممكن عادة تقدير مبلغ أي تعديل مثل ذلك في وقت المحاسبة المبدئية للإندماج دون إضعاف موثوقية المعلومات، ومع ذلك لا تزال بعض الشكوك قائمة. وإذا لم تحصل الأحداث المستقبلية، أو كان هناك حاجة لمراجعة التقدير، يجب تعديل تكلفة إندماج الأعمال وفقا لذلك.

٣٤ وعلى أية حال، عندما تنص اتفاقية إندماج الأعمال على مثل ذلك التعديل، لا يتم شمل ذلك التعديل في تكلفة الإندماج في وقت المحاسبة المبدئية للإندماج، إذا لم يكن محتملا أو كان من غير الممكن قياسه

بموثوقية. وإذا أصبح لاحقاً ذلك التعديل محتملا ويمكن قياسه بموثوقية، يجب معاملة الإعتبار الإضافي كتعديل على تكلفة الإندماج.

٣٥ وفي بعض الحالات، يمكن أن يُطلب من المنشأة المشترية أن تقدم دفعة لاحقة للبائع كتعويض عن انخفاض قيمة الأصول الممنوحة، أو أدوات حقوق الملكية الصادرة أو الإلتزامات المتكبدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة. وذلك هو الحال، على سبيل المثال، عندما تضمن المنشأة المشترية سعر سوق أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الصادرة كجزء من تكلفة إندماج الأعمال، ويُطلب منها إصدار أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافية لاستعادة التكلفة المحددة أصلا. وفي مثل تلك الحالات، لا يتم الإعتراف بأية زيادة في تكلفة إندماج الأعمال. وفي حال أدوات حقوق الملكية، تتم موازنة القيمة العادلة للدفعة الإضافية بانخفاض مساو في القيمة المنسوبة للأدوات التي صدرت مبدئياً. وفي حال أدوات الدين، تعتبر الدفعة الإضافية على أنها تخفيض في علاوة، أو زيادة في الخصم على الإصدار الأصلي.

توزيع تكلفة إندماج الأعمال على الأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة

٣٦ يجب على المنشأة المشترية، في تاريخ الإندماج بالشراء، توزيع تكلفة إندماج الأعمال عن طريق الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة التي تلبي معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٣٧ بقيمها العادلة في ذلك التاريخ، باستثناء الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٥ " ***الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة*** **"، والتي يجب الإعتراف بها بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. وأي فرق بين تكلفة إندماج الأعمال وحصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة المعترف بها بتلك الطريقة يجب محاسبتها وفقاً للفقرات ٥١-٥٧.**

٣٧ على المنشأة المشترية أن تعترف بشكل منفصل بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة، في تاريخ الإندماج بالشراء، إذا استوفت فقط المعايير التالية في ذلك التاريخ:

(أ) في حالة وجود أصل عدا عن ***الأصل غير الملموس*****، فمن المحتمل أن تتدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛**

(ب) في حالة وجود إلتزام عدا عن الإلتزام الطارئ، فمن المحتمل أن يُطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛

(ج) في حالة وجود أصل غير ملموس أو إلتزام طارئ، يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

٣٨ يجب أن يتضمن بيان دخل المنشأة المشترية أرباح وخسائر المنشأة المشتراة بعد تاريخ الإندماج بالشراء من خلال تضمين دخل ومصاريف المنشأة المشتراة على أساس تكلفة إندماج الأعمال للمنشأة المشترية. على سبيل المثال، يجب أن يعتمد مصروف الإستهلاك المشمول بعد تاريخ الإندماج بالشراء في بيان دخل المنشأة المشترية المتعلق بالأصول القابلة للإستهلاك للمنشأة المشتراة، على أساس القيم

العادلة لتلك الأصول القابلة للإستهلاك في تاريخ الإندماج بالشراء، أي تكلفتها بالنسبة للمنشأة المشترية.

٣٩ يبدأ تطبيق أسلوب الشراء من تاريخ الإندماج بالشراء، وهو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة المشترية فعلياً على السيطرة على المنشأة المشتراة. ولأن السيطرة هي سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة عمل معينة وذلك للحصول على منافع من أنشطتها، فمن الضروري إقفال أو صياغة المعاملة بالشكل النهائي قانونياً قبل حصول المنشأة المشترية على السيطرة. ويجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار كافة الحقائق والظروف ذات الصلة المحيطة بعملية إندماج الأعمال في تقييم وقت حصول المنشأة المشترية على السيطرة.

٤٠ ولأن المنشأة المشترية تعترف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة التي تستوفي معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٣٧ بقيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء، يتم بيان أي حقوق أقلية في المنشأة المشتراة بحقوق الأقلية من صافي القيمة العادلة لتلك البنود. وتوفر الفقرتان ب١٦ و ب١٧ من الملحق "ب" إرشادات حول تحديد القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة بغرض توزيع تكلفة إندماج الأعمال.

الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة

٤١ وفقاً للفقرة ٣٦، تعترف المنشأة المشترية بشكل منفصل وكجزء من توزيع تكلفة الإندماج فقط، بالأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة التي كانت قائمة في تاريخ الإندماج بالشراء وتستوفي معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٣٧. وبناءاً عليه:

(أ) ينبغي على المنشأة المشترية الإعتراف بالإلتزامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإندماج، فقط عندما يكون للمنشأة المشتراة، في تاريخ الإندماج بالشراء، إلتزاماً قائما لإعادة الهيكلة معترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"؛ و

(ب) يجب أن لا تعترف المنشأة المشترية، عند توزيع تكلفة الإندماج، بالإلتزامات للخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة عملية إندماج الأعمال.

٤٢ إن الدفعة التي يُقتضى من المنشأة تعاقديا دفعها، على سبيل المثال لموظفيها أو مورديها في حالة تم شرائها في عملية إندماج أعمال هي عبارة عن إلتزام تعاقدي حالي للمنشأة يعتبر كالتزام طارئ إلى أن يصبح من المحتمل حدوث إندماج أعمال. ويتم الإعتراف بالإلتزام التعاقدي كالتزام من قبل تلك المنشأة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ عندما يصبح إندماج الأعمال أمرا محتملا ويمكن قياس الإلتزام بموثوقية. وبناءاً على ذلك، عندما يتم تنفيذ إندماج الأعمال، يتم الإعتراف بذلك الإلتزام للمنشأة المشتراة من قبل المنشأة المشترية كجزء من توزيع تكلفة الإندماج.

٤٣ غير أنه لا تعتبر خطة إعادة الهيكلة للمنشأة المشتراة التي يكون تنفيذها مرهوناً بشرائها في عملية إندماج أعمال، مباشرة قبل إندماج الأعمال، إلتزاما حالياً للمنشأة المشتراة. ولا تعتبر أيضاً إلتزام طارئ للمنشأة المشتراة مباشرة قبل إندماج الأعمال لأنها ليست التزاماً تعاقدياً محتملاً ناشئاً عن حدث سابق يتم تأكيد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير

المؤكدة وغير الخاضعة بشكل كامل لسيطرة المنشأة المشتراة. وبناءا عليه، يجب أن لا تعترف المنشأة المشترية بالتزام لخطط إعادة الهيكلة تلك كجزء من توزيع تكلفة الإندماج.

٤٤ وتشمل الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٦ كافة أصول وإلتزامات المنشأة المشتراة التي تقوم المنشأة المشترية بشرائها أو ضمانها، بما في ذلك كافة أصولها وإلتزاماتها المالية. ويمكن أن تتضمن أيضاً الأصول والإلتزامات غير المعترف بها سابقاً في البيانات المالية للمنشأة المشتراة، لأنها مثلا لم تكن مؤهلة للإعتراف بها قبل الإندماج بالشراء. على سبيل المثال، إن المنفعة الضريبية الناشئة عن الخسائر الضريبية للمنشأة المشتراة التي لم يتم الإعتراف به من قبلها قبل إندماج الأعمال، مؤهلة للإعتراف بها كأصل قابل للتحديد وفقاً للفقرة ٣٦، إذا كان من المحتمل أن تحصل المنشأة المشترية على أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة والتي يمكن مقابلها تطبيق المنفعة الضريبية غير المعترف بها.

الأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة

٤٥ وفقا للفقرة ٣٧، تعترف المنشأة المشترية بشكل منفصل بأصل غير ملموس للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء فقط في حال استوفى تعريف الأصل غير الملموس الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. ويعني هذا أن المنشأة المشترية تعترف بمشروع تطوير وأبحاث قيد الإنجاز للمنشأة المشتراة كأصل معين بشكل منفصل عن الشهرة إذا استوفى المشروع تعريف الأصل غير الملموس وكان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الإرشادات حول تحديد ما إذا يمكن قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس يتم شرائه في عملية إندماج أعمال بدرجة من الموثوقية.

٤٦ يجب أن يكون الأصل غير النقدي الذي لا يكون له جوهر مادي قابلاً للتحديد ليستوفي تعريف الأصل غير الملموس. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، فإن الأصل يستوفي معيار قابلية التحديد عند تعريف الأصل غير الملموس في حال فقط:

(أ) كان قابلا للفصل، أي بالإمكان فصله أو قسمه عن المنشأة وبيعه، أو نقله، أو ترخيصه، أو تأجيره، أو تبادله، إما بشكل فردي أو مع عقد، أو أصل، أو إلتزام ذو علاقة؛ أو

(ب) ينشأ من الحقوق التعاقدية أو القانونية الأخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو أية حقوق أو إلتزامات أخرى.

الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة

٤٧ تحدد الفقرة ٣٧ أن المنشأة المشترية تعترف بشكل منفصل بإلتزام طارئ للمنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال، فقط إذا كان بالإمكان قياس قيمته العادلة بموثوقية. وإذا لم يكن من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية:

(أ) يكون هناك أثر ناتج على المبلغ المعترف به كشهرة أو الذي تتم محاسبته وفقاً للفقرة ٥٦؛ و

(ب) على المنشأة المشترية أن تفصح عن المعلومات بشأن ذلك الإلتزام الطارئ المطلوب الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

وتوفر الفقرة ب١٦(ط) من الملحق "ب" إرشادات بشأن تحديد القيمة العادلة للإلتزام الطارئ.

٤٨ **يتعين على المنشأة المشترية قياس الإلتزامات الطارئة، بعد الإعتراف المبدئي بها، التي يتم الإعتراف بها بشكل منفصل وفقاً للفقرة ٣٦ بالقيمة الأعلى مما يلي:**

(أ) المبلغ الذي يتم الإعتراف به وفقاً للفقرة ٣٧؛ و

(ب) المبلغ المعترف به مبدئيا، مطروحا منه، حسبما يكون مناسباً، الإطفاء المتراكم المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*".

٤٩ لا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٤٨ على العقود التي تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". إلا أن تعهدات القروض المستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، التي لا تعتبر تعهدات لتقديم قروض بأسعار فائدة أدنى من أسعار السوق، تتم محاسبتها كالتزامات طارئة للمنشأة المشتراة، إذا كان من غير المحتمل، في تاريخ الإندماج بالشراء، أن يُطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي أو إذا لم يكن من الممكن قياس مبلغ الإلتزام التعاقدي بموثوقية كافية. ويتم الإعتراف بتعهد القرض هذا وفقاً للفقرة ٣٧ بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة الإندماج فقط إذا كان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

٥٠ يتم استثناء الإلتزامات الطارئة المعترف بها بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. غير أنه ينبغي على المنشأة المشترية بالنسبة لتلك الإلتزامات الطارئة الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ لكل فئة من المخصصات.

الشهرة

٥١ **على المنشأة المشترية أن تقوم بما يلي في تاريخ الإندماج بالشراء:**

(أ) الإعتراف بالشهرة المشتراة في عملية إندماج أعمال كأصل؛ و

(ب) القياس المبدئي لتلك الشهرة بسعر تكلفتها، كونها زيادة تكلفة إندماج الأعمال عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٦.

٥٢ تمثل الشهرة المشتراة في عملية إندماج الأعمال دفعة تقدمها المنشأة المشترية توقعا لمنافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي من غير الممكن تحديدها بشكل فردي والإعتراف بها بشكل منفصل.

٥٣ إلى الحد الذي لا تلبي فيه الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة المعايير الواردة في الفقرة ٣٧ للإعتراف المنفصل في تاريخ الإندماج بالشراء، يكون هناك أثر ناتج على المبلغ المعترف به كشهرة (أو التي تتم محاسبته وفقاً للفقرة ٥٦). وسبب هذا هو أن الشهرة يتم قياسها على أنها التكلفة المتبقية لإندماج الأعمال بعد الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة.

٥٤ **وبعد الإعتراف المبدئي، ينبغي على المنشأة المشترية قياس الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال بسعر التكلفة، مطروحا منه أية خسائر انخفاض قيمة متراكمة.**

٥٥ **ويجب عدم إطفاء الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال. وبدلاً من ذلك، يتعين على المنشأة المشترية أن تختبرها فيما يخص انخفاض القيمة سنويا، أو بشكل متكرر إذا أشارت أحداث أو تغييرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمتها، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*".**

زيادة حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة عن التكلفة

٥٦ **إذا زادت حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٦ عن تكلفة إندماج الأعمال، يجب على المنشأة المشترية القيام بما يلي:**

(أ) إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة وقياس تكلفة الإندماج؛ و

(ب) الإعتراف فوراً في الربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك.

٥٧ يمكن أن يشتمل الربح المعترف به وفقاً للفقرة ٥٦ على واحد أو أكثر من العناصر التالية:

(أ) الأخطاء في قياس القيمة العادلة إما لتكلفة الإندماج، أو للأصول القابلة للتحديد، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة. ويمكن أن تكون التكاليف المستقبلية المحتملة الناشئة فيما يتعلق بالمنشأة المشتراة التي لم يتم عكسها بشكل صحيح في القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، سبباً محتملاً لمثل تلك الأخطاء.

(ب) متطلبا في معيار محاسبي لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة، لكنه يُعامل على أنه قيمة عادلة لغرض توزيع تكلفة الإندماج. على سبيل المثال، تقتضي الإرشادات الواردة في الملحق "ب" بشأن تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أن يكون المبلغ المعين للأصول والإلتزامات الضريبية غير مخصوم.

(ج) شراء بأسعار منخفضة.

إندماج الأعمال الذي يتم إنجازه على مراحل

٥٨ يمكن أن ينطوي إندماج الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، على سبيل المثال، عندما يحدث على مراحل عن طريق عمليات شراء أسهم متتابعة. وإذا كان الحال كذلك، يجب التعامل مع كل معاملة تبادل بشكل منفصل من قبل المنشأة المشترية، باستخدام تكلفة المعاملة ومعلومات القيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل، لتحديد مبلغ أي شهرة مرتبطة بتلك المعاملة. وهذا يؤدي إلى مقارنة تدريجية لتكلفة الإستثمارات المختلفة مع حصة المنشأة المشترية في القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة في كل خطوة.

٥٩ وعندما ينطوي إندماج الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، يمكن أن تختلف القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة في تاريخ كل معاملة تبادل، بسبب ما يلي:

(أ) يتم نظرياً إعادة بيان الأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل لتحديد مبلغ أية شهرة مرتبط بكل معاملة؛ و

(ب) ثم يجب عندها أن تعترف المنشأة المشترية بالأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء،

ويعتبر أي تعديل على تلك القيم العادلة المتعلقة بحصص محتفظ بها سابقاً للمنشأة المشترية هو إعادة تقييم ويجب محاسبته على ذلك الأساس. لكن لأن إعادة التقييم هذا ينشأ عن الإعتراف المبدئي من قبل المنشأة المشترية بالأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، فإن هذا لا يعني أن المنشأة المشترية قد اختارت تطبيق سياسة محاسبية لإعادة تقييم تلك البنود بعد الإعتراف المبدئي، وفقاً – على سبيل المثال – لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ " *الممتلكات والمصانع والمعدات* ".

٦٠ قبل أن تكون المعاملة مؤهلة لعملية إندماج الأعمال، يمكن أن تتأهل كاستثمار في شركة زميلة وأن تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ " المحاسبة عن *الإستثمارات في المنشآت الزميلة* " باستخدام أسلوب حقوق الملكية. وإذا كان الحال كذلك، سيتم مسبقاً تحديد القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها في تاريخ كل معاملة تبادل أولى في تطبيق أسلوب حقوق الملكية على الإستثمار.

المحاسبة المبدئية المحددة مؤقتاً

٦١ تنطوي المحاسبة المبدئية لعملية إندماج الأعمال على تعريف وتحديد القيم العادلة التي سيتم تعيينها للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة وتكلفة الإندماج.

٦٢ وإذا كان من الممكن تحديد المحاسبة المبدئية لعملية إندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ الإندماج، لأنه يمكن تحديد إما القيم العادلة التي يجب تعيينها للأصول القابلة للتحديد، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة أو تكلفة الإندماج بشكل مؤقت فقط، يجب على المنشأة المشترية محاسبة الإندماج باستخدام تلك القيم المؤقتة. كما ينبغي على المنشأة المشترية الإعتراف بأية تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة لإتمام المحاسبة المبدئية:

(أ) خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الإندماج بالشراء؛ و

(ب) من تاريخ الإندماج بالشراء، وبناءاً عليه:

(١) يجب حساب المبلغ المسجل للأصل القابل للتحديد، أو الإلتزام، أو الإلتزام الطارئ المعترف به أو المعدل نتيجة لإتمام المحاسبة المبدئية، كما لو أن قيمته العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء قد تم الإعتراف بها من ذلك التاريخ.

(٢) يجب تعديل الشهرة أو أي ربح معترف به وفقاً للفقرة ٥٦ من تاريخ الإندماج بالشراء بأي مبلغ يساوي التعديل على القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء للأصل القابل للتحديد، أو الإلتزام، أو الإلتزام الطارئ المعترف به أو المعدل.

(٣) إن المعلومات المقارنة المعروضة لفترات قبل إتمام المحاسبة المبدئية للإندماج يجب عرضها كما لو أن المحاسبة المبدئية قد أكملت من تاريخ الإندماج بالشراء. ويتضمن هذا أي استهلاك إضافي أو إطفاء أو آثار أخرى للربح أو الخسارة معترف بها نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية.

التعديلات بعد إتمام المحاسبة المبدئية

٦٣ فيما عدا ما تم توضيحه في الفقرات ٣٣ و ٣٤ و ٦٥، يجب الإعتراف بالتعديلات على المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة المبدئية فقط لتصحيح خطأ معين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* ". ويجب عدم

الإعتراف بالتعديلات على المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة لإستيعاب أثـر التغيرات في التقديرات. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، يجب الإعتراف بأثر التغير في التقـديرات في الفترات الحالية والمستقبلية.

٦٤ ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ أن تقوم المنشأة بمحاسبة تصحيح الخطأ بأثر رجعي، وأن تعرض البيانات المالية كما لو أن الخطأ لم يحدث من خلال إعادة بيان المعلومات المقارنة للفترة (الفتـرات) السابقة التي حصل فيها الخطأ. وبناءاً على ذلك، فإن المبلغ المـسجل للأصـل القابـل للتحديـد، أو الإلتزام، أو الإلتزام الطارئ للمنشأة المشتراة الذي يتم الإعتراف به أو تعديله نتيجة لتصحيح خطأ ما يجب حسابه كما لو أن قيمته العادلة أو قيمته العادلة المعدلة في تاريخ الإنـدماج بالـشراء قـد تـم الإعتراف بها منذ ذلك التاريخ. ويجب تعديل الشهرة أو أي ربح معترف به في فتـرة سـابقة وفقـاً للفقرة ٥٦ وذلك بأثر رجعي بمبلغ يساوي القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء (أو التعديل علـى القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء) للأصل القابل للتحديد، أو الإلتزام، أو الإلتزام الطارئ الذي يتم الإعتراف به (أو تعديله).

الإعتراف بأصول الضريبة المؤجلة بعد إتمام المحاسبة المبدئية

٦٥ إذا لم تلبي المنافع المحتملة لعمليات ترحيل خسارة ضريبة الدخل للمنشأة المشتراة أو أصول ضـريبة مؤجلة أخرى المعايير الواردة في الفقرة ٣٧ للإعتراف المنفصل عندما تتم محاسبة إندماج الأعمـال بشكل مبدئي ولكن يتم تحقيقه لاحقا، ينبغي على المنشأة المشترية الإعتراف بتلك المنافع كدخل وفقـاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*". بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة المشترية:

(أ) تخفيض المبلغ المسجل للشهرة إلى المبلغ الذي كان سيتم الإعتراف به فيما لو تـم الإعتـراف بأصل الضريبة المؤجل على أنه أصل قابل للتحديد من تاريخ الإندماج بالشراء؛ و

(ب) الإعتراف بالتخفيض في المبلغ المرحل للشهرة كمصروف.

غير أنه لن ينتج عن هذا الإجراء إيجاد زيادة كما هو موصوف في الفقرة ٥٦، ولن يزيد أيـضا مـن مبلغ أي ربح تم الإعتراف به سابقاً وفقا للفقرة ٥٦.

الإفصاح

٦٦ على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة عمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها وأثرها المالي:

(أ) خلال الفترة.

(ب) بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

٦٧ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٦٦(أ)، يتعين على المنشأة المشترية الإفصاح عـن المعلومـات التالية لكل عملية إندماج أعمال تم تنفيذها خلال الفترة:

(أ) أسماء وأوصاف المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الإندماج.

(ب) تاريخ الإندماج بالشراء.

(ج) نسبة أدوات حقوق الملكية ذات حقوق التصويت المشتراة.

(د) تكلفة الإندماج ووصفاً لعناصر تلك التكلفة، بما في ذلك أية تكاليف تُنسب مباشرة لعملية الإندماج. وعندما يتم إصدار أدوات حقوق الملكية أو تكون قابلة للإصدار كجزء من التكلفة، عندها يجب الإفصاح عما يلي:

(١) عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها أو القابلة للإصدار؛ و

(٢) القيمة العادلة لتلك الأدوات وأساس تحديد تلك القيمة العادلة. إذا لم يكن هناك سعر منشور للأدوات في تاريخ التبادل، ينبغي الإفصاح عن الإفتراضات الهامة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة. وإذا كان هناك سعر منشور قائم في تاريخ التبادل لكنه لم يستخدم كأساس لتحديد تكلفة الإندماج، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب الأسباب وراء عدم استخدام السعر المنشور؛ والأسلوب والإفتراضات المهمة المستخدمة لعزو قيمة معينة لأدوات حقوق الملكية، والمبلغ الإجمالي للفرق بين القيمة المنسوبة لأدوات حقوق الملكية وسعرها المنشور.

(هـ) تفاصيل أية عمليات قررت المنشأة التخلص منها نتيجة الإندماج.

(و) المبالغ المعترف بها في تاريخ الإندماج بالشراء لكل صنف من أصول المنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة، وما لم يكن الإفصاح غير عملي، ينبغي الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل صنف من تلك الأصناف، المحددة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مباشرة قبل الإندماج. وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

(ز) مبلغ أي زيادة معترف به في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥٦، وبند السطر في بيان الدخل الذي تم فيه الإعتراف بالزيادة.

(ح) وصف للعوامل التي ساهمت في التكلفة التي تؤدي إلى الإعتراف بالشهرة – وصف لكل أصل غير ملموس لم يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة وتفسير لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بموثوقية – أو وصف لطبيعة أي زيادة معترف بها في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥٦.

(ط) مبلغ ربح أو خسارة المنشأة المشتراة من تاريخ الإندماج بالشراء المشمول في ربح أو خسارة المنشأة المشترية للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير عملي. وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

٦٨ ينبغي الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٦٧ بشكل كلي لعمليات إندماج الأعمال التي يتم تنفيذها خلال فترة الإبلاغ والتي كانت غير هامة بشكل فردي.

٦٩ وإذا كانت المحاسبة المبدئية لعملية إندماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد تم تحديدها مؤقتاً فقط كما هو موصوف في الفقرة ٦٢، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة أيضاً إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

٧٠ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٦٦(أ)، يتعين على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التالية، ما لم يكن مثل ذلك الإفصاح غير عملي:

(أ) إيراد المنشأة المندمجة للفترة كما لو أن تاريخ الإندماج بالشراء لكافة عمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد صادف بداية الفترة.

(ب) ربح أو خسارة المنشأة المندمجة للفترة كما لو أن تاريخ الإندماج بالشراء لكافة عمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد صادف بداية الفترة.

وإذا كان الإفصاح عن هذه المعلومات غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

٧١ ومن أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٦٦(ب)، يتعين على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها الفقرة ٦٧ لكل عملية إندماج أعمال يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، ما لم يكن مثل ذلك الإفصاح غير عملي. وإذا كان الإفصاح عن أي من تلك المعلومات هو أمر غير عملي، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

٧٢ يتعين على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية للأرباح، والخسائر، وتصحيح الأخطاء، والتعديلات الأخرى المعترف بها في الفترة الحالية التي ترتبط بعمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها في الفترات الحالية أو السابقة.

٧٣ ومن أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٧٢، ينبغي على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التالية:

(أ) المبلغ، وتفسير لأي ربح أو خسارة معترف بها في الفترة الحالية:

(١) تتعلق بالأصول القابلة للتحديد المشتراة أو الإلتزامات أو الإلتزامات الطارئة المضمونة في عملية إندماج أعمال تم تنفيذها في فترة حالية أو سابقة؛ و

(٢) ذات حجم أو طبيعة أو تأثير بحيث يكون الإفصاح ذو علاقة بفهم الأداء المالي للمنشأة المندمجة.

(ب) إذا كانت المحاسبة المبدئية لعملية إندماج الأعمال التي تم تنفيذها مباشرة في الفترة السابقة قد تم تحديدها مؤقتاً فقط في نهاية تلك الفترة، مبالغ وتفسيرات التعديلات على القيم المؤقتة المعترف بها خلال الفترة الحالية.

(ج) معلومات بشأن تصحيح الأخطاء المطلوب الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ لأي من الأصول القابلة للتحديد أو الإلتزامات أو الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، أو تغييرات في القيم المعينة لتلك البنود، التي تعترف بها المنشأة المشترية خلال الفترة الحالية وفقاً للفقرتين ٦٣ و ٦٤.

٧٤ يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم التغييرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة.

٧٥ ومن أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٧٤، على المنشأة الإفصاح عن مطابقة المبلغ المسجل للشهرة في بداية ونهاية الفترة، وأن تظهر بشكل منفصل ما يلي:

(أ) المبلغ الإجمالي وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة في بداية الفترة؛

(ب) الشهرة الإضافية المعترف بها خلال الفترة ما عدا الشهرة المشمولة في مجموعة التصرف التي تستوفي، عند الإندماج بالشراء، معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥؛

(ج) التعديلات الناتجة عن الإعتراف اللاحق بأصول الضريبة المؤجلة خلال الفترة وفقاً للفقرة ٦٥؛

(د) الشهرة المشمولة في مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والشهرة التي تم إلغاء الإعتراف بها خلال الفترة دون أن تكون مشمولة سابقاً في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع؛

(هـ) خسائر انخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(و) صافي فروق التبادل الناشئة خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*"؛

(ز) أية تغيرات أخرى في المبلغ المسجل خلال الفترة؛ و

(ح) المبلغ الإجمالي وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة في نهاية الفترة.

٧٦ تفصح المنشأة عن المعلومات بشأن المبلغ القابل للإسترداد وانخفاض قيمة الشهرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالإضافة إلى المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٧٥(هـ).

٧٧ وإذا لم تستوفي في أي حالٍ من الأحوال المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب هذا المعيار الأهداف المذكورة في الفقرات ٦٦ و ٧٢ و ٧٤، يتعين على المنشأة الإفصاح عن مثل تلك المعلومات الإضافية كما يلزم لتلبية تلك الأهداف.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ

٧٨ فيما عدا ما هو منصوص عليه في الفقرة ٨٥، ينطبق هذا المعيار على محاسبة عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها *تاريخ الإتفاق* في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. كما يجب أن ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) الشهرة الناشئة عن إندماج الأعمال التي يكون فيه تاريخ الإتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ أو

(ب) أي زيادة في حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة عن تكلفة إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

الشهرة المعترف بها سابقاً

٧٩ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي من بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، على الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال التي كان فيها تاريخ الإتفاق قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤، وعلى الشهرة الناشئة من حصة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك يتم الحصول عليها قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤ وتتم محاسبتها بموجب تطبيق التوحيد التناسبي. وبناءاً عليه، يجب على المنشأة القيام بما يلي:

(أ) التوقف عن إطفاء تلك الشهرة، من بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛

(ب) إلغاء المبلغ المسجل للإطفاء المتراكم ذو العلاقة مع زيادة مقابلة في الشهرة، وذلك في بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ و

(ج) اختبار الشهرة بالنسبة لإنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو معدل عام ٢٠٠٤)، وذلك من بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

٨٠ وإذا اعترفت المنشأة سابقا بالشهرة على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، يجب عليها عدم الإعتراف بتلك الشهرة في الربح أو الخسارة عندما تتصرف بكامل أو جزء من مؤسسة العمل التي ترتبط بها تلك الشهرة، أو عندما تصبح وحدة توليد النقد التي ترتبط بها الشهرة منخفضة القيمة.

الشهرة السلبية المعترف بها سابقاً

٨١ إن المبلغ المسجل للشهرة السلبية في بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ والتي تنشأ عن:

(أ) إندماج أعمال كان فيه تاريخ الإتفاق قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤؛ أو

(ب) حصة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك يتم الحصول عليها قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤ وتتم محاسبتها من خلال تطبيق التوحيد التناسبي.

يجب إلغاء الإعتراف به في بداية تلك الفترة، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

الأصول غير الملموسة المعترف بها سابقاً

٨٢ إن المبلغ المسجل لبند مصنف على أنه أصل غير ملموس:

(أ) تم شراؤه في عملية إندماج أعمال كان فيه تاريخ الإتفاق قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤، أو

(ب) ينشأ عن حصة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك يتم الحصول عليها قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤ وتتم محاسبتها من خلال تطبيق التوحيد التناسبي.

يجب إعادة تصنيفه على أنه شهرة في بداية أول فترة سنوية تبدأ في تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، إذا لم يستوف ذلك الأصل غير الملموس في ذلك التاريخ معيار قابلية التحديد الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو معدل عام ٢٠٠٤).

الإستثمارات التي تتم محاسبتها بأسلوب حقوق الملكية

٨٣ بالنسبة للإستثمارات التي تتم محاسبتها من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية والمشتراة بتاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، على المنشأة تطبيق هذا المعيار في محاسبة ما يلي:

(أ) أية شهرة مشتراة مشمولة في المبلغ المسجل لذلك الإستثمار. لذلك، لا يجب تضمين إطفاء تلك الشهرة الإسمية في تحديد حصة المنشأة من أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر بها.

(ب) أي زيادة مشمولة في المبلغ المسجل لإستثمار حصة المنشأة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المستثمر بها عن تكلفة الإستثمار. وبناءا عليه، يجب على المنشأة أن تشمل تلك الزيادة كدخل في تحديد حصتها من أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر بها في الفترة التي يتم فيها شراء الإستثمار.

٨٤ وبالنسبة للإستثمارات التي تتم محاسبتها من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية والمشتراة قبل تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤:

(أ) يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على أساس مستقبلي، من بداية أول فترة سنوية تبدأ في تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، على أية شهرة مشتراة مشمولة في المبلغ المسجل لذلك الإستثمار. وبناءا عليه يجب على المنشأة، من ذلك التاريخ، التوقف عن شمل إطفاء تلك الشهرة في تحديد حصة المنشأة من أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر بها.

(ب) يتعين على المنشأة إلغاء الإعتراف بأية شهرة سلبية مشمولة في المبلغ المسجل لذلك الإستثمار في بداية أول فترة سنوية تبدأ في تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

التطبيق المحدود بأثر رجعي

٨٥ يُسمح للمنشأة بتطبيق متطلبات هذا المعيار على الشهرة القائمة في أي تاريخ قبل تواريخ النفاذ الموضحة في الفقرات ٧٨-٨٤، أو الشهرة المشتراة بعد أي من تلك التواريخ، وعمليات إندماج الأعمال التي تحدث ابتداءا من أي من هذه التواريخ، إنما بشرط:

(أ) أنه قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار على عمليات إندماج أعمال سابقة في الوقت الذي تم فيه محاسبة تلك العمليات بشكل مبدئي؛ و

(ب) وتطبق المنشأة أيضا معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو معدل في ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو معدل في ٢٠٠٤) بأثر مستقبلي منذ ذلك التاريخ ذاته، والتقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق تلك المعايير منذ ذلك التاريخ والتي تم الحصول عليها مسبقاً من قبل المنشأة بحيث لا تكون هناك حاجة لتحديد التقديرات التي كانت هناك ضرورة لإجرائها في تاريخ سابق.

سحب البيانات الأخرى

٨٦ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*اندماج الأعمال*" *(كما صدر في ١٩٩٨)*.

٨٧ كما يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) التفسير رقم ٩ *إندماج الأعمال – التصنيف اما كعمليات شراء بالإندماج أو توحيد المصالح؛*

(ب) التفسير رقم ٢٢ *إندماج الأعمال – التعديل اللاحق للقيم العادلة والشهرة المبلغ عنها مبدئياً؛ و*

(ج) التفسير رقم ٢٨ *إندماج الأعمال – "تاريخ التبادل" والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية.*

الملحق أ

تعريف المصطلحات

يعتبر هذا الملحق جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

تاريخ الإندماج بالشراء : التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة المشترية بشكل فعال على السيطرة على المنشأة المشتراة.

تاريخ الإتفاق : التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى إتفاق أساسي بين الأطراف موضوع الإندماج، وفي حالة المنشآت المسجلة في البورصة، هو التاريخ الذي يعلن فيه عن هذا الإتفاق للجمهور. وفي حالة عملية استيلاء عدائي، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى إتفاق أساسي بين الأطراف موضوع الإندماج هو التاريخ الذي يقبل فيه عدد كافي من مالكي المنشأة المشتراة عرض المنشأة المشترية أن تمارس **السيطرة** على المنشأة المشتراة.

مؤسسة أعمال : مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول يتم القيام بها وإدارتها لأغراض توفير ما يلي:

(أ) عائد للمستثمرين؛ أو

(ب) تكاليف أدنى أو منافع إقتصادية أخرى بشكل مباشر وتناسبي لحاملي الوثيقة أو المشاركين.

وتتكون مؤسسة الأعمال عموماً من المعطيات، والعمليات المطبقة على تلك المعطيات، والمخرجات الناتجة التي يتم استخدامها أو سيتم استخدامها لتوليد الإيرادات. وإذا كانت **الشهرة** موجودة في مجموعة منقولة من الأنشطة والأصول، فإنه يفترض أن تكون المجموعة المنقولة عبارة عن مؤسسة أعمال.

إندماج الأعمال : جمع **منشآت أو مؤسسات أعمال** منفصلة معاً في **منشأة واحدة معدة للتقارير المالية**.

إندماج الأعمال المتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة : **إندماج الأعمال** الذي يتم من خلاله السيطرة بشكل أساسي على كافة المنشآت أو **مؤسسات الأعمال** موضوع الإندماج **(المسيطر عليها)** من قبل نفس الجهة أو الجهات قبل وبعد عملية الإندماج، وتكون تلك **السيطرة** غير مؤقتة.

الإلتزام الطارئ : يكون للإلتزام الطارئ المعنى الموضح له في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، أي:

(أ) إلتزام تعاقدي محتمل ينشأ عن أحداث سابقة، يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة؛ و

(ب) التزام تعاقدي حالي ينشأ عن أحداث سابقة لكن لا يتم الإعتراف به للأسباب التالية:

(١) ليس من **المحتمل** إقتضاء تدفق صادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام التعاقدي بموثوقية كافية.

السيطرة : سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة أو مؤسسة الأعمال من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.

تاريخ التبادل : عندما يتم تحقيق **إندماج أعمال** في معاملة تبادل وحيدة، يكون تاريخ التبادل هو **تاريخ الإندماج بالشراء**. وعندما ينطوي **إندماج الأعمال** على أكثر من معاملة تبادل، مثلا عندما يتحقق على مراحل من خلال عمليات متتابعة لشراء الأسهم، يكون تاريخ التبادل هو التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بكل استثمار على حدة في البيانات المالية للمنشأة المشترية.

القيمة العادلة : المبلغ الذي يتم مقابله تبادل الأصل، أو تسوية الإلتزام، بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

الشهرة : المنافع الإقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل منفرد والإعتراف بها بشكل منفصل.

الأصل غير الملموس : يكون للأصل غير الملموس المعنى الموضح له في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير *الملموسة*"، أي أصل غير نقدي قابل للتحديد دون جوهر مادي.

مشروع مشترك : يكون للمشروع المشترك المعنى الموضح له في معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*، أي إتفاق تعاقدي تتعهد بموجبه جهتين أو أكثر القيام بنشاط إقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة.

حقوق الأقلية : نسبة الربح أو الخسارة وصافي أصول **شركة تابعة** يمكن نسبها إلى حصص حقوق الملكية غير المملوكة، بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال **الشركات التابعة**، من قبل المنشأة **الأم**.

منشأة متبادلة : منشأة غير المنشأة التي يملكها المستثمر، مثل شركة تأمين متبادلة أو منشأة تعاونية متبادلة، تقدم تكاليف متدنية أو منافع إقتصادية أخرى بشكل مباشر وتناسبي لحاملي الوثيقة أو المشاركين.

الشركة الأم : المنشأة التي تملك واحدة أو أكثر من **الشركات التابعة**.

محتمل : مرجح الحدوث أكثر من عدمه.

المنشأة المعدة للتقارير : المنشأة التي يكون لديها مستخدمين يعتمدون على البيانات المالية ذات الأغراض العامة للمنشأة بغية الحصول على معلومات تكون مفيدة لهم في صنع القرارات بشأن توزيع الموارد. ويمكن أن تكون المنشأة المعدة للتقارير منشأة وحيدة أو مجموعة تتألف من **الشركة الأم** وكافة **شركاتها التابعة**.

المنشأة التابعة : منشأة، بما في ذلك منشأة ليس لها عقد تأسيس كشراكة ما، **تسيطر عليها منشأة** أخرى (**تعرف بالشركة الأم**).

الملحق ب

ملحق التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

عمليات الإندماج بالشراء العكسية

ب١ كما أشرنا في الفقرة ٢١، فإنه في بعض عمليات إندماج الأعمال، المشار إليها عموماً بعمليات الإندماج بالشراء العكسية، تكون المنشأة المشترية هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق الملكية فيها وتكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشتراة. ويمكن أن تكون هذه الحالة، على سبيل المثال، عندما ترتب منشأة خاصة لأن يتم "شرائها" من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة. ورغم أن المنشأة العامة تعتبر قانونياً على أنها المنشأة الأم، وتعتبر المنشأة الخاصة على أنها المنشأة التابعة، فإن المنشأة التابعة القانونية هي المنشأة المشترية إذا كان لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأم القانونية من أجل الحصول على المنافع من أنشطتها.

ب٢ يتعين على المنشأة تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ب٣-ب١٥ عند محاسبة عملية الإندماج بالشراء العكسية.

ب٣ وتحدد محاسبة عملية الإندماج بالشراء العكسية توزيع تكلفة إندماج الأعمال كما في تاريخ الإندماج بالشراء ولا تنطبق على المعاملات بعد عملية الإندماج.

تكلفة إندماج الأعمال

ب٤ عند إصدار أدوات حقوق الملكية كجزء من تكلفة إندماج الأعمال، تقتضي الفقرة ٢٤ أن تشمل تكلفة الإندماج القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ التبادل. وتشير الفقرة ٢٧ إلى أنه، في غياب سعر معلن موثوق، يمكن تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بالرجوع إلى القيمة العادلة للمنشأة المشترية أو القيمة العادلة للمنشأة المشتراة، أيهما أكثر وضوحاً.

ب٥ وفي عملية الإندماج بالشراء العكسية، تعتبر تكلفة إندماج الأعمال أنها قد تم تكبدها من قبل المنشأة التابعة القانونية (أي المنشأة المشترية لاغراض محاسبية) على شكل أدوات حقوق ملكية تصدر لمالكي المنشأة الأم القانونية (أي المنشأة المشتراة لأغراض محاسبية). وإذا تم استخدام السعر المنشور لأدوات حقوق الملكية للمنشأة التابعة القانونية لتحديد تكلفة الإندماج، يجب إجراء حساب لتحديد عدد أدوات حقوق الملكية التي كان يجب إصدارها من قبل المنشأة التابعة القانونية لتوفير نفس نسبة حصة الملكية للمنشأة المندمجة إلى مالكي المنشأة الأم القانونية كما يملكون في المنشأة المندمجة نتيجة لعملية الإندماج بالشراء العكسية. ويجب استخدام القيمة العادلة لعدد أدوات حقوق الملكية المحسوبة بتلك الطريقة كتكلفة لعملية الإندماج.

ب٦ وإذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية للمنشأة التابعة القانونية غير واضحة تماما، فإنه يجب استخدام إجمالي القيمة العادلة لكافة أدوات حقوق الملكية الصادرة للمنشأة الأم القانونية قبل إندماج الأعمال كأساس لتحديد تكلفة عملية الإندماج.

تحضير وعرض البيانات المالية الموحدة

ب٧ يجب إصدار البيانات المالية الموحدة المعدة بعد عملية إندماج بالشراء عكسية تحت إسم المنشأة الأم القانونية، لكن يتعين وصفها في الملاحظات كتتمة للبيانات المالية للمنشأة التابعة القانونية (أي المنشأة المشترية لأغراض محاسبية). ولأن هذه البيانات المالية الموحدة تمثل تتمة للبيانات المالية للمنشأة التابعة القانونية:

(أ) يجب الإعتراف بأصول وإلتزامات المنشأة التابعة القانونية وقياسها في تلك البيانات المالية الموحدة بمبالغها المسجلة قبل عملية الإندماج.

(ب) يجب أن تكون الأرباح المحتجزة وأرصدة حقوق الملكية الأخرى في تلك البيانات المالية الموحدة هي الأرباح المحتجزة وأرصدة حقوق الملكية الأخرى للمنشأة التابعة القانونية مباشرة قبل عملية إندماج الأعمال.

(ج) يجب تحديد المبلغ المعترف به كأدوات حقوق ملكية صادرة في تلك البيانات المالية الموحدة من خلال إضافة تكلفة الإندماج المحددة كما هو مبين في الفقرات ب٤– ب٦ إلى حقوق الملكية الصادرة للمنشأة التابعة القانونية مباشرة قبل عملية إندماج الأعمال. غير أن هيكل حقوق الملكية الظاهر في تلك البيانات المالية الموحدة (أي عدد ونوع أدوات حقوق الملكية الصادرة) يجب أن يعكس هيكل حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية، بما في ذلك أدوات حقوق الملكية الصادرة عن المنشأة الأم القانونية لتنفيذ عملية الإندماج.

(د) يجب أن تكون المعلومات المقارنة المعروضة في تلك البيانات المالية الموحدة هي تلك الخاصة بالمنشأة التابعة القانونية.

ب٨ تنطبق محاسبة عملية الإندماج بالشراء العكسية فقط في البيانات المالية الموحدة. وبناءاً على ذلك، يجب في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم القانونية، إن وجدت، محاسبة الإستثمار في المنشأة التابعة القانونية وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* عند محاسبة الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر.

ب٩ ويجب أن تعكس البيانات المالية الموحدة المعدة بعد عملية إندماج بالشراء عكسية القيم العادلة للأصول والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة الأم القانونية (أي المنشأة المشتراة لأغراض محاسبية). وبناءاً عليه، يجب توزيع تكلفة إندماج الأعمال من خلال قياس الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة الأم القانونية التي تلبي معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٣٧ بقيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. وينبغي محاسبة أية زيادة في تكلفة الإندماج عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لتلك البنود وفقاً للفقرات ٥١–٥٥. كما ينبغي محاسبة أية زيادة في حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لتلك البنود عن تكلفة عملية الإندماج وفقاً للفقرة ٥٦.

حقوق الأقلية

ب١٠ في بعض عمليات الإندماج بالشراء العكسية، لا يبادل بعض مالكو المنشأة التابعة القانونية أدوات حقوق الملكية الخاصة بهم مقابل أدوات حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية. ورغم أن المنشأة التي يحتفظ فيها أولئك المالكون بأدوات حقوق ملكية (المنشأة التابعة القانونية) قد اشترت منشأة أخرى (المنشأة الأم القانونية)، إلا أنه تتم معاملة أولئك المالكين كحقوق أقلية في البيانات المالية الموحدة المعدة بعد عملية

الإندماج بالشراء العكسية. وسبب ذلك أن مالكي المنشأة التابعة القانونية الذين لم يبادلوا أدوات حقوق الملكية الخاصة بهم مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأم القانونية، يملكون حصة فقط في نتائج وصافي أصول المنشأة التابعة القانونية، وليس في نتائج وصافي أصول المنشأة المندمجة. وعلى العكس من ذلك، فإن كافة مالكي المنشأة الأم القانونية، على الرغم من أن المنشأة الأم القانونية تعتبر هي المنشأة المشتراة، لديهم حصة في نتائج وصافي أصول المنشأة المندمجة.

ب١١ ولأنه يتم الإعتراف بأصول وإلتزامات المنشأة التابعة القانونية وقياسها في البيانات المالية الموحدة بمبالغها المسجلة قبل عملية الإندماج، ينبغي أن تعكس حقوق الأقلية الحصة التناسبية لمساهمي حقوق الأقلية في المبالغ المسجلة قبل عملية الإندماج لصافي أصول المنشأة التابعة القانونية.

حصة السهم من الأرباح

ب١٢ وكما أشرنا في الفقرة ب٧(ج)، يعكس هيكل حقوق الملكية الظاهر في البيانات المالية الموحدة المعدة بعد عملية الإندماج بالشراء العكسية هيكل حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية، بما في ذلك أدوات حقوق المالكية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية لتنفيذ عملية إندماج الأعمال.

ب١٣ ولأغراض حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة (المقام) خلال الفترة التي حدثت فيها عملية الإندماج بالشراء العكسية:

(أ) يعتبر عدد الأسهم العادية المتداولة من بداية تلك الفترة إلى تاريخ الإندماج بالشراء على أنه عدد الأسهم العادية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية إلى مالكي المنشأة التابعة القانونية؛ و

(ب) يكون عدد الأسهم العادية المتداولة من تاريخ الإندماج بالشراء إلى نهاية تلك الفترة هو العدد الفعلي للأسهم العادية للمنشأة الأم القانونية المتداولة خلال تلك الفترة.

ب١٤ ويجب حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية المفصح عنها لكل فترة مقارنة قبل تاريخ الإندماج بالشراء والمعروضة في البيانات المالية الموحدة بعد عملية الإندماج بالشراء العكسية، من خلال تقسيم الربح أو الخسارة للمنشأة التابعة القانونية التي يمكن أن تُنسب إلى حملة الأسهم العادية في كل فترة من تلك الفترات على عدد الأسهم العادية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية إلى مالكي المنشأة التابعة القانونية في عملية الإندماج بالشراء العكسية.

ب١٥ وتفترض الحسابات المبينة في الفقرتين ب١٣ وب١٤ أنه لم يكن هناك تغييرات في عدد الأسهم العادية الصادرة للمنشأة التابعة القانونية خلال الفترات المقارنة وخلال الفترة الممتدة من بداية الفترة التي حدثت فيها عملية الإندماج بالشراء العكسية وحتى تاريخ الإندماج بالشراء. ويجب تعديل حساب حصة السهم من الأرباح بشكل مناسب للأخذ في الإعتبار أثر التغيير في عدد الأسهم العادية الصادرة للمنشأة التابعة القانونية خلال تلك الفترات.

توزيع تكلفة إندماج الأعمال

ب١٦ يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشترية الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة التي تلبي معايير الإعتراف ذات العلاقة بقيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. ولغرض توزيع تكلفة إندماج الأعمال، يجب على المنشأة المشترية معاملة المقاييس التالية على أنها قيم عادلة:

(أ) بالنسبة للأدوات المالية المتداولة في سوق نشط، يجب على المنشأة المشترية استخدام قيم السوق الحالية.

(ب) بالنسبة للأدوات المالية غير المتداولة في سوق نشط، يجب على المنشأة المشترية استخدام القيم المقدرة التي تأخذ بعين الإعتبار خصائص مثل نسب الأرباح إلى سعر الأسهم، وعائد توزيع الأرباح، ونسب النمو المتوقعة للأدوات القابلة للمقارنة لمنشآت ذات خصائص مماثلة.

(ج) بالنسبة للمقبوضات والعقود الإنتفاعية والأصول الأخرى القابلة للتحديد، يجب على المنشأة المشترية استخدام القيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها، المحددة بأسعار الفائدة الحالية المناسبة، مطروحا منها مخصصات تكاليف عدم قابلية التحصيل والتحصيل، إن لزم الأمر. غير أن الخصم غير ضروري بالنسبة للمقبوضات قصيرة الأجل والعقود الإنتفاعية والأصول الأخرى القابلة للتحديد عندما لا يكون الفرق بين المبالغ الإسمية والمخصومة كبيرا.

(د) وبالنسبة لمخزون ما يلي:

(١) السلع والبضائع تامة الصنع، ينبغي على المنشأة المشترية استخدام أسعار البيع مطروحا منها مجموع (١) تكاليف التصرف، (٢) ومخصص ربح معقول لمجهود البيع الذي قامت به المنشأة المشترية على أساس الربح للسلع والبضائع تامة الصنع المماثلة؛

(٢) الأعمال قيد الإنجاز، يتعين على المنشأة المشترية استخدام أسعار بيع السلع تامة الصنع مطروحا منها مجموع (١) تكاليف إتمام العمل، (٢) تكاليف التصرف، (٣) مخصص ربح معقول لجهود إتمام العمل والبيع على أساس الربح للسلع تامة الصنع المماثلة؛ و

(٣) بالنسبة للمواد الخام، يتعين على المنشأة المشترية استخدام تكاليف الإستبدال الحالية.

(هـ) بالنسبة للأراضي والمباني، يتعين على المنشأة المشترية استخدام قيم السوق.

(و) بالنسبة للمنشآت والمعدات، يتعين على المنشأة المشترية استخدام قيم السوق، المحددة عادة من خلال التقييم. وإذا لم يكن هناك دليل قائم على أساس السوق للقيمة العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لبند المنشآت والمعدات، ونادراً ما يباع ذلك البند، فيما عدا كونه جزء من أعمال مستمرة، قد تحتاج المنشأة المشترية إلى تقدير القيمة العادلة باستخدام الدخل أو منهج تكلفة الإستبدال المستهلك.

(ز) وبالنسبة للأصول غير الملموسة، يتعين على المنشأة المشترية تحديد القيمة العادلة:

(١) بالرجوع إلى السوق النشط كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *الأصول غير الملموسة*"؛ أو

(٢) إذا لم يكن هناك سوق نشط، على أساس يعكس المبالغ التي كان يمكن أن تدفعها المنشأة المشترية مقابل الأصول في معاملة تجارية بين الأطراف المطلعة الراغبة، على أساس أفضل المعلومات المتوفرة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لمزيد من الإرشاد حول تحديد القيم العادلة للأصول غير الملموسة المشتراة عمليات إندماج الأعمال).

(ح) بالنسبة لصافي أصول أو إلتزامات منافع الموظفين فيما يخص خطط المنافع المحددة، يتعين على المنشأة المشترية استخدام القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة مطروحا منه القيمة العادلة لأي من أصول الخطط. وعلى أية حال، يتم الإعتراف بالأصل فقط إلى الحد الذي يحتمل فيه أن يكون متوفراً للمنشأة المشترية على شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيض في المساهمات المستقبلية.

(ط) بالنسبة للأصول والإلتزامات الضريبية، يتعين على المنشأة المشترية استخدام مبلغ المنفعة الضريبية الناشئة من الخسائر الضريبية أو الضرائب واجبة الدفع فيما يتعلق بالربح أو الخسارة

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*"، المقدرة من وجهة نظر المنشأة المندمجة. ويتم تحديد الأصل أو الإلتزام الضريبي بعد السماح بالأثر الضريبي الخاص بإعادة بيان الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة بقيمها العادلة ولا يتم خصمه.

(ي) بالنسبة للحسابات وأوراق الدفع، والديون الطويلة الأجل، والإلتزامات، والمستحقات، والمطالب الأخرى واجبة الدفع، يتعين على المنشأة المشترية استخدام القيم الحالية للمبالغ التي يجب دفعها في تسوية الإلتزامات المحددة بأسعار فائدة حالية مناسبة. غير أن الخصم لا يكون ضروريا للإلتزامات قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين المبالغ الإسمية والمخصومة غير كبير.

(ك) بالنسبة للعقود المثقلة بالإلتزامات والإلتزامات الأخرى القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، يتعين على المنشأة المشترية استخدام القيم الحالية للمبالغ التي يجب دفعها في تسوية الإلتزامات المحددة بأسعار فائدة حالية مناسبة.

(ل) بالنسبة للإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، يتعين على المنشأة المشترية استخدام المبالغ التي سوف يفرضها طرف ثالث لتولي تلك الإلتزامات الطارئة. ويجب أن يعكس مثل ذلك المبلغ كافة التوقعات بشأن التدفقات النقدية المحتملة وليس التدفق النقدي الوحيد المحتمل أو أعلى أو أدنى تدفق نقدي متوقع.

ب١٧ وتقتضي بعض الإرشادات المذكورة أعلاه أن يتم تقدير القيم العادلة باستخدام أساليب القيمة الحالية. وإذا لم يشير الإرشاد بشأن بند معين إلى استخدام أساليب القيمة الحالية، يمكن أن تُستخدم مثل تلك الأساليب في تقدير القيمة العادلة لذلك البند.

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يجب تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق على محاسبة عمليات اندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، وعلى محاسبة أية شهرة وأصول غير ملموسة مشتراة في عمليات اندماج الأعمال تلك. وفيما يخص كافة الجوانب الأخرى، يجب تطبيق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

لكن إذا اختارت المنشأة أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وفقا للفقرة ٨٥ ابتداءا من أي تاريخ يسبق تواريخ النفاذ المذكورة في الفقرات ٧٨-٨٤، يتعين عليها أيضا تطبيق هذه التعديلات بأثر مستقبلي ابتداءا من نفس ذلك التاريخ.

* * * * *

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٤ في البيانات ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال*" من قبل إثني عشر عضوا من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من الأستاذ وايتينغتون والسيد يامادا معارضتهم لذلك. وترد آراءهم المعارضة بعد أساس الإستنتاجات الخاص بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج بيرنز	
أنتوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس الإستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

الفقرات

أساس الإستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات المجلس في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج٢ لقد حدد معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*إندماج الأعمال*" (المعدل عام ١٩٩٨) محاسبة عمليات إندماج الأعمال. وقد بدأ المجلس عام ٢٠٠١ مشروعاً لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كجزء من برنامج عمله المبدئي، بهدف تحسين جودة محاسبة عمليات إندماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق المقاربة الدولية بشأنها. ويتكون مشروع المجلس فيما يخص عمليات إندماج الأعمال من مرحلتين. وكجزء من المرحلة الأولى، نشر المجلس في كانون الأول ٢٠٠٢ مسودة العرض ٣ "*إندماج الأعمال*"، بالإضافة إلى مسودة عرض حول التعديلات المقترحة ذات العلاقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*"، مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ٤ نيسان ٢٠٠٣. وقد تلقى المجلس ١٣٦ رسالة ملاحظات.

إستنتاج٣ أدت المرحلة الأولى إلى إصدار المجلس لهذا المعيار وفي الوقت نفسه إصدار النسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولم تكن نية المجلس من إعداد هذا المعيار كجزء من المرحلة الأولى للمشروع هي إعادة دراسة كافة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وبدلاً من ذلك، ركز المجلس مبدئياً على:

(أ) أسلوب محاسبة عمليات إندماج الأعمال؛

(ب) القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة في عملية إندماج الأعمال؛

(ج) الإعتراف بالإلتزامات لإنهاء أو تخفيض أنشطة المنشأة المشتراة؛

(د) معاملة أية زيادة في حصة المنشأة المشترية في القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إندماج الأعمال عن تكلفة الإندماج؛ و

(هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

إستنتاج٤ وبناءاً على ذلك، تم نقل عدد من المتطلبات الواردة في هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ دون إعادة دراستها من قبل المجلس. ويحدد أساس الإستنتاجات هذا تلك المتطلبات لكنه لا يناقشها بالتفصيل.

إستنتاج٥ تتضمن المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال دراسة ما يلي:

(أ) المواضيع الناشئة فيما يتعلق بتطبيق أسلوب الشراء، بما في ذلك تطبيقه على:

(١) عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبادلة؛ و

(٢) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية. وهذه تتضمن

عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم.

(ب) محاسبة عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع المنشآت أو مؤسسات الأعمال المنفصلة معا لتشكيل مشروع مشترك، بما في ذلك التطبيقات الممكنة لمحاسبة البداية.

(ج) محاسبة عمليات إندماج الأعمال المتعلقة بمنشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

تعريف إندماج الأعمال

إستنتاج٦ يعرف هذا المعيار إندماج الأعمال على أنه "جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معا في منشأة واحدة معدَة للتقارير".

إستنتاج٧ استنتج المجلس أن تعريف إندماج الأعمال يجب أن يكون واسع النطاق بشكل كافٍ ليشمل كافة المعاملات التي تستوفي تعريف إندماج الأعمال الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، أي جميع المعاملات أو الأحداث الأخرى التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معا في منشأة اقتصادية واحدة، بغض النظر عن شكل المعاملة. ولدى إعداد مسودة العرض ٣ وهذا المعيار اللاحق، أخذ المجلس بعين الإعتبار الوصف التالي المشمول في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤١ "*إندماج الأعمال*" الخاص بمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

> يحدث إندماج الأعمال عندما تشتري المنشأة صافي الأصول التي تشكل مؤسسة عمل أو تشتري حصص حقوق ملكية لمنشأة واحدة أو أكثر وتحصل على السيطرة على تلك المنشأة أو المنشآت. (الفقرة ٩)

إستنتاج٨ وقد أبدى المجلس قلقاً بشأن ما إذا كان الوصف المذكور أعلاه يشمل في الواقع جميع المعاملات أو الأحداث الأخرى التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معا في منشأة اقتصادية واحدة. وقد نبع ذلك القلق من استعمال مصطلح "تشتري" في الوصف أعلاه، والذي يدل بأن إندماج الأعمال هو دائماً نتيجة اكتساب المنشأة السيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى، أي أن كافة عمليات إندماج الأعمال هي عبارة عن عمليات إندماج بالشراء. ولقد استنتج المجلس أنه يجب عدم إلغاء إمكانية بعض المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تحدث أو التي تتم هيكلتها والتي يتم فيها جمع المنشآت أو مؤسسات الأعمال المنفصلة معاً لتشكل منشأة اقتصادية واحدة، لكن دون أن تكتسب إحدى المنشآت الدامجة السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة الأخرى. ولهذا قرر المجلس وضع تعريف عام على نطاق أوسع.

إستنتاج٩ وبالنظر إلى رغبة المجلس في تقديم تعريف يشمل كافة المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تعتبر في جوهرها عمليات إندماج أعمال، بغض النظر عن شكلها، فقد قرر المجلس الإحتفاظ بتعريف معيار المحاسبة الدولي ٢٢ مع إجراء تعديلين عليه. الأول كان بإزالة الإشارة في ذلك التعريف إلى الشكل الذي يؤكد معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن إندماج الأعمال يمكن أن يتخذه (أي توحيد المصالح أو الإندماج بالشراء). وكان الثاني بإستبدال الإشارة إلى "المنشأة الإقتصادية" "بمنشأة معدة للتقارير" لتحقيق الإنسجام مع *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وتنص الفقرة ٨ من *الإطار* على أنها معنية بالبيانات المالية للمنشآت المعدة للتقارير، وأن المنشأة المعدة للتقارير هي "منشأة لديها مستخدمين يعتمدون على البيانات المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حول المنشأة". ويوضح أيضاً تعريف المنشأة المعدة للتقارير الوارد في هذا

المعيار أن المنشأة المعدة للتقارير يمكن أن تكون منشأة منفردة أو مجموعة تتألف من المنشأة الأم وجميع منشآتها التابعة.

تعريف مؤسسة الأعمال

إستنتاج١٠ إقترحت مسودة العرض ٣ تعريف إندماج الأعمال على أنه "جمع المنشآت المنفصلة أو عمليات المنشآت في منشأة واحدة معدة للتقارير". وقد طلب العديد في ردهم على مسودة العرض ٣ مزيدا من الإرشادات حول تحديد متى تتضمن المنشأة أو مجموعة من الأصول أو صافي الأصول عملية معينة، ومتى يجب بناءاً على ذلك محاسبة شراء المنشأة أو مجموعة من الأصول أو صافي الأصول وفقاً لهذا المعيار. ونتيجة لذلك:

(أ) تم استبدال الإشارات الواردة في مسودة العرض ٣ إلى "العمليات" بمصطلح "مؤسسات الأعمال" في هذا المعيار.

(ب) تم تعريف "مؤسسة الأعمال" في هذا المعيار (الملحق أ) على النحو التالي:

مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول يتم القيام بها وإدارتها بهدف توفير:

(أ) عائدات للمستثمرين؛ أو

(ب) تكاليف متدنية أو منافع اقتصادية بشكل مباشر وتناسبي لحاملي الوثيقة أو المشاركين.

تتكون مؤسسة الأعمال عادةً من معطيات، وعمليات تتطبق على تلك المعطيات، ومخرجات ناتجة يتم استخدامها أو سيتم استخدامها لتوليد ايرادات. وإذا كانت الشهرة موجودة في مجموعة من الأنشطة والأصول المنقولة، فإنه يُفترض أن تكون المجموعة المنقولة عبارة عن مؤسسة أعمال.

(ج) تم إضافة إرشادات أخرى في هذا المعيار لتوضيح أنه إذا استحوذت المنشأة على السيطرة على منشأة واحدة أو أكثر ليست بمؤسسات أعمال فإن جمع تلك المنشآت لا يعتبر إندماج أعمال. وعندما يتم شراء مجموعة من الأصول التي لا تشكل مؤسسة أعمال، يجب توزيع تكلفة مجموعة الأصول بين مختلف الأصول القابلة للتحديد في المجموعة على أساس قيمها العادلة النسبية.

استبدال مصطلح "العمليات" بمصطلح "مؤسسات الأعمال"

إستنتاج١١ كما هو مشار إليه أعلاه، اقترحت مسودة العرض ٣ تعريف إندماج الأعمال على أنه "جمع المنشآت المنفصلة معا أو عمليات المنشآت في منشأة واحدة معدة للتقارير". وقد لاحظ المجلس أن تعريف العملية المتوقفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي٣٥ "*العمليات المتوقفة*" يشمل تعريفا للعملية لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥. وعلى نحو مماثل، فإن المعيار المنبثق عن مسودة العرض ٤ "*التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة*" سوف يتضمن تعريفا للعملية لضمان تطبيقه بشكل متناسق. وقد قرر المجلس أنه ينبغي إزالة أي إرتباط ممكن بين هذا المعيار وفكرة العملية المتضمنة في أي معيار حالي أو مستقبلي بشأن العمليات المتوقفة. وبناءاً على ذلك، قرر المجلس استبدال الإشارات إلى مصطلح العمليات الواردة في مسودة العرض ٣ بمصطلح مؤسسات الأعمال، وأن يشمل في هذا المعيار إرشادات حول كيفية تحديد متى تشكل المنشأة أو مجموعة الأصول أو صافي الأصول مؤسسة أعمال.

تعريف مؤسسة الأعمال

إستنتاج١٢ نظرا لهدف المجلس الكامن في السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن محاسبة عمليات إندماج الأعمال، اعتبر كنقطة بداية له تعريف مؤسسة الأعمال والإرشادات ذات العلاقة الواردة في القضية رقم ٩٨-٣ لفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي (EITF) *"تحديد ما إذا كانت المعاملة غير النقدية تتضمن استلام أصول إنتاجية أو أعمال"*. وللأسباب المشروحة في الفقرات "إستنتاج١٣-إستنتاج١٥"، قرر المجلس الحفاظ على تعريف لمؤسسة الأعمال يختلف عن تعريف فريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي بالطرق التالية:

(أ) لا يتطلب التعريف الوارد في هذا المعيار أن تكون مؤسسة الأعمال مستقلة ذاتيا؛

(ب) لا يتضمن التعريف الوارد في هذا المعيار افتراضاً يفيد بأن مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة في مرحلة التطوير التي لم تبدأ عمليات أساسية مخطط لها، لا يمكن اعتبارها مؤسسة أعمال؛

(ج) يتضمن التعريف الوارد في هذا المعيار افتراضاً يفيد بأن مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة هي عبارة عن مؤسسة أعمال عندما تتضمن تلك المجموعة المنقولة شهرة؛ و

(د) يمكن أيضا تطبيق التعريف الوارد في هذا المعيار في تقييم ما إذا كانت مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول المنقولة لمنشأة متبادلة هي عبارة عن مؤسسة أعمال.

إستنتاج١٣ يجب أن تكون مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة مستقلة ذاتيا لتلبية تعريف مؤسسة الأعمال الخاص بفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي. وقد استنتج المجلس أن متطلبا كهذا هو ذو نطاق محدود جدا حيث أنه يستثني بعض مجموعات الأنشطة والأصول المنقولة التي تتضمن شهرة (أي المنافع الإقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول لا يمكن تحديدها بشكل منفرد ولا يمكن الإعتراف بها بشكل منفصل) وهي في جوهرها عبارة عن مؤسسات أعمال. على سبيل المثال، يستثني التعريف الخاص بفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي من محاسبة اندماج الأعمال المعاملات التي تشتري فيها منشأة واحدة (المنشأة المشترية) مؤسسة أعمال (المنشأة المشتراة) بقصد دمج المنشأة المشتراة بشكل كامل في عملياتها القائمة، لكن دون ممارسة السيطرة على أنظمة المنشأة المشتراة والإدارة العليا فيها. وبالفعل يمكن أن تشكل عدم السيطرة على الأنظمة القائمة والإدارة العليا جزءاً رئيسيا من إدخارات التكلفة المتوافقة التي تسعى المنشأة المشترية لتحقيقها من خلال إندماج الأعمال. ولقد استخلص المجلس أن قرار المنشأة المشترية عدم الإبقاء على جميع الموظفين وعدم شراء الأنظمة لا يعني أن صافي الأصول المشتراة ليست عبارة عن مؤسسة أعمال.

إستنتاج١٤ تتضمن القضية رقم ٩٨-٣ لفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي إفتراضا يفيد بأنه إذا كانت مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة في مرحلة التطوير ولم تبدأ عمليات أساسية مخطط لها، فلا يمكن اعتبار المجموعة مؤسسة أعمال. وقد لاحظ المجلس أن منشأة في مرحلة التطور يمكن أن تحتوي عادة موارد هامة تماثل في طبيعتها الشهرة. ويمكن أن تنشأ تلك الموارد مثلاً من عقود التوظيف المبرمة مع مهندسين تطوير، أو تقنية حديثة تقارب المرحلة النهائية من التطوير، أو العمل المنجز لتطوير الأسواق والمستهلكين، أو البروتوكولات والأنظمة. واستخلص المجلس أنه في سبيل وضع بيان أكثر صدقا ينبغي محاسبة شراء مثل تلك المجموعة المنقولة كعملية إندماج أعمال، وبالتالي الإعتراف بأي شهرة كأصل منفصل بدلاً من تضمين القيمة المنسوبة إلى تلك الشهرة في المبالغ المسجلة للأصول الأخرى في المجموعة المنقولة. ولهذا قرر المجلس عدم تضمين افتراضاً مماثلا في هذا المعيار. واستخلص المجلس أيضا أنه في سبيل وضع بيان أكثر صدقا ينبغي محاسبة أي مجموعة منقولة من الأصول تتضمن شهرة على أنها إندماج أعمال. ولهذا قرر المجلس أن

تعريف مؤسسة الأعمال يجب أن يشمل إفتراضا يفيد بأنه إذا كانت المجموعة المنقولة من الأنشطة والأصول تتضمن شهرة، يجب افتراض أن المجموعة المنقولة هي عبارة عن مؤسسة أعمال.

إستنتاج ١٥ ينص تعريف فريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي على أنه يجب إدارة مجموعة الأصول لغرض "توفير عائدات للمستثمرين". وقد وافق المجلس على أن هذا الأمر يعيق اعتبار مجموعات الأنشطة والأصول للمنشآت المتبادلة كمؤسسات أعمال، عندما تكون تلك المجموعات، في جوهرها، عبارة عن مؤسسات أعمال. وهذا لأن المنشأة المتبادلة يرد تعريفها في هذا المعيار على أنها "منشأة غير المنشأة التي يملكها المستثمر، مثل شركة تأمين متبادلة أو منشأة تعاونية متبادلة، تقدم تكاليف متدنية أو منافع إقتصادية أخرى بشكل مباشر وتناسبي لحاملي الوثيقة أو المشاركين". وقد قرر المجلس ما يلي:

(أ) يجب أن يكون تعريف مؤسسة الأعمال قابلا للتطبيق في تقييم ما إذا كانت مجموعة الأنشطة والأصول لمنشأة متبادلة هي عبارة عن مؤسسة أعمال؛ و

(ب) وبناءا عليه، يجب تعريف مؤسسة الأعمال في هذا المعيار كمجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يتم أدائها وإدارتها بغرض تقديم عائدات للمستثمرين أو تكاليف متدنية أو منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر وتناسبي لحاملي الوثيقة أو المشاركين.

النطاق

استثناءات النطاق (الفقرتان ٢ و٣)

إستنتاج١٦ لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معا لتشكيل مشروع مشترك.

(ب) عمليات إندماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال الخاضعة لسيطرة مشتركة.

(ج) عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبادلة.

(د) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معا لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية (على سبيل المثال، عمليات الإندماج التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معا بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم).

ولا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على نحو مماثل تشكيل المشاريع المشتركة أو المعاملات بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة. إلا أنه اشتمل ضمن نطاق تطبيقه على عمليات الإندماج التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبادلة، وعمليات الإندماج التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معا لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية.

عمليات إندماج الأعمال المتعلقة بتشكيل مشروع مشترك

إستنتاج١٧ رغم أن معاملة المشاركين للحصص في المشاريع المشتركة يتم التطرق إليها في معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*"، إلا أن المجلس لم يأخذ بعين الإعتبار المحاسبة بواسطة المشروع المشترك عند تشكيله. وتتعلق القضايا المعنية بقضايا ذات "أسس جديدة" أوسع نطاقا ينوي المجلس أن يناقشها كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إندماج الأعمال.

إستنتاج١٨ غير أن المجلس أخذ بعين الإعتبار، لدى إعداد مسودة العرض ٣ وهذا المعيار، ما إذا كان يجب تعديل تعريف السيطرة المشتركة في معيار المحاسبة الدولي ٣١. وقد قرر المجلس دراسة هذه القضية لأنه كان قلقاً من أن قراره بإلغاء أسلوب توحيد المصالح (انظر الفقرات إستنتاج ٣٧ – إستنتاج ٥٥) سيخلق حوافز لهيكلة عمليات إندماج الأعمال بحيث تلبي تعريف المشروع المشترك. ويتم تعريف المشروع المشترك في معيار المحاسبة الدولي ٣١ على أنه "إتفاق تعاقدي يتولى بموجبه طرفان أو أكثر نشاط إقتصادي خاضع لسيطرة مشتركة". كما تم تعريف للسيطرة المشتركة بأنها "مشاركة متفق عليها تعاقديا للسيطرة على النشاط الإقتصادي".

إستنتاج١٩ وقد أعتبر المجلس كنقطة بداية له التعريف التالي المقترح في ورقة مناقشة مجموعة الأربعة + ١ "G4+1" لعام ١٩٩٩ "*الإبلاغ عن الحصص في المشاريع المشتركة والإتفاقات المماثلة*":

> تتحقق السيطرة المشتركة على منشأة ما عندما لا يملك أي طرف سلطة التحكم بقراراتها التشغيلية والإستثمارية والمالية الإستراتيجية، ولكن طرفين أو أكثر يمكنهم معا القيام بذلك، ويجب أن يوافق كل طرف مشارك في السيطرة (المشاركين في المشروع المشترك).

إستنتاج٢٠ ولدى إعداد مسودة العرض ٣، قرر المجلس أن تعريف السيطرة المشتركة يجب أن يتوافق أكثر مع التعريف المقترح من قبل مجموعة الأربعة + ١. اقترحت مسودة العرض ٣ تعديل تعريف السيطرة المشتركة على النحو التالي:

> **السيطرة المشتركة ~~هي المشاركة المتفق عليها تعاقديا للسيطرة~~ على نشاط اقتصادي قائم فقط عندما تتطلب القرارات المالية والتشغيلية المتعلقة بالنشاط الموافقة بالإجماع للأطراف المشاركة في السيطرة (المشاركون في المشروع المشترك).**

إستنتاج٢١ اقترح العديد في ردهم على مسودة العرض ٣، خلافا للتعريف المقترح من قبل مجموعة الأربعة + ١، بأنه سينتج عن التعريف أعلاه مشروع مشترك يكون قائما فقط إذا كانت الموافقة بالإجماع مطلوبة في جميع الجوانب، وليس فقط فيما يخص القرارات الإستراتيجية والمالية والتشغيلية. وقد أوصوا بأن يحافظ المجلس على التعريف السابق للسيطرة المشتركة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣١، بانتظار مراجعة شاملة لذلك المعيار.

إستنتاج٢٢ واتفق المجلس مع مخاوف المجاوبين بأن اقتضاء الموافقة بالإجماع بشأن كافة القرارات المالية والتشغيلية سيحد كثيراً من أنواع الإتفاقات التي تلبي تعريف المشروع المشترك. غير أن المجلس ظلَ قلقاً حول أن التعريف السابق للسيطرة المشتركة يمكن أن يؤدي إلى التحايل على المتطلب الذي يقتضي تطبيق أسلوب الشراء عندما يتعلق إندماج الأعمال بمالكي مؤسسات أعمال متعددة (مثلا ممارسات طبية متعددة) يوافقون على جمع أعمالهم في منشأة جديدة (يُشار إليها أحيانا بالمعاملات الإنتقائية). وفي مثل هذه الظروف، يمكن لمالكي مؤسسات الأعمال الدامجة تفادي المتطلب الذي يقتضي تطبيق أسلوب الشراء من خلال الموافقة تعاقدياً على أن تقتضي كافة القرارات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية الإستراتيجية الأساسية موافقة غالبية المالكين. وقد استخلص المجلس أنه في غياب الإتفاق التعاقدي الذي يقتضي الموافقة بالإجماع على جميع القرارات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية الإستراتيجية للأطراف المشاركة في السيطرة، يجب محاسبة تلك المعاملات من خلال تطبيق أسلوب الشراء.

إستنتاج ٢٣ ونتيجة لذلك، قرر المجلس تعديل تعريف السيطرة المشتركة على النحو التالي:

السيطرة المشتركة هي المشاركة في السيطرة المتفق عليها تعاقديا على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما تقتضي القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المتعلقة بالنشاط الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (المشاركين في المشروع المشترك).

عمليات إندماج الأعمال المتعلقة بمنشآت خاضعة لسيطرة مشتركة (الفقرات ١٠-١٣)

إستنتاج٢٤ لأن المرحلة الأولى من المشروع تطرقت بشكل رئيسي إلى القضايا المحددة في الفقرة "إستنتاج ٣"، قرر المجلس أيضاً أن يؤجل النظر في محاسبة عمليات إندماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال الخاضعة لسيطرة مشتركة لحين المرحلة الثانية من المشروع.

إستنتاج٢٥ استلمت لجنة التفسيرات الدائمة السابقة مطالب متعددة لتوضيح أنواع المعاملات التي اندرجت ضمن الإستثناء من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بالنسبة للمعاملات بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة. واستخلصت اللجنة أنه في غياب الإرشادات الرسمية من المحتمل أن يلقى تحديد المعاملات ضمن إستثناءات نطاق التطبيق معاملة مختلفة أو غير مقبولة. ولهذا فقد وافقت اللجنة في كانون الأول ٢٠٠٠ على إضافة هذه القضية إلى جدول أعمالها. غير أن اللجنة لم تكمل مداولاتها في الوقت الذي بدأ فيه المجلس المرحلة الأولى من مشروع عمليات إندماج الأعمال. وعند إعداد مسودة العرض ٣ بالإضافة إلى هذا المعيار، توصل المجلس إلى نفس وجهة نظر اللجنة ووافق على وجوب أن يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي يحل محل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إرشادات رسمية حول هذه القضية.

إستنتاج٢٦ ولأن هذا المعيار يتناول محاسبة عمليات إندماج الأعمال وليس معاملات أخرى، فقد استخلص المجلس أن طبيعة استثناءات النطاق من الأفضل أن يُعبر عنها على أنها "عمليات إندماج أعمال تتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة" بدلاً من أنها "معاملات بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة".

إستنتاج٢٧ يعرف هذا المعيار إندماج الأعمال المتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة على أنه إندماج أعمال تتم فيه السيطرة بشكل أساسي على كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة من قبل نفس الجهة أو الجهات قبل وبعد الإندماج، وتكون تلك السيطرة غير مؤقتة. وبالتوصل إلى هذا التعريف، والإرشادات ذات العلاقة في الفقرات ١٠-١٣، أخذ المجلس بعين الإعتبار أولاً معنى السيطرة المشتركة. وقد لاحظ المجلس أن السيطرة تم تعريفها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة أعمال للحصول على منافع من أنشطتها. ويقتضي هذا التعريف دراسة العلاقات المباشرة وغير المباشرة وهو غير مقتصر على السيطرة من قبل منشأة أخرى؛ فالسيطرة مثلاً، يمكن أن تبقى بيد فرد أو مجموعة من الأفراد تعمل بشكل جماعي بموجب اتفاقات تعاقدية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن تعريف السيطرة يعني أن السيطرة على منشأة معين يمكن أن تتحقق بغض النظر عن مدى حقوق الأقلية في تلك المنشأة. وقد لاحظ المجلس أيضاً أن المعنى العادي لكلمة "مشترك" هو تشابه يشترك فيه شيئين أو أكثر. وبناء عليه، استخلص المجلس أن المنشآت أو مؤسسات الأعمال تكون خاضعة لسيطرة مشتركة عندما يمتلك نفس الطرف أو الأطراف سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لتلك المنشآت أو مؤسسات الأعمال من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. كما استخلص المجلس أيضاً أنه من أجل أن يرتبط إندماج الأعمال بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة،

ينبغي السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل وبعد الإندماج.

إستنتاج٢٨ ولاحظ المجلس المخاوف التي عبر عنها البعض من أن عمليات إندماج الأعمال بين أطراف تعمل على أساس تجاري يمكن هيكلتها من خلال استعمال معاملات "تفضيلية"، بحيث تخضع المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة لسيطرة مشتركة، وذلك لفترة قصيرة مباشرة قبل الإندماج، وبهذه الطريقة، يمكن أن يصبح بالإمكان بالنسبة لعمليات الإندماج التي تتم محاسبتها خلافا لذلك وفقاً لهذا المعيار باستخدام أسلوب الشراء، بأن تتم محاسبتها باستخدام أسلوب آخر. وعليه، قرر المجلس أنه من أجل إستثناء إندماج الأعمال من نطاق هذا المعيار بوصفه يتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة، ينبغي السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل وبعد الإندماج، ولا يجب أن تكون تلك السيطرة مؤقتة.

عمليات الإندماج التي تنطوي على منشآت متبادلة أو جمع منشآت منفصلة لتشكل منشأة معدة للتقارير بموجب عقد فقط

إستنتاج٢٩ قرر المجلس أن يستثني من نطاق هذا المعيار عمليات إندماج الأعمال التالية:

(أ) عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين متبادلتين أو أكثر.

(ب) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية. وهذه تتضمن عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم.

إستنتاج٣٠ لم تقترح مسودة العرض ٣ استثناء مثل تلك المعاملات من نطاق هذا المعيار، بل اقترحت بدلاً من ذلك تأجيل تطبيق هذا المعيار على محاسبة تلك المعاملات لحين إصدار المجلس إرشادات بشأن تطبيق أسلوب الشراء على تلك المعاملات. وعند إعداد مسودة العرض ٣، لاحظ المجلس أن الإختلافات بين هياكل الملكية للمنشآت المتبادلة (مثل شركات التأمين المتبادلة أو المنشآت التعاونية المتبادلة) وتلك الخاصة بالمنشآت التي يملكها المستثمر تثير تعقيدات في تطبيق أسلوب الشراء على عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين متبادلتين أو أكثر. وعلى نحو مماثل، لاحظ المجلس أن التعقيدات تبرز في تطبيق أسلوب الشراء على عمليات الإندماج المتعلقة بتشكيل منشأة معدة للتقارير بموجب عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية. وقد قرر المجلس أن يقترح في مسودة العرض ٣ أنه لحين الإنتهاء من حل تلك القضايا كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إندماج الأعمال، يجب الإستمرار في محاسبة تلك المعاملات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

إستنتاج٣١ وخلال إعادة المداولات، لاحظ المجلس أن استمرار تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على تلك المعاملات سوف يؤدي إلى تصنيفها إما كعمليات توحيد للمصالح أو إندماج بالشراء. وإذا تم تصنيف مثل تلك المعاملات بأنها توحيد للمصالح، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ محاسبتها من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح. وقرر المجلس أن هذا لا ينسجم مع استنتاجه الذي يفيد بأنه لا توجد أية ظروف يوفر فيها أسلوب تجميع المصالح معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء (انظر الفقرات "إستنتاج ٥٠ – إستنتاج ٥٣"). كما لاحظ المجلس أيضاً أنه إذا تم تصنيف المعاملة كعملية إندماج بالشراء، فإن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ يقتضي محاسبتها من خلال تطبيق أسلوب الشراء، لكن بنسخة مختلفة من أسلوب الشراء عن تلك الواردة في هذا المعيار. وقد اعتبر المجلس أنه قد يثير المشاكل وجود نسختين من أسلوب الشراء في نفس الفترة الزمنية، وخصوصا

أنه يمكن أن تؤدي النسختين المختلفتين إلى نتائج مختلفة تماماً. على سبيل المثـال، وخلافـاً لهـذا المعيار، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إطفاء الشهرة ويسمح بالإعتراف بخطط إعادة الهيكلـة التي لا تلبي تعريف الإلتزام على أنها مخصص كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال.

إستنتاج٣٢ ثم أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا كان يجب أن يُطلب من المنشآت تطبيق هذا المعيار على تلـك المعاملات، مركزا نقاشه على قضيتين من المحتمل أن تبرزان عند تطبيق أسلوب الشراء على تلك المعاملات. الأول إقتراح أنه قد يكون من الصعب تحديد المنشأة المشترية. والثاني يتعلق بالقلق من أن معاملات كهذه لا تنطوي عادة على دفع أي مقابل يمكن قياسه بسهولة. وبناء على ذلك، تبـرز الصعوبات في تقدير تكلفة إندماج الأعمال وأية شهرة مشتراة في عملية الإندماج.

إستنتاج٣٣ بالنسبة للقضية الأولى، أعاد المجلس التأكيد على استنتاجه المبـين فـي الفقـرتين إسـتنتاج ٥٤- إستنتاج ٥٥.

إستنتاج٣٤ وبالنسبة للقضية الثانية، قرر المجلس أنه إلى حين إعداد إرشادات حول تطبيق أسلوب الشراء على تلك المعاملات كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إندماج الأعمال، يجب أن يـشمل هـذا المعيار تلك المعاملات ضمن نطاقه. غير أنه يجب أن يقتضي هذا المعيار معاملة إجمـالي القيمـة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة، على أنهـا التكلفـة المقدرة لإندماج الأعمال. وعليه، ولحين إعداد إرشادات كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إندماج الأعمال حول تقدير القيمة العادلة للمنشأة المشتراة عندما لا يرتبط الإندماج بمقابـل يمكـن قياسه بسهولة، لا تنشأ شهرة في محاسبة تلك المعاملات. غير أن المجلس قرر أنه لن يكـون مـن المناسب دمج هذا الحل المؤقت في هذا المعيار قبل عرضه أولاً على الجمهور لإبداء الملاحظـات حوله. وعليه واستنادا إلى رغبة المجلس في إصدار هذا المعيار قبـل نهايـة آذار ٢٠٠٤، قـرر المجلس:

(أ) متابعة نشر هذا المعيار قبل نهاية آذار ٢٠٠٤، لكن مع إستثناء هذه المعاملات من نطاقه.

(ب) نشر مسودة عرض في نفس الوقت تقريباً مع نشر هذا المعيار، تقترح تعديلا محدودا على هذا المعيار يتم بموجبه شمل هذه المعاملات ضمن نطاقه، لكن مع معاملة إجمالي القيمـة العادلـة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة على أنها تكلفة مقـدرة للإندماج.

البنود المشمولة في النطاق (الفقرة ٨)

إستنتاج٣٥ استخلص المجلس أنه بسبب أن المرحلة الأولى من المشروع تطرقت بشكل رئيسي إلـى القـضايا المحددة في الفقرة "إستنتاج ٣"، يجب تطبيق هذا المعيار على نفس المعاملات التي ينطبـق عليهـا معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ولاحظ المجلس أن تعريف إندماج الأعمال الوارد في معيار المحاسـبة الدولي ٢٢، وبالتالي نطاقه، قد شمل عمليات الإندماج التي تحصل فيها المنشأة على السيطرة علـى منشأة أخرى، والتي لا يصادف فيها تاريخ السيطرة (تاريخ الإندماج بالشراء) تاريخ شراء حصص ملكية (تاريخ التبادل). ويمكن لهذا أن يحدث، على سبيل المثال، عندما تدخل منشأة مستثمر بها في ترتيبات إعادة شراء أسهم مع بعض مستثمريها، ونتيجة لتلك الترتيبات، تـسيطر علـى تغيـرات المنشأة المستثمر بها.

إستنتاج٣٦ غير أن المجلس لاحظ أن بعض الهيئات الفرعية كانت من غير الممكن أن تقدر هذا المدلول الضمني لنطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ووفقاً لذلك، قرر المجلس وجوب أن ينص هذا المعيار صراحة بأن تلك المعاملات هي ضمن نطاقه.

أسلوب المحاسبة (الفقرة ١٤)

إستنتاج٣٧ إقترحت مسودة العرض ٣، كما يقتضي هذا المعيار، أن تتم محاسبة جميع عمليات إندماج الأعمال المندرجة ضمن نطاقه باستعمال أسلوب الشراء. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بأن تتم محاسبة عمليات إندماج الأعمال باستعمال أحد أسلوبين: أسلوب تجميع المصالح لعمليات إندماج الأعمال المصنفة على أنها توحيد مصالح وأسلوب الشراء لعمليات إندماج الأعمال المصنفة كعمليات إندماج بالشراء.

إستنتاج٣٨ ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ قد حدّ بشدة من نطاق عمليات إندماج الأعمال التي يمكن محاسبتها بإستخدام أسلوب تجميع المصالح، إلا أن المحللين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية أشاروا إلى أن السماح بأسلوبين لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال خفض من قابلية مقارنة البيانات المالية. وأشار آخرون إلى أن اقتضاء أكثر من أسلوب لمحاسبة المعاملات المتماثلة إلى حد كبير أوجد حوافز لهيكلة المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة، وخصوصاً أن الأسلوبين يثمر عنهما نتائج مختلفة جدا. وقد حثت هذه العوامل، بالإضافة إلى منع استخدام أسلوب تجميع المصالح في إستراليا وكندا والولايات المتحدة، المجلس على دراسة ما إذا كان من المفيد تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية مع تلك الموجودة في استراليا وأمريكا الشمالية من خلال أيضا منع الأسلوب – نظرا لأن بعض عمليات الإندماج القليلة كان يُفهم من محاسبتها تم الإنتهاء وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ باستعمال أسلوب تجميع المصالح.

إستنتاج٣٩ وبعد الأخذ بعين الإعتبار جميع المعلومات والمناقشات التي طرحت أمام المجلس، بما في ذلك دراسات حالة مأخوذة من مواقف ووجهت على الصعيد العملي، استنتج المجلس أن معظم عمليات إندماج الأعمال تؤدي إلى وجود منشأة واحدة تمارس السيطرة على منشأة أخرى (أو منشآت) أو مؤسسة أعمال (أو مؤسسات أعمال)، وبالتالي يمكن تحديد المنشأة المشترية لمعظم عمليات إندماج الأعمال. غير أن المجلس قرر أنه لا يجب، في المرحلة الأولى من مشروعه، إلغاء إمكانية حدوث إندماج أعمال (عدا عن الإندماج المتعلق بتشكيل مشروع مشترك) لا تحصل فيه واحدة من المنشآت الدامجة على السيطرة على منشأة أو منشآت دامجة أخرى (يشار إليه عادة "بالإندماج الحقيقي" أو "إندماج المؤسسات المتكافئة").

إستنتاج٤٠ ولهذا ركز المجلس أولا على الأسلوب المناسب لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو مؤسسة أعمال أخرى. وبعدها نظر المجلس في أسلوب المحاسبة الذي يجب تطبيقه على عمليات إندماج الأعمال تلك التي تندرج ضمن نطاق هذا المعيار والتي لا تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة على المنشأة (أو المنشآت) الدامجة الأخرى، بافتراض وجود تلك المعاملات.

إستنتاج٤١ وللأسباب التي نوقشت في الفقرات "إستنتاج ٤٤ – ٤٦"، استخلص المجلس أن أسلوب الشراء هو الأسلوب المناسب لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة (أو منشآت) أخرى أو مؤسسة أعمال (أو مؤسسات أعمال) أخرى.

إستنتاج٤٢ وكما نوقش في الفقرات "إستنتاج ٤٧ – ٤٩"، استخلص المجلس أن هذا المعيار الناشئ من المرحلة الأولى من المشروع يجب أن يقتضي أيضا تطبيق أسلوب الشراء على عمليات إندماج

الأعمال تلك المندرجة ضمن نطاقه والتي لا تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة على المنشأة الدامجة الأخرى. إلا أن المجلس أقر أنه يمكن إستخدام أسلوب "البداية" لمحاسبة مثل تلك العمليات لإندماج الأعمال. ويُستمد أسلوب البداية من فكرة أن منشأة جديدة تنبثق نتيجة هذه العملية لإندماج الأعمال. وبناءاً عليه، ينبغي الإعتراف بالأصول والإلتزامات لكل من المنشآت الدامجة، بما في ذلك الأصول والإلتزامات غير المعترف بها سابقا، من قبل المنشأة الجديدة بقيمها العادلة. إلا أن المجلس لاحظ وفق المعلومات المتوفرة لديه أن أسلوب البداية لا يطبق حاليا في أي إختصاص لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال، وأن أحد الأهداف الرئيسية للمرحلة الأولى من المشروع هو السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن أسلوب أو (أساليب) محاسبة عمليات الإندماج. وعليه، إلتزم المجلس في مرحلة مستقبلية من مشروع إندماج الأعمال بإكتشاف ما إذا كان من الممكن تطبيق أسلوب البداية على بعض عمليات إندماج الأعمال. وقد لاحظ المجلس أن عمليات إندماج الأعمال التي يمكن تطبيق أسلوب البداية عليها ليس بالضرورة أن تُصنف جميعها وفق معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كتوحيد مصالح وأن تتم محاسبتها من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح. وتبعا لذلك، فإن أسلوب تجميع المصالح الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لا يمكن إستبداله ببساطة بأسلوب البداية.

إستنتاج٤٣ ودعم المعظم في ردهم على مسودة العرض ٣ إقتراح إلغاء أسلوب تجميع المصالح وضرورة محاسبة كافة عمليات إندماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء، بإنتظار أن يقوم المجلس مستقبلا في النظر فيما إذا كان أسلوب البداية يمكن تطبيقه على بعض عمليات إندماج الأعمال.

عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة

إستنتاج٤٤ استخلص المجلس أن أسلوب الشراء هو الأسلوب المناسب الوحيد لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت السيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى. وينظر أسلوب الشراء إلى إندماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة الدامجة التي تكون هي المنشأة المشترية (أي المنشأة الدامجة التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة الأخرى). وتشتري المنشأة المشترية صافي الأصول وتعترف في بياناتها المالية بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة، بما في ذلك تلك التي لم يتم الإعتراف بها سابقا من قبل المنشأة المشتراة. ولا تؤثر طبيعة المقابل المتبادل على الإعتراف بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة أو قياسها. ولأنه من المفترض أن معاملة التبادل تنتج من صفقة على أساس تجاري بين أطراف مستقلة، فإنه يفترض أن تكون القيم المتبادلة متساوية. ولا يتأثر قياس أصول وإلتزامات المنشأة المشترية بالمعاملة، ولا تتأثر كذلك أية أصول أو إلتزامات إضافية للمنشأة المشترية معترف بها نتيجة المعاملة، لأنها غير مشمولة في المعاملة. وبناءاً عليه، يمثل أسلوب الشراء بصدق المبادئ الإقتصادية الأساسية لعمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو مؤسسة أعمال أخرى.

إستنتاج٤٥ ويشير *الإطار* إلى أن أحد أهداف البيانات المالية هو إظهار مساءلة الإدارة بشأن الموارد الموكولة إليها. ولأن أسلوب الشراء يعترف بالقيم المتبادلة في إندماج الأعمال، فإنه يوفر لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة معلومات مفيدة أكثر لتقييم الإستثمار الذي تقوم به الإدارة والأداء اللاحق لذلك

الإستثمار. وإضافة لذلك، فإنه من خلال الإعتراف بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة بقيمها العادلة، فإن أسلوب الشراء يجمع معلومات من المعاملة الحالية بشأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة، وبذلك يوفر قيمة تنبؤية أكبر.

إستنتاج٤٦ إعتبر المجلس أن تحديد القيم العادلة للأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة في عمليات إندماج الأعمال تلك هو أمر مكلف جدا أو صعب جداً، خاصة عندما لا يتم التداول بتلك الأصول أو الإلتزامات بانتظام. واستنتج المجلس أن منافع الحصول على معلومات مالية أكثر فائدة من خلال تطبيق أسلوب الشراء تفوق تكاليف الحصول على القيم العادلة، وأن فهم المنشأة المشترية للقيم العادلة للأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة هو أمر ضروري للوصول إلى قيمة تبادل مقبولة لإندماج الأعمال. ولهذا فأن أي تكاليف إضافية أو صعوبات مرتبطة بالإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات والإلتزامات الطارئة بقيمها العادلة من المحتمل أن لا تكون ذات قيمة.

عمليات إندماج الأعمال التي لا تحصل فيها أي من المنشآت الدامجة على السيطرة

إستنتاج٤٧ وكما هو مذكور أعلاه، قرر المجلس أنه لا يجب، في المرحلة الأولى من مشروع عمليات إندماج الأعمال، إلغاء إمكانية حدوث إندماج أعمال (عدا عن الإندماج المتعلق بتشكيل مشروع مشترك) لا تحصل فيه واحدة من المنشآت الدامجة على السيطرة على منشأة أو منشآت دامجة أخرى. ويشار إلى عمليات الإندماج هذه في بعض الأحيان "بعمليات الإندماج الحقيقي" أو "عمليات إندماج المؤسسات المتكافئة".

إستنتاج٤٨ استخلص المجلس أنه حتى إذا كان يوجد "عمليات إندماج فعلي" وكان يجب محاسبتها باستعمال أسلوب آخر غير أسلوب الشراء، ستكون هناك حاجة لمعايير مناسبة وواضحة وغيرعشوائية لتمييز تلك المعاملات عن عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو (منشآت) أخرى. وقد لاحظ المجلس أن مثل هذه المعايير غير موجودة في الوقت الحالي، وأنه من المحتمل، على أساس تاريخ أسلوب تجميع المصالح، أن تستغرق وقتاً طويلاً ويكون من الصعب جداً إعدادها. وقد أشار المجلس أيضاً:

(أ) أن أحد أهدافه الرئيسية في المرحلة الأولى من المشروع هو السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن أسلوب (أساليب) محاسبة عمليات إندماج الأعمال.

(ب) أن السماح بأكثر من أسلوب محاسبة لعمليات إندماج الأعمال يخلق حوافز لهيكلة المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة، وخصوصا أن الأساليب المختلفة (أي أسلوب الشراء وأسلوب تجميع المصالح) تؤدي إلى نتائج محاسبية مختلفة كثيراً.

(ج) أن عمليات الإندماج الحقيقي، على فرض أنها موجودة، من المحتمل أن تكون نادرة جداً.

(د) ليس بالضرورة أن يكون أسلوب تجميع المصالح هو الأسلوب المناسب لمحاسبة عمليات الإندماج الحقيقي، على فرض وجودها. وللأسباب المبينة في الفقرات :إستنتاج ٥٠ – إستنتاج ٥٣"، استخلص المجلس أن أسلوب تجميع المصالح لا يوفر بأي حال من الأحوال معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء، وإذا ما كان يجب محاسبة عمليات

الإندماج الحقيقي بإستخدام أسلوب آخر غير أسلوب الشراء، فإن أسلوب البداية يحتمل أن يكون أكثر ملائمة من أسلوب تجميع المصالح.

إستنتاج٤٩ وبناءا على ذلك، استخلص المجلس أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الناشئ من المرحلة الأولى للمشروع يجب أن يقتضي محاسبة كافة عمليات إندماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء. لكن، وكما نوقش في الفقرة "إستنتاج ٤٢"، إلتزم المجلس في مرحلة مستقبلية من مشروع عمليات إندماج الأعمال بإكتشاف ما إذا كان من الممكن تطبيق أسلوب البداية على بعض عمليات إندماج الأعمال.

أسباب رفض أسلوب تجميع المصالح

إستنتاج٥٠ سمح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بمحاسبة عمليات إندماج الأعمال بإستخدام إحدى طريقتين: أسلوب تجميع المصالح أو أسلوب الشراء. ولم تعتبر هذه الطريقتين كبدائل لنفس النموذج من إندماج الأعمال سواء في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أو معايير المحاسبة المقابلة في الإختصاصات الأخرى التي سمحت بإستخدام الأسلوبين. وبدلاً من ذلك ينطبق كل أسلوب على نموذج محدد لإندماج الأعمال: ينطبق أسلوب الشراء على تلك العمليات التي تعتبر عمليات إندماج بالشراء (أي عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو مؤسسة أعمال أخرى)، وينطبق أسلوب تجميع المصالح على تلك العمليات التي تعتبر عمليات "إندماج حقيقي" أو "توحيد مصالح". وقد اختلف واضعو المعايير حول المعنى الدقيق لمصطلح "الإندماج الحقيقي". غير أن مداولات المجلس بشأن تطبيق أسلوب تجميع المصالح على عمليات الإندماج الحقيقي ركزت على عمليات الإندماج التي لا تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة على المنشأة أو المنشآت الدامجة الأخرى. واستخلص المجلس أيضا أن أسلوب تجميع المصالح يجب ألا يتم تطبيقه على تلك المعاملات لأنه لا يوفر بأي حال من الأحوال معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء.

إستنتاج٥١ لقد كان إستخدام أسلوب تجميع المصالح مقتصراً على عمليات إندماج الأعمال التي كانت فيها حقوق الملكية هي المقابل السائد. وتم ترحيل الأصول والإلتزامات للمنشآت الدامجة بقيمها الدفترية ما قبل الإندماج، ولم يتم الإعتراف بأي أصول أو إلتزامات إضافية نتيجة الإندماج. واعتبر المجلس أن أسلوب تجميع المصالح هو مناسب لعمليات الإندماج الحقيقي، لأنه في مثل تلك المعاملات، تكون حصص الملكية مستمرة تماما أو إلى حد كبير، ولا يتم إستثمار حقوق ملكية جديدة كما لا يتم توزيع أية أصول، وتكون حصص الملكية لما بعد الإندماج متناسبة مع تلك التي تسبق الإندماج، والهدف هو توحيد الإستراتيجيات التجارية. رفض المجلس تلك الحجج، مشيراً إلى أنه بالرغم مما ينتج عن الإندماج الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل أدوات حقوق الملكية من استمرار لحصص الملكية، إلا أن تلك الحصص تتغير نتيجة الإندماج. ويكون لدى مالكي المنشآت الدامجة، نتيجة عملية الإندماج، حصة متبقية في صافي أصول المنشأة المندمجة. وتخفق المعلومات التي تتوفر من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح في عكس هذا الأمر وتفتقد بالتالي ملائمتها. ولأنه يتم الإعتراف بأصول وإلتزامات جميع المنشآت الدامجة بقيمها الدفترية ما قبل الإندماج وليس بقيمها العادلة في تاريخ إندماج الأعمال، فإن مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المندمجة لن يتمكنوا من تقدير طبيعة وتوقيت ونطاق التدفقات النقدية المستقبلية التي ستنشأ عن المنشأة المندمجة نتيجة عملية

إندماج الأعمال بدرجة من المعقولية. وعلاوة على ذلك، لا يوافق المجلس على وجوب أن تحدد طبيعة المقابل المقدم (حصص حقوق الملكية في حالة عمليات الإندماج الحقيقي) كيفية الإعتراف بأصول والتزامات المنشآت الدامجة.

إستنتاج٥٢ واعتبر المجلس أيضا أن التأكيد بأن أسلوب تجميع المصالح يعكس بشكل صحيح عمليات الإندماج الحقيقي بإعتبارها معاملة بين مالكي المنشآت الدامجة وليس بين المنشآت الدامجة. وقد رفض المجلس هذا التأكيد مشيراً إلى أن عمليات إندماج الأعمال تبدأ بمعاملة بين المنشآت نفسها وتحدث نتيجة لها. إن المنشآت، وليس مالكيها، هي التي تشارك في المفاوضات اللازمة لتنفيذ إندماج الأعمال، رغم أنه من الواضح أنه يجب على المالكين في النهاية المشاركة في المعاملة والمصادقة عليها.

إستنتاج٥٣ يشير *الإطار* إلى أن أحد أهداف البيانات المالية هو إظهار مسائلة الإدارة عن الموارد الموكولة إليها. وقد لاحظ المجلس أن أسلوب تجميع المصالح هو إستثناء من المبدأ العام الذي يفيد بمحاسبة معاملات التبادل بالقيم العادلة للبنود المتبادلة. ولأنه يتجاهل القيم المتبادلة في إندماج الأعمال، فإن المعلومات المتوفرة من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح لا يُحمل الإدارة مسؤولية الإستثمار وأداءه اللاحق.

عمليات إندماج الأعمال التي من الصعب فيها تحديد المنشأة المشترية

إستنتاج٥٤ لاحظ المجلس أنه في بعض عمليات إندماج الأعمال، يمكن لعوامل قانونية محلية أو ضريبية أو اقتصادية أن تزيد من صعوبة تحديد المنشأة المشترية. ويمكن أن يحدث هذا مثلا، عندما تنضم منشآت من نفس الحجم أو رأس المال معا من خلال عمليات إعادة الهيكلة الصناعية، مع الحفاظ على الإدارات والموظفين الحاليين ودمجهم. كما درس المجلس المناقشات حول ما إذا كان من الممكن أن تعيق تلك العوامل تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال، وإن كان الأمر كذلك، ما إذا كان يجب أن يُسمح بإستخدام أسلوب تجميع المصالح في مثل هذه الظروف. ودرس المجلس أيضا ما إذا كان تطبيق أسلوب الشراء على عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها من الصعب تحديد المنشأة المشترية يمكن أن ينتج عنه إختيار عشوائي للمنشأة المشترية، وبالتالي يضعف من قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية. وكجزء من مداولاته، درس المجلس حالات عملية مرتبطة بمواقف معينة في هذا الخصوص.

إستنتاج٥٥ وفي حين أقر المجلس أنه قد يكون من الصعب تحديد المنشأة المشترية في بعض الحالات النادرة، إلا أنه لم يوافق على وجوب السماح بوجود إستثناءات من تطبيق أسلوب الشراء. واستنتج المجلس أن أسلوب تجميع المصالح لا يوفر بأي حال من الأحوال معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء، حتى لو كان تحديد المنشأة المشترية يمثل مشكلة.

تطبيق أسلوب الشراء

تحديد المنشأة المشترية (الفقرات ١٧- ٢٣)

إستنتاج٥٦ كما هو مقترح في مسودة العرض ٣، ينقل هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المبدأ الذي يفيد، في إندماج الأعمال الذي تتم محاسبته بإستخدام أسلوب الشراء، أن المنشأة المشترية هي المنشأة الدامجة التي تسيطر على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة الأخرى. وعند إعداد مسودة العرض ٣ وإعداد هذا المعيار، لاحظ المجلس أن استعمال مفهوم السيطرة كأساس لتحديد المنشأة المشترية ينسجم مع إستخدام مفهوم السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" لتحديد نطاق المنشأة المعدة للتقارير وتوفير قاعدة لتأسيس علاقة بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة. كما ينقل هذا المعيار أيضاً الإرشادات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول السيطرة وتحديد المنشأة المشترية.

تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل حصص حقوق الملكية (الفقرة ٢١)

إستنتاج٥٧ قرر المجلس عند إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار عدم تبني الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢، والتي توفر إرشادات حول تحديد أي من المنشآت الدامجة هي المنشأة المشترية عندما تحصل إحداها (مثلا المنشأة أ) على ملكية أدوات حقوق الملكية لمنشأة أخرى (المنشأة ب) لكنها تصدر، كجزء من معاملة التبادل، عدداً كافياً من أدوات حقوق الملكية ذات حقوق التصويت كمقابل شراء للسيطرة على المنشأة المندمجة لنقلها إلى مالكي المنشأة "ب". ووصف معيار المحاسبة الدولي ٢٢ هذا الوضع على أنه عملية إندماج بالشراء عكسي واقتضى معاملة المنشأة التي يسيطر مالكوها على المنشأة المندمجة على أنها المنشأة المشترية. وقد لاحظ المجلس أن منهجا كهذا لتحديد المنشأة المشترية يفترض أنه بالنسبة لأي عملية إندماج أعمال يتم تنفيذها من خلال تبادل حصص حقوق الملكية، تكون المنشأة التي يسيطر مالكوها على المنشأة المندمجة هي دائما المنشأة التي لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. وقد لاحظ المجلس أن الحال ليس دائما كذلك وأن نقل مثل هذا الإفتراض إلى هذا المعيار سوف يلغي فعلياً مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشترية.

إستنتاج٥٨ لاحظ المجلس أن مفهوم السيطرة يركز على العلاقة بين منشأتين، وبالتحديد ما إذا كان لدى إحداهما سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. ولذلك إستخلص المجلس أنه من الجوهري في تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال هو دراسة العلاقة بين المنشآت الدامجة لتحديد أي منها يكون لديها، نتيجة الإندماج، سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. واستخلص المجلس أنه يجب أن تكون الحالة كذلك بغض النظر عن مقابل الشراء.

إستنتاج٥٩ لاحظ المجلس أيضا إمكانية وجود بعض الحالات تكون فيها المنشأة المشترية هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق الملكية الخاصة بها وتكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشتراة. ويمكن حدوث هذا مثلا عندما ترتب منشأة خاصة لأن يتم "شرائها" من قبل منشأة عامة أصغر من خلال تبادل حصص حقوق الملكية كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة، وكجزء من الإتفاق، يستقيل مدراء المنشأة العامة ويتم إستبدالهم بمدراء تعينهم المنشأة الخاصة ومالكوها السابقون. وقد

لاحظ المجلس أنه في مثل هذه الظروف، تكون لدى المنشأة الخاصة (أي المنشأة التابعة القانونية) سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المندمجة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. ولهذا فإن معاملة المنشأة التابعة القانونية كمنشأة مشترية في مثل هذه الظروف ينسجم مع تطبيق مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشترية.

إستنتاج٦٠ ونتيجة لذلك، استخلص المجلس وجوب أن ينص هذا المعيار على ضرورة تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال إصدار حصص حقوق الملكية على أساس دراسة جميع الحقائق والظروف ذات الصلة، بما في ذلك، وليس تحديدا، حصص الملكية الخاصة بمالكي المنشآت الدامجة لتحديد أي من هذه المنشآت لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. وقد دعم عموما مجاوبو مسودة العرض ٣ هذا الإستنتاج.

إستنتاج٦١ كما درس المجلس أيضا التأكيد بأن معاملة المنشأة التابعة القانونية كمنشأة مشترية في الظروف المبينة في الفقرة "إستنتاج ٥٩"، رغم إنسجامه مع مفهوم السيطرة، يؤدي إلى نتيجة محاسبية مفادها:

(أ) أنها صعبة الفهم للمستخدمين؛ و

(ب) توفر معلومات أقل ملائمة مما ستكون عليه الحال لو تمت معاملة المنشأة الأم القانونية (أي المنشأة التي تقدم المقابل) كمنشأة مشترية.

وقد استخلص المجلس أن معاملة المنشأة الأم القانونية كمنشأة مشترية في مثل هذه الظروف تولي أهمية لشكل المعاملة أكثر من جوهرها، وتوفر بالتالي معلومات أقل إفادة مما قد تكون عند استعمال مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشترية. ولهذا استخلص المجلس أن هذا المعيار يجب أن لا يشمل أي إبتعاد عن مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشترية.

تحديد المنشأة المشترية عند تشكيل منشأة جديدة لتنفيذ إندماج الأعمال (الفقرتان ٢٢ و٢٣)

إستنتاج٦٢ اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أنه عند تشكيل منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إندماج الأعمال، يجب تحديد واحدة من المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإندماج على أنها المنشأة المشترية على أساس الأدلة المتوفرة. وعند إتخاذ القرار بتضمين هذا المتطلب في هذا المعيار، حدد المجلس منهجين في أسلوب الشراء تم تطبيقهما في إختصاصات مختلفة. حيث ينظر المنهج الأول إلى عمليات إندماج الأعمال من منظور إحدى المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإندماج، أي أن المنشأة المشترية يجب أن تكون إحدى المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإندماج، وبالتالي لا يمكن أن تكون منشأة جديدة تشكلت لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إندماج الأعمال. في حين ينظر المنهج الثاني إلى عمليات إندماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة، التي يمكن أن تكون منشأة تشكلت حديثاً، التي تقدم المقابل، أي أن المنشأة المشترية يجب أن تكون هي المنشأة التي تقدم المقابل. وقد لاحظ المجلس أنه في حين فسرت بعض الإختصاصات معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على أنه يقتضي تحديد المنشأة المشترية كواحدة من المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإندماج، فسرت إختصاصات أخرى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على أنه يقتضي من المنشأة، التي يمكن أن تكون قد تشكلت حديثا، والتي تقدم مقابل الشراء أن تتم معاملتها كمنشأة مشترية.

إستنتاج٦٣ لاحظ المجلس أنه إذا تشكلت منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إندماج الأعمال بين مثلا منشأتين أخريين، فإن النظر إلى إندماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة التي تقدم المقابل سوف

ينتج عنه تطبيق المنشأة التي تم تشكيلها حديثا لأسلوب الشراء على كل من المنشأتين الدامجتين الأخريين. وهذا سينتج عنه في الحقيقة إندماج أعمال تتم محاسبته بإستخدام أسلوب البداية. ولاحظ المجلس أن هذا من المحتمل أن يوفر لمستخدمي البيانات المالية معلومات أكثر ملائمة مما يوفره المنهج الذي يجب فيه معاملة إحدى المنشآت الدامجة القائمة مسبقا كمنشأة مشترية.

إستنتاج٦٤ لاحظ المجلس أيضا أن بعض القضايا التي تنشأ بموجب المنهج الذي يجب فيه معاملة إحدى المنشآت الدامجة القائمة مسبقا كمنشأة مشترية لا تنشأ إذا تمت معاملة المنشأة التي تقدم مقابل الشراء كمنشأة مشترية. على سبيل المثال، إن معاملة واحدة من عدة منشآت دامجة كمنشأة مشترية عند جمع تلك المنشآت المنفصلة معا لتشكيل مجموعة موحدة جديدة يمكن أن تقتضي اختيار إحدى تلك المنشآت القائمة مسبقا بشكل عشوائي كمنشأة مشترية. ووافق المجلس على أن فائدة هذه المعلومات المقدمة في هذه الظروف هي موضع شك. فإذا تمت معاملة المنشأة التي تقدم مقابل الشراء كمنشأة مشترية، تعتبر تلك المنشأة وكأنها استحوذت السيطرة على كل من المنشآت القائمة مسبقا وتطبق بالتالي أسلوب الشراء على كل من المنشآت الدامجة.

إستنتاج٦٥ كما درس المجلس أيضا التأكيد بأن معاملة منشأة، تشكلت حديثا لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إندماج الأعمال، على أنها منشأة مشترية تولي أهمية أكبر لشكل المعاملة عن جوهرها، لأن المنشأة الجديدة يمكن أن لا يكون لها أي جوهر اقتصادي. وغالبا ما يرتبط تشكيل مثل هذه المنشآت باعتبارات قانونية أو ضريبية أو تجارية أخرى لا تؤثر على تحديد المنشأة المشترية. على سبيل المثال، إن الإندماج بين منشأتين الذي تتم هيكلته بحيث توجه إحدى المنشأتين تشكيل المنشأة الجديدة لإصدار أدوات حقوق الملكية إلى مالكي كلا المنشأتين الدامجتين لا يختلف في جوهره عن المعاملة التي تشتري فيها واحدة من المنشأتين الدامجتين بشكل مباشر الأخرى. ولهذا يجب محاسبة المعاملة بنفس الطريقة التي تتم فيها محاسبة المعاملة التي تشتري فيها واحدة من المنشآت الدامجة بشكل مباشر الأخرى. وناقش أولئك الذين يدعمون هذا المنهج أن القيام بغير ذلك سيقلل من فائدة المعلومات المتوفرة للمستخدمين حول الإندماج، لأن قابلية المقارنة والموثوقية (اللذين يعتمدان على مفاهيم محاسبة جوهر المعاملات وصدق البيان، أي تتم محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة) ينخفض مستواهما.

إستنتاج٦٦ عند إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار، استنتج المجلس أن مستخدمي البيانات المالية لمنشأة معينة يتم تزويدهم بمعلومات أكثر فائدة عن إندماج الأعمال عندما تمثل تلك المعلومات بصدق المعاملة التي تقصد تمثيلها. ولهذا استخلص المجلس أنه يجب أن يتبنى هذا المعيار المنهج الذي يُنظر فيه إلى إندماج الأعمال من وجهة نظر إحدى المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإندماج. وبعبارة أخرى، يجب أن تكون المنشأة المشترية هي إحدى المنشأتين الدامجتين التي كانتا قائمتين قبل الإندماج، وبناءاً عليه لا يمكن أن تكون منشأة جديدة تشكلت لإصدار أدوات ملكية لتنفيذ الإندماج.

تكلفة إندماج الأعمال (الفقرات ٢٤-٣٥)

إستنتاج٦٧ وكما هو مقترح في مسودة العرض ٣، نقل هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢، وبدون إعادة نظر، المبدأ الذي يفيد بوجوب قياس تكلفة إندماج الأعمال من قبل المنشأة المشترية على أنها إجمالي: القيم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول الممنوحة أو الإلتزامات المستحقة أو المضمونة، وأدوات حقوق الملكية الصادرة عن المنشأة المشترية، مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، بالإضافة إلى أية تكاليف تُنسب مباشرة إلى إندماج الأعمال. كما يشمل هذا المعيار أيضاً، دون إعادة نظر ما يلي:

(أ) متطلبات التفسير رقم ٢٨ "*إندماج الأعمال- "تاريخ التبادل" والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية*" بشأن التمييز بين تاريخ التبادل وتاريخ الإندماج بالشراء، وبتعديل واحد (انظر الفقرة "إستنتاج ٦٩") قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة كجزء من تكلفة إندماج الأعمال؛

(ب) المتطلب السابق الوارد في الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المتعلق بمعاملة تكلفة إندماج الأعمال عند تأجيل تسوية كل تلك التكلفة أو أي جزء منها؛ و

(ج) المتطلبات السابقة الواردة في الفقرات ٦٥-٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول التعديلات على تكلفة إندماج الأعمال.

ويعيد المجلس النظر في هذه المتطلبات كجزء من المرحلة الثانية لمشروعه.

إستنتاج٦٨ قدم أساس الإستنتاجات حول التفسير رقم ٢٨ معلومات حول كيفية توصل لجنة التفسيرات الدائمة السابقة لإجماعها على القضايا في (أ) أعلاه (أي التمييز بين تاريخ التبادل وتاريخ الإندماج بالشراء، وقياس القيم العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة كجزء من تكلفة الإندماج). وينص أساس الإستنتاجات على ما يلي:

...عند تحقيق عملية الإندماج بالشراء على مراحل، يكون التمييز بين تاريخ الإندماج بالشراء وتاريخ معاملة التبادل مهماً. وعندما تتحقق عملية الإندماج بالشراء في معاملة تبادل واحدة، لا يكون هناك تمييز بين تاريخ التبادل وتاريخ الإندماج بالشراء. وتشير الفقرة الفرعية (١٠٠أ) من الإطار إلى أنه عندما يتم تسجيل الأصول بتكلفتها التاريخية، يتم تسجيل الأصول بالقيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم لشرائها في تاريخ الإندماج بالشراء. وبناءاً على ذلك، عندما يتم شراء مؤسسة أعمال في معاملة تبادل واحدة (أي ليس على مراحل)، يتم تحديد القيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم عند نقل السيطرة....على صافي أصول وعمليات المنشأة المشتراة إلى المنشأة المشترية بفاعلية. وعند شراء مؤسسة أعمال على مراحل (أي عمليات متعاقبة لشراء الأسهم)، يتم تحديد القيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم في كل مرحلة عندما يتم الإعتراف بكل استثمار على حدة في البيانات المالية للمنشأة المشترية.

...ويتم قياس الأوراق المالية المتداولة التي تصدرها المنشأة المشترية بقيمتها العادلة، وهو السعر السوقي لها في تاريخ معاملة التبادل، بشرط أن التقلبات غير الملائمة أو محدودية السوق لا تجعل من سعر السوق مؤشراً غير موثوقاً. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم قياس الإستثمار في أداة حقوق الملكية بقيمته العادلة، ما عدا في ظروف محددة. ولحقوق الملكية قيمة عادلة واحدة فقط في السوق. ويشير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى أن وجود عروض أسعار معلنة في سوق نشط يكون عادة أفضل دليل على القيمة العادلة. وبناءاً على ذلك، لا تُؤخذ بعين الإعتبار تقديرات علاوات المجموعات الكبيرة، وخصومات المجموعات الصغيرة، من أدوات حقوق الملكية الصادرة مقارنة مع تلك المتبادلة في معاملات محددة. وعندما يتم تحديد سعر معلن لأداة حقوق ملكية مسعرة في تاريخ التبادل كمؤشر غير موثوق على قيمته العادلة، من غير المحتمل أن تتوفر المعلومات اللازمة لتقدير أثر التقلبات غير الملائمة

أو ضيق نطاق السوق بموثوقية في ذلك التاريخ بسبب عدة عوامل تؤثر على الأسعار. وتبعا لذلك، تتم دراسة الأدلة الأخرى وأساليب التقييم لتحديد القيمة العادلة فقط في ظروف نادرة عندما يكون من الممكن إثبات أن السعر المعلن هو مؤشر غير موثوق وأن الأدلة وأساليب التقييم الأخرى توفر تقديرا أكثر موثوقية للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ التبادل.

إستنتاج ٦٩ نص التفسير رقم ٢٨ أن السعر المعلن لأداة حقوق ملكية صادرة كجزء من تكلفة إندماج الأعمال هو مؤشر غير موثوق على القيمة العادلة فقط عندما يكون قد تأثر بتقلبات الأسعار غير المناسبة أو ضيق نطاق السوق. ويرى المجلس أن الظرف الوحيد الذي يكون فيه السعر المعلن لأداة حقوق الملكية هو مؤشر غير موثوق على قيمته العادلة هو عندما يتأثر السعر المعلن بمحدودية السوق. ولهذا قرر المجلس تعديل متطلبات التفسير رقم ٢٨ المشمولة في هذا المعيار وفقاً لذلك.

إستنتاج٧٠ وكما هو مقترح في مسودة العرض ٣، يتضمن هذا المعيار إرشادات إضافية توضح أنه لا يمكن تضمين الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة إندماج الأعمال كجزء من تكلفة إندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن تلك الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى لا تلبي تعريف الإلتزام وهي بالتالي ليست إلتزامات تتكبدها المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، وليست إلتزامات للمنشأة المشتراة مضمونة من قبل المنشأة المشترية. ومن وجهة نظر المجلس، كان لا يجب تضمين الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة إندماج الأعمال كجزء من "تكلفة الإندماج بالشراء" وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، لكن المجلس أشار إلى أن هذا لم يُذكر صراحة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وينص هذا المعيار صراحة أن هذه هي الحالة لضمان معاملة الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة إندماج الأعمال بشكل منسجم من قبل جميع المنشآت.

التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى إندماج الأعمال (الفقرات ٢٩-٣١)

إستنتاج٧١ أشارت الفقرة ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إلى أن التكاليف المباشرة المرتبطة بعملية إندماج بالشراء تشمل تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية، والأتعاب المهنية التي تُدفع إلى المحاسبين والمستشارين القانونيين ومسؤولي التقييم والمستشارين الآخرين لتنفيذ عملية الإندماج بالشراء. وقد لاحظ المجلس أن معاملة تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية كتكاليف تُنسب مباشرة إلى إندماج الأعمال غير منسجمة مع معاملة تلك التكاليف الواردة في إختصاصات شركائه من الهيئات الواضعة للمعايير. كما أنها أيضاً غير منسجمة مع الإستنتاج الذي توصلت إليه مجموعة الأربعة + ١ من واضعي المعايير في اجتماعهم الذي انعقد في آب عام ١٩٩٨، وبالتحديد أن تكاليف المعاملة الناشئة عن إصدار أدوات حقوق الملكية هي جزء أساسي من معاملة إصدار حقوق الملكية ويجب الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية كتخفيض لعائدات أدوات حقوق الملكية. ولاحظ المجلس أن إعتبار تكاليف المعاملة كتخفيض لعائدات أدوات حقوق الملكية الصادرة ينسجم مع معاملة تلك التكاليف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" في الظروف التي تنطوي على إصدار أدوات حقوق ملكية لغرض غير تنفيذ إندماج الأعمال.

إستنتاج٧٢ ولهذا، استنتج المجلس أنه لا يجب أن يتبنى هذا المعيار المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الخاص بمعاملة تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية كتكاليف منسوبة مباشرة إلى إندماج الأعمال.

إستنتاج٧٣ كجزء من المرحلة الأولى للمشروع، درس المجلس القضايا التي أثارتها الهيئات الفرعية كجزء من مشروع التحسينات المتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٢. وكانت إحدى القضايا المطروحة هي ما إذا كانت تكاليف ترتيب الإلتزامات المالية لغرض تمويل الإندماج بالشراء هي تكاليف منسوبة مباشرة إلى الإندماج بالشراء وبالتالي هي جزء من تكاليف الإندماج بالشراء. واستخلص المجلس، بالإنسجام مع إستنتاجاته حول تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية، أن تكاليف ترتيب وإصدار الإلتزامات المالية هي جزء لا يتجزأ من الإلتزام، ويجب تضمينها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية:الإعتراف والقياس*" في القياس المبدئي للإلتزام وليس كجزء من التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى إندماج الأعمال.

توزيع تكلفة إندماج الأعمال (الفقرات ٣٦-٦٠)

الإعتراف بالأصول المشتراة القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة (الفقرات ٣٦-٥٠)

إستنتاج٧٤ باستثناء الإعتراف المنفصل بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة، يتبنى هذا المعيار المبدأ العام السابق في الفقرات ١٩ و ٢٦-٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ويقتضي ذلك المبدأ من المنشأة المشترية الإعتراف بشكل منفصل بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها، من تاريخ الإندماج بالشراء، في ذلك التاريخ الذي يمكن قياسها به بموثوقية والتي من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة المشترية أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة، أو تتدفق منها موارد تمثل منافع اقتصادية. ويتبنى هذا المعيار أيضاً:

(أ) المتطلب السابق في الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ليشمل بيان دخل المنشأة المشترية أرباح وخسائر المنشأة المشتراة من تاريخ الإندماج بالشراء؛

(ب) الإرشادات السابقة في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن تحديد تاريخ الإندماج بالشراء؛ و

(ج) المنع الذي ورد سابقا في الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول الإعتراف كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال بمخصصات الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة الإندماج.

إستنتاج٧٥ إلا أن هذا المعيار يغير من المتطلبات الواردة سابقا في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول الإعتراف بشكل منفصل بالبنود التالية كجزء من توزيع تكلفة الإندماج:

(أ) مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛ و

(ب) الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة.

ويوضح هذا المعيار أيضاً معايير الإعتراف بشكل منفصل بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإندماج، ويشمل إرشادات حول معاملة الدفعات التي يجب على المنشأة تعاقدياً تسديدها إذا تم شرائها في عملية إندماج أعمال.

مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة

إستنتاج٧٦ إحتوى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ استثناءا وحيدا من المبدأ العام الذي ينص أنه يجب على المنشأة المشترية الإعتراف بشكل منفصل، من تاريخ الإندماج بالشراء، فقط بتلك الإلتزامات للمنشأة المشتراة التي كانت قائمة في تاريخ الإندماج بالشراء وتلبية معايير الإعتراف. ويرتبط الإستثناء بمخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة التي لم تكن الإلتزامات خاصة بها في تاريخ

الإندماج بالشراء. وتقتضي الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ من المنشأة المشترية الإعتراف، كجزء من توزيع تكلفة الإندماج، بمخصص إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة ("مخصص إعادة هيكلة") الذي لم يكن عبارة عن إلتزام للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء، بشرط أن تكون المنشأة المشترية قد استوفت المعايير التالية:

(أ) تكون قد أعدت في تاريخ الإندماج بالشراء أو قبله الخصائص الرئيسية لخطة معينة تنطوي على إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة، والمرتبطة بما يلي:

(١) تعويض موظفي المنشأة المشتراة عن إنهاء خدماتهم؛

(٢) إغلاق مرافق المنشأة المشتراة؛

(٣) إزالة خطوط إنتاج المنشأة المشتراة؛ أو

(٤) إنهاء عقود المنشأة المشتراة التي أصبحت مثقلة بالإلتزامات لأن المنشأة المشترية قد بلغت الطرف الآخر قبل أو في تاريخ الإندماج بالشراء أنه تم إنهاء العقد؛

(ب) أثارت توقعا صحيحا لدى أولئك المتأثرين بالخطة أنه سيتم تنفيذ الخطة من خلال الإعلان عن خصائص الخطة الرئيسية قبل أو في تاريخ الإندماج بالشراء؛ و

(ج) بحلول أقل من ثلاثة شهور من تاريخ الإندماج بالشراء وتاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية السنوية، وضعت تلك الخصائص الرئيسية في خطة رسمية تفصيلية.

إستنتاج٧٧ ترد المعايير العامة لتحديد مخصصات إعادة الهيكلة والإعتراف بها في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". وينص معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أن الإلتزام التعاقدي البناء لإعادة الهيكلة (وبالتالي الإلتزام) ينشأ فقط عندما تعد المنشأة خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة، وإما أن تثير توقعا صحيحا لدى أولئك المتأثرين أنها سوف تقوم بإعادة الهيكلة من خلال إعلان تفاصيل الخطة على نطاق عام أو أن تبدأ بتنفيذ الخطة. وينبغي الإعتراف بهذا الإلتزام وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ عندما يكون من المحتمل أن يقتضي الأمر تدفقاً صادرا من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزامات، ويكون من الممكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الإلتزام التعاقدي.

إستنتاج٧٨ لاحظ المجلس أن المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الذي يقتضي من المنشأة المشترية الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة الذي لم يكن إلتزاما للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء بشرط تحقيق معايير معينة يؤدي إلى محاسبة مختلفة، على أساس ما إذا نشأت خطة إعادة الهيكلة فيما يتعلق بإندماج الأعمال أو في غيابه. وقد وافق المجلس أنه لا يجب، كجزء من مشروع عمليات إندماج الأعمال، أن يعيد النظر في المتطلبات العامة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بشأن تحديد مخصصات إعادة الهيكلة والإعتراف بها، لكنه يجب أن يقرر ما إذا يجب تبني الإختلافات المحاسبية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الناشئ عن المرحلة الأولى من ذلك المشروع.

إستنتاج٧٩ وعند إعداد مسودة العرض ٣، ووضع هذا المعيار، تطرق المجلس إلى وجهة النظر التي مفادها أن مخصص إعادة الهيكلة الذي لم يكن إلتزاما للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء يجب الإعتراف به رغم ذلك من قبل المنشأة المشترية كجزء من توزيع تكلفة الإندماج إذا تم ابلاغ قرار إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة قبل أو في تاريخ الإندماج بالشراء لأولئك الذين من المحتمل

أن يتأثروا به، ويتم إعداد خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة خلال فترة محدودة بعد تاريخ الإندماج بالشراء. وناقش من دعم هذا الرأي، بمن فيهم بعض مجاوبي مسودة العرض ٣، ما يلي:

(أ) أن التكلفة المقدرة لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كانت ستؤثر على السعر المدفوع من المنشأة المشترية إلى المنشأة المشتراة وبالتالي يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار عند قياس الشهرة؛ و

(ب) تلتزم المنشأة المشترية بتكاليف إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة نتيجة إندماج الأعمال: وبعبارة أخرى، إندماج الأعمال هو الحدث الماضي الذي يؤدي إلى نشوء إلتزام حالي لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة.

إستنتاج٨٠ وقد رفض المجلس هذه المناقشات مشيرا إلى أن السعر المدفوع من المنشأة المشترية سيتأثر أيضاً بالخسائر المستقبلية والتكاليف الأخرى "التي لا يمكن تجنبها" التي ترتبط بسير العمل المستقبلي، كتكاليف الإستثمار في أنظمة جديدة. ولا يتم الإعتراف بمثل هذه التكاليف على أنها إلتزامات كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال لأنها لا تمثل التزامات أو التزامات طارئة للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء، مع أن التدفقات الصادرة المستقبلية المتوقعة يمكن أن تؤثر على قيمة الأصول الحالية المعترف بها. وقد وافق المجلس أيضا أنه من غير الملائم القول أنه عندما يؤدي إندماج الأعمال إلى نشوء تكاليف إعادة هيكلة "لا يمكن تجنبها"، يكون الإندماج هو حدث سابق يؤدي إلى نشوء الإلتزام الحالي، بل يتعين منع الإعتراف بالتزام معين للتكاليف الأخرى "التي لا يمكن تجنبها" والتي سيتم تكبدها نتيجة الإندماج كجزء من توزيع التكلفة.

إستنتاج٨١ وقد أشار المجلس أيضاً إلى التأكيد بأن الشرط اللازم لوجود التزام تعاقدي لإعادة الهيكلة هو خلق توقع صحيح لدى المتأثرين بأنه سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة من خلال البدء بالتنفيذ أو من خلال إعلان محدد بشكل كاف. ونتيجة لذلك، يناقش البعض أن تلبية المعايير السابقة في الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ هو أمر كافي لتأسيس وجود إلتزام لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة، في تاريخ الإندماج بالشراء. وعلى أساس *الإطار*، لا يوجد إلتزام لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء ما لم يكن يوجد في ذلك التاريخ التزام حالي (قانوني) لتكاليف إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة الناشئة عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صادر من المنشأة للموارد التي تمثل منافع إقتصادية. وبناءاً على الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، سيكون هذا هو الحال فقط عندما يتم، قبل تاريخ الإندماج بالشراء، إبرام عقود ملزمة لإعادة الهيكلة، أو إعداد خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة، وإثارة توقع صحيح لدى أولئك المتأثرين (إما بإعلان عام لخصائص الخطة الرئيسية أو من خلال بدء تنفيذها) بأنه سوف يتم تنفيذ إعادة الهيكلة. وقد قرر المجلس أن أية إعادة دراسة للشروط اللازمة التي يجب تلبيتها لإيجاد إلتزام بنَاء لإعادة الهيكلة يجب أن تكون جزءً من مشروع مستقبلي حول معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وليس جزءاً من مشروع عمليات إندماج الأعمال، لأنه يتعلق بقضايا أوسع مرتبطة بوجود إلتزامات تعاقدية لعمليات إعادة الهيكلة بشكل عام.

إستنتاج٨٢ وقد استنتج المجلس أنه إذا تم تبني المعايير السابقة في الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة، تتم محاسبة بنود مشابهة بطرق مختلفة لأن توقيت الإعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة يختلف، اعتماداً على خطة إعادة الهيكلة فيما يتعلق بعملية

إندماج أعمال أو في غيابها. وقد وافق المجلس أن هذا الأمر يقلل من فائدة المعلومات المتوفرة للمستخدمين حول خطط المنشأة لإعادة الهيكلة، لأن مستوى قابلية المقارنة والموثوقية ينخفض.

إستنتاج٨٣ وقد تطرق المجلس إلى العديد من الأمور التي علق عليها البعض بنوع من القلق بأن إزالة الإستثناء الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ سيفتح ببساطة الطريق للمحاسبة التي تحقق نفس النتيجة بوسائل أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تدخل المنشأة المشتراة، بناءاً على تعليمات المنشأة المشترية، في إلتزامات لإعادة هيكلة العمل قبل نقل السلطة رسمياً. وقد أخذ المجلس بإعتباره الإقتراحات التي تفيد أنه للتغلب على احتمال أن تقوم المنشآت بهيكلة عمليات إندماج الأعمال لتحقيق نتائج مرغوبة، يجب أن يقتضي هذا المعيار أي مما يلي:

(أ) منع الإعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة التي هي عبارة عن إلتزامات معترف بها للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة الإندماج (وبالتالي من تحديد الشهرة أو أي زيادة في حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة عن تكلفة الإندماج). وبموجب هذا المنهج، يتم إستثناء الإلتزام القائم للمنشأة المشتراة من صافي أصولها ما قبل الإندماج وتعامل بدلاً من ذلك على أنها نشأت بعد الإندماج.

(ب) استمرارية السماح بالإعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة التي ليست التزامات للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة الإندماج بشرط أنه، خلال فترة زمنية محدودة بعد الإندماج، يتم إبلاغ قرار إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة إلى أولئك الذين من المحتمل أن يتأثروا به، ويتم إعداد خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة.

إستنتاج٨٤ لاحظ المجلس أنه من أجل أن تحصل المنشأة المشترية فعلياً على "حرية إختيار" الإعتراف بالإلتزام كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال، ينبغي أن يتوفر مستوى من التعاون بين المنشأة المشترية والمنشأة المشتراة بحيث تدخل المنشأة المشتراة، بناءاً على تعليمات المنشأة المشترية، في إلتزامات تعاقدية لإعادة هيكلة العمل قبل نقل السلطة رسميا. وقد استنتج المجلس أن التعاون المحتمل بين الأطراف في عملية إندماج أعمال لا يقدم تبريرا كافيا للابتعاد عن تبني *الإطار* ومعاملة التزامات ما بعد الإندماج على أنها تنشأ قبل الإندماج أو معاملة إلتزامات ما قبل الإندماج على أنها تنشأ بعد إندماج الأعمال.

إستنتاج٨٥ وزيادة على ذلك، إذا استطاعت المنشأة المشترية أن تلزم المنشأة المشتراة بتكبد الإلتزامات التعاقدية، من المحتمل أن تكون المنشأة المشترية تسيطر مسبقا على المنشأة المشتراة، حيث أن السيطرة هي سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة من اجل الحصول على منافع من أنشطتها. وإذا اقترحت المنشأة المشترية، كخيار بديل، أنه لا يمكن مواصلة المفاوضات لحين تقوم المنشأة المشتراة مثلا بتنظيم إعادة هيكلة القوة العاملة، وإتخاذ الخطوات الضرورية لتلبية معايير الإعتراف لمخصصات إعادة الهيكلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، فإن تلك الإلتزامات التعاقدية هي إلتزامات تعاقدية ما قبل الإندماج للمنشأة المشتراة، ويرى المجلس أنه يجب أن يتم الإعتراف بها كجزء من توزيع تكلفة الإندماج.

إستنتاج٨٦ وأخذ المجلس بالإعتبار التأكيد بأن الطريقة الأخرى التي تستطيع فيها المنشأة المشترية أن تحصل على نفس النتيجة التي تم تحقيقها سابقا لمخصصات إعادة الهيكلة بموجب معيار المحاسبة الدولي

٢٢ هي الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة إما كجزء من تكلفة إندماج الأعمال، أي كالتزام تتكبده المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، أو كالتزام طارئ للمنشأة المشتراة*. وأشار المجلس أنه يمكن الإعتراف بمخصص معين لإعادة هيكلة المنشأة المشتراة من قبل المنشأة المشترية، وبالتالي تضمينها كجزء من تكلفة إندماج الأعمال، فقط إذا تمت تلبية المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولية ٣٧ فيما يخص الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة. وبعبارة أخرى، يجب على المنشأة المشترية، قبل أو في تاريخ الإندماج بالشراء، أن تكون قد أعدت خطة تفصيلية رسمية لإعادة الهيكلة وتكون قد أثارت توقعا صحيحا لدى أولئك المتأثرين بأنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة من خلال إعلان الخصائص الرئيسية للخطة على نطاق عام أو من خلال البدء بتنفيذها. وهذه المعايير هي ليست نفس المعايير الواردة سابقا في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للإعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة كجزء من توزيع تكلفة الإندماج. لهذا لم يوافق المجلس على إمكانية إعتراف المنشأة المشترية بمخصص معين لإعادة هيكلة المنشأة المشتراة كجزء من تكلفة الإندماج حتى يحقق فعليا نفس النتيجة المتوفرة سابقا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

إستنتاج ٨٧ وتبعا لذلك، استخلص المجلس أنه يجب على المنشأة المشترية الإعتراف بالتزامات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال فقط عندما يكون لدى المنشأة المشتراة، في تاريخ الإندماج بالشراء، التزام قائم لإعادة الهيكلة معترف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧. وقد دعم الغالبية في ردهم على مسودة العرض ٣ هذا الإستنتاج.

الأصول غير الملموسة

إستنتاج٨٨ يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشترية الإعتراف بشكل منفصل في تاريخ الإندماج بالشراء بأصل غير ملموس للمنشأة المشتراة، لكن فقط عندما يلبي تعريف الأصل غير الملموس الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *الأصول غير الملموسة*" ويكون من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. إن الأصل غير النقدي الذي ليس له جوهر مادي يجب أن يكون قابلا للتحديد لتلبية تعريف الأصل غير الملموس. ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويلبي الأصل معيار قابلية التحديد الوارد في تعريف الأصل غير الملموس إذا نشأ فقط من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى أو إذا كان قابلاً للفصل. اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ سابقا أن تعترف المنشأة المشترية بأي أصل قابل للتحديد للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإندماج بالشراء إذا كان من المحتمل تدفق أي منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية ويمكن قياس الأصل بموثوقية. وقد أوضحت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تعريف الأصل غير الملموس اقتضى أن يكون الأصل غير الملموس قابل للتحديد وذلك لتمييزه عن الشهرة. إلا أنه لم ينص على تعريف " لقابلية التحديد"، لكنه أورد أنه من الممكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان الأصل قابلاً للفصل، رغم أن قابلية الفصل لم تكن شرطا لازما لقابلية التحديد. وعليه ومن أجل الإعتراف بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة، بموجب المعايير الدولية السابقة، يجب أن يكون قابلاٍ للتحديد والقياس بموثوقية، ويجب أن يكون من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية.

إستنتاج٨٩ إن التغيرات التي طرأت خلال عام ٢٠٠١ على المتطلبات الواردة في المعايير الكندية والأمريكية حول الإعتراف المنفصل بالأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال قد حثت المجلس على الأخذ بعين الإعتبار البحث في هذه القضية كجزء من المرحلة الأولى لمشروع عمليات إندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن الأصول غير الملموسة تتضمن نسبة متزايدة من أصول عدة منشآت،

* انظر الفقرات "إستنتاج ١٠٧ –١١٠" لمناقشة هذه النقطة الأخيرة.

وأنه عادة ما كانت تُشمل الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال في المبلغ المعترف به كشهرة، بالرغم من المتطلبات السابقة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ التي تقتضي وجوب الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. وقد وافق المجلس أيضاً على الإستنتاج الذي تم التوصل إليه في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ومن قبل الهيئات الكندية والأمريكية الواضعة للمعايير الذي مفاده أنه يتم تعزيز فائدة البيانات المالية إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال عن الشهرة. ولهذا فقد استخلص المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الناشئ من المرحلة الأولى للمشروع يجب أن يقدمان أساسا حاسما لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج٩٠ وركز المجلس نقاشاته أولا على الأصول غير الملموسة، وليس على الأبحاث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز، المشتراة في إندماج الأعمال. وتحدد الفقرات "إستنتاج ٩١ – إستنتاج ١٠٣" تلك النقاشات. وبعدها نظر المجلس في ما إذا كانت معايير الإعتراف بتلك الأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة يجب أن تنطبق أيضاً على البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز المشتراة في إندماج الأعمال، واستنتج أنها يجب أن تنطبق. وتتضمن الفقرات "إستنتاج ١٠٤ – إستنتاج ١٠٦" أسباب توصل المجلس إلى هذا الإستنتاج.

إستنتاج٩١ وفي مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ووضع هذا المعيار، أكد المجلس على وجهة النظر المشمولة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأن قابلية التحديد هي خاصية تميز من حيث المفهوم الأصول غير الملموسة الأخرى عن الشهرة. واستخلص المجلس أنه لتوفير أساس حاسم لتحديد الأصول غير الملموسة والإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، فإنه يجب تفسير مفهوم قابلية التحديد بوضوح أكثر.

إستنتاج٩٢ وبالإنسجام مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، استنتج المجلس أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان قابلا للفصل، أي يمكن فصله أو قسمه عن المنشأة وبيعه، أو نقله، أو ترخيصه، أو تأجيره، أو تبادله. وبناءاً عليه، تشير قابلية الفصل في سياق الأصول غير الملموسة إلى قابلية التحديد، ويجب الإعتراف بالأصول غير الملموسة التي تتسم بتلك الخاصية والتي يتم شرائها في إندماج الأعمال كأصول بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج٩٣ وعلى أية حال، وبالإنسجام مرة أخرى مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، استخلص المجلس أن قابلية الفصل ليست هي المؤشر الوحيد على قابلية التحديد. ولاحظ المجلس، على العكس من الشهرة، أن قيم العديد من الأصول غير الملموسة تنشأ من الحقوق التي تُنقل قانونياً بموجب عقد أو قانون. وفي حالة الشهرة المشتراة، تنشأ قيمتها من إجمالي الأصول المُجمعة التي تشكل منشأة مشتراة أو القيمة التي تنشأ عن تجميع عدة أصول من خلال إندماج الأعمال، مثل أشكال التعاون المتوقع أن تنتج من إندماج منشأتين أو أكثر من المنشآت أو مؤسسات الأعمال. وقد لاحظ المجلس أيضا أنه رغم وجود عدة أصول غير ملموسة تكون قابلة للفصل وتنشأ أيضا من حقوق قانونية تعاقدية، إلا أن بعض الحقوق التعاقدية القانونية تؤسس حصص ملكية لا يمكن فصلها بسهولة عن المنشأة ككل. على سبيل المثال، وبموجب قوانين بعض الإختصاصات، تكون بعض التراخيص الممنوحة للمنشأة غير قابلة للنقل، إلا من خلال بيع المنشأة بالكامل. واستخلص المجلس أن حقيقة نشوء الأصل غير الملموس من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى هي خاصية تميزها عن الشهرة. ولذلك، يجب الإعتراف بالأصول غير الملموسة التي تتسم بتلك الخاصية التي يتم شرائها في إندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج٩٤ وكما هو موضح في الفقرة "إستنتاج ٨٨"، إقتضت المعايير السابقة بأن يلبي الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في إندماج الأعمال ويتم تحديده على أنه قابل للتحديد معايير الإعتراف التالية ليتم الإعتراف به كأصل بشكل منفصل عن الشهرة:

(أ) يجب أن يكون هناك احتمال بتدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية؛ و

(ب) يجب أن يكون قابلا للقياس بموثوقية.

إستنتاج٩٥ واقترحت مسودة العرض ٣ ومسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه يمكن دائما تلبية معايير الإعتراف المذكورة أعلاه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، بالنسبة لأصل غير ملموس يتم شرائه في إندماج الأعمال. لذلك، لم يتم تضمين تلك المعايير في مسودة العرض ٣. واقترحت مسودة العرض ٣ أنه يجب على المنشأة المشترية الإعتراف بشكل منفصل في تاريخ الإندماج بالشراء بجميع الأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، عدا عما يتعلق بالقوى العاملة. وبعد دراسة ردود المجاوبين، قرر المجلس ما يلي:

(أ) الإستمرار باقتراح أن معيار الإعتراف بالإحتمالية يعتبر دائما أنه قد إستيفائه بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

(ب) عدم الإستمرار باقتراح أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يجب دائما توفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشترى في إندماج الأعمال بموثوقية.

إستنتاج٩٦ وعند إعداد مسودة العرض ٣ وهذا المعيار، لاحظ المجلس أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس تعكس توقعات السوق حول إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل غير الملموس إلى المنشأة المشترية. وبعبارة أخرى، ينعكس أثر الإحتمالية في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. واستخلص المجلس أنه، نظرا لقراره بالطلب من المنشأة المشترية الإعتراف بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة التي تلبي المعايير ذات العلاقة بقيمها العادلة كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال، من غير الضروري تضمين معيار الإعتراف بالإحتمالية في هذا المعيار. وقد لاحظ المجلس أن هذا الأمر يسلط الضوء على إنعدام الإنسجام العام بين معايير الإعتراف للأصول والإلتزامات الواردة في *الإطار* (التي تنص على أن البند الذي يلبي تعريف العنصر يجب الإعتراف به فقط إذا كان من المحتمل تدفق أية منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند من أو إلى المنشأة، وكان من الممكن قياس البند بموثوقية) وعمليات قياس القيمة العادلة الذي يقتضيه إندماج الأعمال مثلا. غير أن المجلس استنتج أن دور الإحتمالية كمعيار للإعتراف في *الإطار* يجب أن يُؤخذ بعين الإعتبار بعمومية أكثر كجزء من مشروع المفاهيم القادم.

إستنتاج٩٧ وعند إعداد مسودة العرض ٣ ومسودة عرض معيار المحاسبة الدولي ٣٨، استنتج المجلس أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يمكن بمعقولية توقع وجود معلومات كافية للقياس بموثوقية القيمة العادلة للأصل الذي يكون له أساس تعاقدي أو قانوني ضمني أو يمكن فصله عن المنشأة. وقد عارض المجاوبون بشكل عام الإقتراح على أساس أن:

(أ) قد لا يكون من الممكن دائما إجراء قياس موثوق للقيمة العادلة لأصل يكون له أساس تعاقدي أو قانوني ضمني أو يمكن فصله عن المنشأة.

(ب) لا يوجد افتراض مشابه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للأصول الملموسة القابلة للتحديد المشتراة في عملية إندماج أعمال. وبالفعل قرر المجلس عند إعداد هذا المعيار أن ينقل من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المبدأ العام الذي يفيد بأنه يجب على المنشأة المشترية الإعتراف بالأصول الملموسة القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة، لكن بشرط إمكانية قياسها بموثوقية.

إستنتاج٩٨ بالإضافة إلى ذلك، وكجزء من العملية التشاورية، أجرى المجلس زيارات ميدانية ومناقشات طاولة مستديرة خلال فترة استلام الملاحظات بشأن مسودة العرض*. وتم توجيه مجموعة من الأسئلة للمشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة هدفت إلى تحسين فهم المجلس حول ما إذا من الممكن أن توجد أصول غير نقدية ليس لها جوهر مادي قابلة للفصل أو تنشأ من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى، والتي قد لا يمكن أن يتوفر بشأنها معلومات كافية لقياس قيمتها العادلة بموثوقية.

إستنتاج٩٩ وقدم المشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة أمثلة عديدة على أصول غير ملموسة قاموا بشرائها في عمليات إندماج أعمال حديثة والتي من غير الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. على سبيل المثال، إشترى احد المشاركين حقوق إستملاك الماء كجزء من عملية إندماج أعمال. وتعتبر هذه الحقوق قيِّمة جدا للعديد من أصحاب المصانع العاملين في نفس الإختصاص الذي يعمل فيه المشارك – ولا يستطيع أصحاب المصانع إستملاك الماء، وفي حالات عديدة، لا يمكنهم تشغيل مصانعهم بدونه. وتمنح السلطات المحلية هذه الحقوق بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على الإطلاق، لكن بأعداد محدودة، ولفترات ثابتة (عادة ١٠سنوات)، قابلة للتجديد أيضاً بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على الإطلاق. ولا تباع هذه الحقوق إلا كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل، لذلك لا يوجد سوق ثانوي في هذه الحقوق. وإذا أعاد صاحب المصنع هذه الحقوق إلى السلطات المحلية، فإنه يحرم من إعادة طلبها. ويناقش المشارك بأنه لا يمكن تقييم هذه الحقوق بشكل منفصل عن أعماله (وبالتالي عن الشهرة) لأن الأعمال ستتوقف بدون هذه الحقوق.

إستنتاج١٠٠ وبعد دراسة ملاحظات المجاوبين وتجارب المشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة، استخلص المجلس أنه، وفي بعض الحالات، يمكن أن لا تكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة بموثوقية، على الرغم من قابلية ذلك الأصل للتحديد. ولاحظ المجلس أن الأصول غير الملموسة التي لم يتمكن المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة من قياس قيمتها العادلة بموثوقية نشأت من:

(أ) إما من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى وغير قابلة للفصل (أي يمكن أن تنقل فقط كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل)؛ أو

(ب) أو من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى قابلة للفصل (يمكن فصلها أو قسمها عن المنشأة وبيعها أو نقلها أو ترخيصها أو تأجيرها أو تبادلها منفردة أو مع عقد أو أصل أو التزام ذو

---

* تم إجراء الزيارات الميدانية من بداية شهر كانون الأول ٢٠٠٢ واستمرت حتى بداية نيسان ٢٠٠٣، وشملت أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في الإجتماعات التي عقدت مع ٤١ شركة في استراليا وفرنسا والمانيا واليابان وجنوب أفريقيا وسويسرا والمملكة المتحدة. كما شارك أيضا أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجموعة من مناقشات الطاولة المستديرة مع المدققين والمعدين والمحاسبين وواضعي المعايير المحاسبية والمنظمين في كندا والولايات المتحدة بشأن قضايا التنفيذ التي تواجهها شركات أمريكا الشمالية خلال التطبيق الأول لبياني المعايير المحاسبية المالية الأمريكية رقم ١٤١ *إندماج الأعمال* ورقم ١٤٢ *الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى*، وأقسام الدليل الكندي المقابل التي تم إصدارها في حزيران ٢٠٠١.

علاقة)، ولكن دون وجود سابقة أو دليل على معاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مشابهة، وبخلاف ذلك يكون تقدير القيمة العادلة معتمدا على متغيرات ليست قابلة للقياس.

إستنتاج١٠١ ورغم هذا حافظ المجلس على وجهة نظره التي تقول بأن فائدة البيانات المالية يتم تعزيزها إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال عن الشهرة، وبالأخص نظرا لقرار المجلس اعتبار الشهرة أصلا ليس له عمر إنتاجي محدد ولا يتم إطفائه. كما ظل المجلس قلقا أيضاً من أن الإخفاق في تلبية معيار موثوقية الإعتراف بالقياس يمكن إستخدامه بشكل غير مناسب من قبل المنشآت كأساس لعدم الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة. على سبيل المثال، اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة المشترية الإعتراف بالأصل غير الملموس للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإندماج بالشراء إذا كان من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية، وكان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية. ولاحظ المجلس عند إعداد مسودة العرض ٣ أنه على الرغم من أن الأصول غير الملموسة تشكل جزء متنامي من أصول عدة منشآت، فإنه غالبا ما تم تضمين تلك (الأصول) المشتراة في عمليات إندماج الأعمال في المبلغ المعترف به على أنه شهرة، على الرغم من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأنه يجب الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج١٠٢ وبناءا على ذلك، ورغم أن المجلس قرر عدم الإستمرار في الإقتراح الذي يفيد أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يجب دائما توفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشترى في إندماج الأعمال بموثوقية، قرر المجلس أيضاً:

(أ) التوضيح في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في إندماج الأعمال يمكن أن تقاس عادة بموثوقية كافية لكي يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. وبالنسبة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، فإنه عندما تكون هناك مجموعة من النتائج الممكنة باحتمالات مختلفة، يدخل ذلك الشك في قياس القيمة العادلة للأصل، بدلا من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

(ب) تضمين في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ افتراض قابل للدحض مفاده أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد ويتم شرائه في إندماج الأعمال قابل للقياس بموثوقية.

(ج) التوضيح في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن الظروف الوحيدة التي من غير الممكن فيها قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس يتم شرائه في إندماج الأعمال هو عندما ينشأ الأصل غير الملموس من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى ويكون إما(١) غير قابل للفصل، (٢) أو قابل للفصل لكن ليس هناك سابقة أو دليل على معاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مماثلة، وبخلاف ذلك يعتمد تقدير القيمة العادلة على متغيرات يكون أثرها غير قابل للقياس.

(د) تضمين متطلب في هذا المعيار للمنشآت بالإفصاح عن وصف كل أصل يستوفي تعريف الأصل غير الملموس وكان قد تم شرائه في إندماج الأعمال خلال الفترة لكن لم يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، وتفسيرا للسبب وراء عدم إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية.

إستنتاج١٠٣ واقترح بعض المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس عندما يكون قابلا للفصل، إنما فقط مع عقد أو أصل أو التزام ذو صلة (أي غير قابل للفصل بشكل منفرد)، وليس هناك سابقة لمعاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مماثلة على أساس مستقل، ولأن البنود ذات الصلة تنتج معا نفس التدفقات النقدية، يمكن قياس القيمة العادلة لكل منها من خلال التوزيع العشوائي لتلك التدفقات النقدية بين البندين. وقد عارض المجلس أن توفر ظروفاً كهذه أساساً لتضمين قيمة الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل للشهرة. وبالرغم من إرتباط بعض الأصول غير الملموسة بشكل وثيق بأصول أو التزامات أخرى قابلة للتحديد تباع عادة "كمجموعة واحدة"، فإنه لا يزال من الممكن قياس القيمة العادلة لتلك المجموعة بموثوقية. لهذا قرر المجلس أن يشمل التوضيحات التالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٨:

(أ) عندما يكون الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في إندماج الأعمال قابل للفصل لكن فقط مع أصل ملموس أو غير ملموس ذو علاقة، تعترف المنشأة المشترية بمجموعة الأصول كأصل منفرد واحد بشكل منفصل عن الشهرة إذا كانت القيم العادلة المختلفة للأصول في المجموعة غير قابلة للقياس بموثوقية.

(ب) وعلى نحو مماثل، تعترف المنشأة المشترية كأصل واحد بمجموعة متممة من الأصول غير الملموسة التي تشكل ماركة إذا لم تكن القيم العادلة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية. وإذا كانت القيم العادلة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية، يمكن للمنشأة المشترية أن تعترف بها كأصل منفرد بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط أن يكون للأصول المختلفة أعمار إنتاجية مماثلة.

إستنتاج١٠٤ وكما هو مشار في الفقرة "إستنتاج ٩٠"، درس المجلس أيضاً ما إذا كانت معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة يجب أيضاً تطبيقها على البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز المشتراة في إندماج الأعمال، واستنتج المجلس أنه يجب تطبيقها. وبالوصول إلى هذا الإستنتاج، لاحظ المجلس أن المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة تنطبق على جميع الأصول غير الملموسة، بما في ذلك البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز. ولذلك، كان أثر تلك المعايير هو الإعتراف بأي بند غير ملموس يتم شرائه في إندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة عندما يكون قابلا للتحديد ويمكن قياسه بموثوقية، وعندما يكون من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية. وإذا لم يتم تلبية تلك المعايير، فإن نفقات ذلك البند، التي تم شملها في تكلفة الإندماج، تُنسب إلى الشهرة.

إستنتاج١٠٥ لم ير المجلس أية مبرر متعلق بالمفاهيم لتغيير المنهج الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الخاص باستخدام نفس المعايير لكافة الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال لدى تقدير ما إذا يجب الإعتراف بتلك الأصول بشكل منفصل عن الشهرة. وقد استخلص المجلس أن تبني معايير مختلفة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين بشأن الأصول المشتراة في الإندماج، لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية يتدنى.

إستنتاج١٠٦ وعبر البعض في ردهم على مسودة العرض ٣ ومسودة العرض الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ عن قلقهم من أن تطبيق نفس المعايير على جميع الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال لتقييم ما إذا كان يجب الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة سينتج عنه معاملة بعض

البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز المشتراة في إندماج الأعمال بشكل مختلف عن مشاريع مشابهة بدأت داخلياً. وقد أقر المجلس بهذه النقطة. إلا أنه استخلص أن هذا الأمر لا يوفر أساساً لتضمين تلك الأصول غير الملموسة المشتراة في الشهرة. بل أنه يسلط الضوء على ضرورة إعادة دراسة وجهة النظر التي تم تبنيها في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأن الأصل غير الملموس لا يمكن أن يوجد أبداً في مشروع بحوث قيد الإنجاز لكنه يمكن أن يوجد فيما يخص مشروع تطوير قيد الإنجاز فقط حالما يتم إستيفاء كافة معايير التأجيل الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. واستنتج المجلس أن إعادة الدراسة هذه هي خارج نطاق مشروع عمليات إندماج الأعمال الخاص به.

الإلتزامات الطارئة

إستنتاج١٠٧ اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، اعتراف المنشأة المشترية بالإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة بشكل منفصل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة"* في تاريخ الإندماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال بشرط إمكانية قياس قيمها العادلة بموثوقية. وفي توصل المجلس إلى قرار شمول هذا المتطلب في هذا المعيار، لاحظ المجلس أن مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة التي تم الإعتراف بها سابقا وفقا للفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كجزء من توزيع تكلفة الإندماج (التي يمنع هذا المعيار الإعتراف بها على أنها كذلك، انظر الفقرات "إستنتاج ٧٦- إستنتاج ٨٧) هي ليست التزامات طارئة للمنشأة المشتراة. ويتم تعريف الإلتزام الطارئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أنه (أ) التزام تعاقدي محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ويتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع واحداً أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة. (ب) التزام تعاقدي حالي ينشأ عن أحداث سابقة لكن لم يتم الإعتراف به إما لأنه من غير المحتمل طلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي أو لأن مبلغ الإلتزام التعاقدي لا يمكن قياسه بموثوقية كافية. وفي حالة مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة التي تم الإعتراف بها سابقا وفقا للفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢، لا يوجد التزام تعاقدي حالي، كما لا يوجد التزام تعاقدي محتمل ناشئ عن حدث سابق يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع واحداً أو أكثر من الأحداث المستقبلية التي لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة.

إستنتاج١٠٨ إلا أن بعض مجاوبي مسودة العرض ٣ اقترحوا أنه يمكن للمنشأة المشترية والمنشأة المشتراة الإتفاق على أن تتخذ المنشأة المشتراة الخطوات الضرورية لتلبية مع[illegible]عتراف لمخصصات إعادة الهيكلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، من خلال جعل تنفيذ الخطة مشروطا بشراء المنشأة المشتراة في إندماج الأعمال. ويمكن بهذا الإجراء التحايل على المنع الوارد في هذا المعيار بشأن الإعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة كجزء من توزيع تكلفة الإندماج. وبخلاف الظروف التي تطرق إليها المجلس في الفقرة "إستنتاج ٨٥"، إذا لم يحدث إندماج الأعمال فإن المنشأة المشتراة غير ملزمة بمواصلة الخطة. واقترح المجاوبون أنه، في مثل تلك الظروف، يمكن المناقشة بأن خطة إعادة للهيكلة، قبل عملية إندماج الأعمال، هي واحدة مما يلي:

(أ) التزام تعاقدي محتمل للمنشأة المشتراة ينشأ من أحداث سابقة ويتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع واحداً أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة. ولهذا، يمكن للمنشأة المشترية الإعتراف به كالتزام طارئ للمنشأة المشتراة عند توزيع تكلفة الإندماج.

(ب) التزام تعاقدي حالي للمنشأة المشتراة يعتبر التزام طارئ لحين احتمال حدوث إندماج الأعمال. ويمكن الإعتراف حينها بهذا الإلتزام التعاقدي كالتزام من قبل المنشأة المشتراة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، عندما يصبح إندماج الأعمال محتملاً ويكون من الممكن قياس الإلتزام بموثوقية. واقترح المجاوبون أن هذا ينسجم مع الفقرة ٤١ من مسودة العرض ٣ (وتلك الفقرة، مع تعديل طفيف على الصياغة، هي الآن الفقرة ٤٢ من هذا المعيار) وتنص على أن "الدفعة التي يقتضى من المنشأة تعاقديا سدادها، على سبيل المثال، لموظفيها أو مورديها في حال شرائها في عملية إندماج أعمال هو التزام تعاقدي حالي لتلك المنشأة ويعتبر التزاما طارئا لحين يصبح من المحتمل حدوث إندماج الأعمال. ويتم الإعتراف بالإلتزام التعاقدي على أنه التزام من قبل تلك المنشأة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ عندما يصبح من المحتمل حدوث إندماج الأعمال، ويكون من الممكن قياس الإلتزام بموثوقية. وبناءاً على ذلك، حين يتم تنفيذ إندماج الأعمال، تعترف المنشأة المشترية بذلك الإلتزام للمنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإندماج".

إستنتاج١٠٩ لم يوافق المجلس أن تكون خطة إعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على إندماج الأعمال إما (أ) التزام تعاقدي محتمل للمنشأة المشتراة، قبل إندماج الأعمال يستوفي جزء من (أ) تعريف الإلتزام الطارئ ،أو (ب) التزام تعاقدي حالي للمنشأة المشتراة يعتبر التزاما طارئا إلى أن يصبح من المحتمل حدوث إندماج الأعمال. وسبب ذلك ما يلي:

(أ) يلبي الإلتزام التعاقدي المحتمل تعريف الإلتزام الطارئ فقط عندما يستوفي المعايير التالية:

(١) ينشأ من أحداث سابقة؛

(٢) يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع واحداً أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة؛ و

(٣) لا يخضع الحدث (الأحداث) المستقبلية بالكامل لسيطرة المنشأة.

واستخلص المجلس أن خطة إعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على إندماج الأعمال، رغم تلبيتها المعايير الواردة في البندين (١) و(٢) أعلاه، تخفق في تلبية المعيار الوارد في البند (٣). وهذا لأن الحدث المستقبلي غير المؤكد (أي الذي يتم شرائه في إندماج الأعمال) يخضع عموماً لسيطرة المنشأة المشتراة.

(ب) لم تنشأ المنشأة المشتراة، قبل إندماج الأعمال، التزاما تعاقديا حاليا. ووفقاً للفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ينشأ الإلتزام البنّاء لإعادة الهيكلة فقط:

(١) عندما يكون لدى المنشأة خطة تفصيلية رسمية لإعادة الهيكلة؛ و

(٢) وتثير المنشأة توقعا صحيحا لدى أولئك المتأثرين بأنها سوف تنفذ إعادة الهيكلة من خلال البدء بتنفيذ تلك الخطة أو إعلان خصائصها الرئيسية إلى أولئك المتأثرين بها.

واستخلص المجلس أنه إذا كان تنفيذ الخطة مشروطا بشراء المنشأة المشتراة في إندماج الأعمال، عندها لن يتحقق المعيار الوارد في البند (٢). وحتى إذا تم إعلان الخصائص الرئيسية للخطة إلى

أولئك المتأثرين بها، فإن "التوقع الصحيح" يكون مشروطاً بشراء المنشأة في إندماج الأعمال – وهي احتمالية لم يرد نصها في صياغة الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

إستنتاج١١٠ وبناءاً على ذلك، ولتجنب أي لبس أو احتمال بالتحايل على نية المجلس فيما يتعلق بمعاملة مخصصات إعادة الهيكلة، فقد قرر المجلس أن يوضح في الفقرة ٤٣ من هذا المعيار أن خطة المنشأة المشتراة لإعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على أن يتم شرائها في إندماج الأعمال هي ليست، مباشرة قبل إندماج الأعمال، التزام تعاقدي حالي للمنشاة المشتراة، وليست أيضا التزام طارئ لها. وعليه، لا تعترف المنشأة المشترية بخطط إعادة الهيكلة تلك كجزء من توزيع تكلفة الإندماج.

إستنتاج١١١ عند إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار، لاحظ المجلس أنه بالرغم من عدم إعتراف المنشأة المشترية بالإلتزام الطارئ للمنشأة المشتراة قبل إندماج الأعمال، يكون لذلك الإلتزام الطارئ قيمة عادلة، يعكس مبلغها توقعات السوق بشأن أية شكوك تحيط باحتمال ضرورة وجود تدفق صادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي المحتمل أو الحالي. ونتيجة لذلك، يكون لوجود التزامات طارئة للمنشأة المشتراة أثر تخفيض السعر الذي تستعد المنشأة المشترية لدفعه للمنشأة المشتراة، أي تكون المنشأة المشترية قد دُفع لها لتولي التزام على شكل سعر شراء مخفض للمنشأة المشتراة.

إستنتاج١١٢ ولاحظ المجلس أن هذا الأمر يبرز عدم الإنسجام بين معايير الإعتراف المنطبقة على الإلتزامات والإلتزامات الطارئة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *والإطار* (اللذين يسمح كلاهما بالإعتراف بالإلتزام فقط عند احتمال ضرورة وجود تدفق صادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي الحالي) وقياس القيمة العادلة لتكلفة إندماج الأعمال. إن معيار الإعتراف بالإحتمالية المنطبق على الإلتزامات في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *والإطار* هو بالفعل غير منسجم بشكل أساسي مع أي أساس قياس للقيمة العادلة أو القيمة المتوقعة لأن التوقعات بشأن احتمالية ضرورة وجود تدفق صادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية التزام تعاقدي محتمل أو حالي ستنعكس في قياس ذلك الإلتزام التعاقدي المحتمل أو الحالي. إلا أن المجلس وافق على أن تتم دراسة دور الإحتمالية في *الإطار* بشكل أعم كجزء من مشروع المفاهيم المستقبلي.

إستنتاج١١٣ ولاحظ المجلس أيضا أن المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التي تم إعدادها على نطاق كبير للمخصصات التي يتم توليدها داخليا، هي ليست التزامات تعاقدية تم دفعها للمنشأة لتتولاها. وهذا لا يختلف عن الحالات التي يتم فيها الإعتراف بالأصول نتيجة إندماج الأعمال، حتى وإن لم يتم الإعتراف بها إذا تم توليدها داخليا. على سبيل المثال، لا يسمح للمنشأة بالإعتراف ببعض الأصول غير الملموسة المولدة داخليا، ولكن تعترف بها المنشأة المشترية كجزء من توزيع تكلفة شراء تلك المنشأة.

إستنتاج١١٤ عند إعداد مسودة العرض ٣، اقترح المجلس وجوب إستثناء الإلتزام الطارئ المعترف به كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ وقياسه بعد الإعتراف المبدئي بالقيمة العادلة مع التغيرات في القيم العادلة المعترف بها في الربح أو الخسارة إلى أن تتم تسويته أو لحين حل الحدث غير المؤكد الموصوف في تعريف الإلتزام الطارئ. وخلال دراسة ملاحظات المجاوبين بشأن هذه المسألة، أشار المجلس إلى أن قياس مثل هذه الإلتزامات الطارئة بعد الإعتراف

المبدئي بالقيمة العادلة لا ينسجم مع الإستنتاجات التي توصل إليها بخصوص محاسبة الضمانات والتعهدات المالية لتقديم قروض بأسعار فائدة أدنى من سعر السوق عند مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*".

إستنتاج١١٥ قرر المجلس تعديل الإقتراح الوارد في مسودة العرض ٣ لتحقيق الإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبناءاً على ذلك، يقتضي هذا المعيار أن تقاس الإلتزامات الطارئة المعترف بها كجزء من توزيع تكلفة الإندماج بعد الإعتراف المبدئي بها بأي مبلغ مما يلي، أيهما أعلى:

(أ) المبلغ الذي يتم الإعتراف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، و

(ب) المبلغ المعترف به مبدئيا مطروحا منه، حيثما كان مناسبا، الإطفاء المتراكم المعترف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*".

لاحظ المجلس أن عدم تحديد المحاسبة اللاحقة يمكن أن ينتج عنه إلغاء اعتراف غير مناسب لبعض أو جميع هذه الإلتزامات الطارئة مباشرة بعد الإندماج.

إستنتاج١١٦ ولتجنب أي التباس بشأن التفاعل بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمتطلب المذكور أعلاه، قرر المجلس أيضا توضيح ما يلي في هذا المعيار:

(أ) لا ينطبق المتطلب أعلاه على العقود التي تتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ب) إن تعهدات القروض التي يتم استثناءها من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي لا تكون تعهدات لتقديم قروض بأسعار فائدة أدنى من سعر السوق تتم محاسبتها كالتزامات طارئة للمنشأة المشتراة إذا لم يكن من المحتمل، في تاريخ الإندماج بالشراء، أن يُطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي، أو إذا لم يكن من الممكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية. ويتم الإعتراف بتعهد القرض ذلك بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة الإندماج فقط إذا كان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

إستنتاج١١٧ ويدرس المجلس كجزء من المرحلة الثانية من مشروعه الخاص بعمليات إندماج الأعمال ما إذا كان يجب الإعتراف بالبنود التي تلبي تعريف الأصول الطارئة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال. غير أن المجلس قرر أنه من الضروري تناول الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة في المرحلة الأولى من مشروعه، نظرا أنه وافق على إعادة دراسة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن معاملة الشهرة السلبية كجزء من تلك المرحلة الأولى. ولاحظ المجلس أن الشهرة السلبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ كان يمكن أن تنشأ نتيجة عدم الإعتراف بالإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، من بين أسباب أخرى، والتي تم الدفع للمنشاة المشترية لكي تتولاها على شكل سعر شراء مخفض.

الإلتزامات التعاقدية للمنشأة المشتراة التي يصبح تسديدها واجبا بواسطة إندماج الأعمال

إستنتاج١١٨ يوضح هذا المعيار أن الدفعة التي يُقتضى من المنشأة المشتراة تعاقديا تسديدها، على سبيل المثال لموظفيها أو مورديها، في حالة شرائها في إندماج عملية أعمال يتم الإعتراف بها من قبل المنشأة المشترية كجزء من توزيع تكلفة الإندماج. ووافق المجلس أن مثل هذا الإتفاق التعاقدي قبل إندماج الأعمال يؤدي إلى نشوء التزام تعاقدي حالي للمنشأة المشتراة. ويلبي ذلك الإلتزام التعاقدي الحالي تعريف الإلتزام الطارئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إلى أن يصبح من المحتمل حدوث إندماج الأعمال. وما أن يصبح الإندماج محتمل الحدوث، يجب على المنشأة المشتراة الإعتراف بالإلتزام

التعاقدي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أنه إلتزام بشرط إمكانية قياسه بموثوقية. وبناءاً عليه، عندما يتم تنفيذ إندماج الأعمال، تعترف المنشأة المشترية بالإلتزام كجزء من توزيع تكلفة الإندماج.

إستنتاج١١٩ استخلص المجلس أن المعاملة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لهذه الإلتزامات التعاقدية كانت مبهمة، وبالتالي يجب أن يوضح هذا المعيار معاملتها.

إستنتاج١٢٠ وعلى أية حال، وكما هو مبين في الفقرات "إستنتاج ١٠٨ – إستنتاج١١٠"، أوضح المجلس أن خطة المنشأة المشتراة لإعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على شراء المنشاة المشتراة في إندماج الأعمال ليست، مباشرة قبل الإندماج، التزام تعاقدي حالي للمنشاة المشتراة.

قياس الأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المتكبدة أو المضمونة (الفقرتان ٣٦ و ٤٠)

إستنتاج١٢١ شمل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ معالجة تحليلية ومعالجة بديلة مسموحة للقياس المبدئي لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إندماج الأعمال، وبالتالي للقياس المبدئي لأية حقوق أقلية. ووافق المجلس على أن السماح بأن تتم محاسبة معاملات مماثلة بطرق مختلفة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية، لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية ينخفض. واستخلص المجلس أن جودة المعايير ستتحسن بإلغاء الاختيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ من هذا المعيار الناشئ من المرحلة الأولى من مشروع عمليات إندماج الأعمال. واقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أن يتم قياس أصول المنشأة المشتراة القابلة للتحديد والتزاماتها والتزاماتها الطارئة المعترف بها كجزء من توزيع تكلفة الإندماج من قبل المنشأة المشترية مبدئيا بقيمتها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. وبناءاً عليه، سيتم بيان أية حقوق أقلية في المنشأة المشتراة بنسبة الأقلية من صافي القيمة العادلة لتلك البنود. وقد دعم الجميع تقريبا في ردهم على مسودة العرض ٣ الإقتراح الذي كان منسجما مع المعالجة البديلة المسموحة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

إستنتاج١٢٢ وبتطبيق المعالجة التحليلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، تكون المنشأة المشترية قد قاست مبدئيا كل من الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، بإجمالي ما يلي:

(أ) قيمتها العادلة في تاريخ معاملة التبادل، لكن فقط إلى الحد الذي تحصل فيه المنشأة المشترية على حصة ملكية في معاملة التبادل؛ و

(ب) نسبة الأقلية من مبلغها المسجل ما قبل الإندماج.

إستنتاج١٢٣ ولدى تقييم المعالجة التحليلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، أشار المجلس إلى أن المتطلب المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" لإعداد البيانات المالية الموحدة يدفعه وجود مجموعة معينة. ويكمن الهدف من البيانات المالية الموحدة في تقديم معلومات مالية ملائمة وموثوقة للمستخدمين بشأن الموارد التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم لتعكس أن المنشآت ذات الصلة تعمل كمنشأة اقتصادية واحدة. وبناءاً على ذلك، يُقصد من البيانات المالية الموحدة للمجموعة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أن تعكس أداء تلك المجموعة والموارد التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم، بغض النظر عن نطاق حصص الملكية المحتفظ بها. ونتيجة لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٧ توحيد جميع الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المسيطر عليها، ولا يسمح باستخدام منهج تناسبي لإعداد البيانات المالية الموحدة. ووفقاً

لذلك، وباستثناء الشهرة الناشئة من شراء المنشأة التابعة، يتم تضمين ١٠٠% من أصول والتزامات المنشأة التابعة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ سيطرة المنشأة الأم على تلك المنشأة التابعة، بغض النظر عن حصص الملكية المحتفظ بها في المنشأة التابعة.

إستنتاج١٢٤ واستنتج المجلس أن القياس المختلط المبلغ عنه وفقا لمعالجة التحليلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كان غير منسجم مع منهج التوحيد الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومع هدف توفير المعلومات المالية الملائمة والموثوقة للمستخدمين بشأن الموارد التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم.

إستنتاج١٢٥ وأشار المجلس إلى أن المعالجة البديلة المسموحة وفرت للمستخدمين معلومات حول القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء، بالإضافة إلى أية حقوق أقلية في تلك القيم العادلة. واستنتج المجلس أن هذه المعالجة قد إنسجمت مع منهج التوحيد الذي تم تبنيه في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومع الهدف من البيانات المالية الموحدة لأن المعلومات التي وفرتها قد مكنت المستخدمين من التقييم بشكل أفضل لقدرات توليد النقد لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إندماج الأعمال. كما أشار المجلس أيضاً إلى أن المعالجة البديلة المسموحة وفرت لمستخدمي البيانات المالية الموحدة للمجموعة معلومات أكثر فائدة لتقييم مسائلة الإدارة عن الموارد الموكلة إليها.

إستنتاج١٢٦ وناقش المجلس وجهة النظر التي تفيد بأن تركيز البيانات المالية الموحدة ينصب على مالكي المنشأة الأم، رغم استعمال السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لرسم حدود المجموعة. وعلى تلك الأساس، ولأن تكلفة إندماج الأعمال ترتبط فقط بنسبة صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة من قبل المنشأة الأم، يجب قياس صافي الأصول القابلة للتحديد تلك بقيمها العادلة فقط إلى الحد الذي تحصل فيه المنشأة الأم على حصة في معاملة التبادل. وبعبارة أخرى، إن حقوق الأقلية التناسبية في صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة من قبل المنشأة الأم هي ليست جزءاً من معاملة التبادل ويجب بالتالي بيانها على أساس المبالغ المسجلة قبل الإندماج. وجادل الداعمون لهذا المنهج أن الإعتراف فقط بمبلغ الشهرة المشتراة من قبل المنشأة الأم على أساس حصة ملكيتها، بدلاً من مبلغ الشهرة التي تسيطر عليه المنشأة الأم نتيجة الإندماج هو أمر ينسجم مع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

إستنتاج١٢٧ إلا أن المجلس استنتج أن استعمال السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لرسم حدود المجموعة يبقى أمرا أساسيا لتحديد هدف البيانات المالية الموحدة، حتى ولو كان التركيز المقصود لتلك البيانات هم مالكو المنشأة الأم. وفي نموذج التوحيد الذي يكون تركيزه المقصود هم مالكو المنشأة الأم لكنه يستعمل السيطرة لرسم حدود المجموعة، فإن الهدف من البيانات المالية الموحدة لتلك المجموعة هو توفير معلومات لمالكي المنشأة الأم حول الموارد الخاضعة لسيطرتهم، بغض النظر عن نطاق حصة الملكية التي تحتفظ بها المنشأة الأم في تلك الموارد. واستخلص المجلس أن تلك المعلومات حول القيم العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة توفر لمالكي المنشأة الأم معلومات مفيدة أكثر عن الموارد الخاضعة لسيطرتهم أكثر مما يوفره القياس المختلط المبلغ عنه بموجب المعالجة التحليلية.

إستنتاج١٢٨ وقد لاحظ المجلس رغم ذلك أن المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للإعتراف فقط بمبلغ الشهرة المشتراة من قبل المنشأة الأم على أساس حصة ملكيتها، بدلاً من مبلغ الشهرة التي تسيطر عليها المنشأة الأم نتيجة إندماج الأعمال، يسبب مشكلة. وقد رأى المجلس هذا الأمر على أنه خلل في الأسلوب الذي تفاعل به معيار المحاسبة الدولي ٢٢ مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بدلاً من كونه مؤشر بأن البيانات المالية الموحدة والمعدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ يقصد بها أن تعكس فقط الموارد المنسوبة لمالكي المنشأة الأم على أساس حصص الملكية التي تحتفظ بها المنشأة الأم. وقد استخلص المجلس أنه إذا كان هذا حقا الهدف من البيانات المالية الموحدة، فإن تبني منهج تناسبي في توحيد كافة الأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في إندماج الأعمال سيكون هو المنهج الوحيد لتحقيق ذلك الهدف. ويعيد المجلس النظر في المتطلب الذي يفيد بالإعتراف فقط بمبلغ الشهرة المشتراة من قبل المنشأة الأم على أساس حصة ملكيتها كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إندماج الأعمال.

الشهرة (الفقرات ٥١-٥٥)

الإعتراف المبدئي بالشهرة كأصل

إستنتاج١٢٩ اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أن تعترف المنشأة المشترية بالشهرة المشتراة في إندماج الأعمال كأصل وأن تقاس مبدئيا على أنها الزيادة في تكلفة الإندماج عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لأصول المنشأة المشتراة القابلة للتحديد وإلتزاماتها والتزاماتها الطارئة. وقد دعم الجميع تقريبا في ردهم على مسودة العرض ٣ هذه المقترحات. باستثناء أثر الإعتراف بالإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة على قياس الشهرة المشتراة (انظر الفقرات "إستنتاج١٠٧ – إستنتاج١١٧)، تنسجم هذه المتطلبات مع المتطلبات السابقة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢. غير أن المجلس قرر أنه لا يجب أن يخلط هذا المعيار أساليب القياس مع المفاهيم وبالتالي ينص هذا المعيار، خلافا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، على تعريف الشهرة من حيث طبيعتها بدلا من من قياسها. وبالتحديد، يُعرِّف هذا المعيار الشهرة على أنها منافع اقتصادية مستقبلية تنشأ من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل منفرد والإعتراف بها بشكل منفصل.

إستنتاج١٣٠ وعند إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار، لاحظ المجلس أنه عند قياس الشهرة على أنها قيمة متبقية، فإنها يمكن أن تتضمن العناصر التالية:

(أ) القيمة العادلة لعنصر المنشأة المستمرة للمنشأة المشتراة. ويمثل عنصر المنشأة المستمرة قدرة المنشأة المشتراة على اكتساب معدل عائد على مجموعة من صافي الأصول، أعلى مما هو متوقع من تلك الأصول العاملة بشكل منفصل. وتنبع تلك القيمة من تجميع صافي أصول المنشأة المشتراة، ومن منافع أخرى أيضا كالعوامل المتعلقة بعيوب السوق، بما في ذلك القدرة على كسب أرباح محتكرة وعوائق أمام الدخول إلى السوق.

(ب) القيمة العادلة للتجميعات المتوقعة والمنافع الأخرى من جمع صافي أصول المنشأة المشتراة مع تلك التي تخص المنشأة المشترية. وتعتبر تلك التجميعات والمنافع الأخرى حالة فريدة لكل عملية إندماج أعمال، كما أن العمليات المختلفة لإندماج الأعمال ينتج عنها تجميعات مختلفة وبالتالي قيم مختلفة.

(ج) دفعات زائدة من قبل المنشأة المشترية.

(د) أخطاء في قياس والإعتراف بالقيمة العادلة إما لتكلفة إندماج الأعمال أو للأصول القابلة للتحديد

للمنشأة المشتراة أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها الطارئة، أو متطلبا في معيار محاسبي لقياس تلك البنود القابلة للتحديد بمبلغ يختلف عن القيمة العادلة.

إستنتاج١٣١ لاحظ المجلس أن العنصرين الثالث والرابع لا يشكلان جزءا من الشهرة وليسا أصولا، بينما يشكل العنصران الأول والثاني جزءا من الشهرة. وقد وصف المجلس هذين العنصرين الأول والثاني على أنهما "جوهر الشهرة"، وركز تحليلاته أولاً على ما إذا كان يجب الإعتراف بجوهر الشهرة كأصل.

إستنتاج١٣٢ يرد تعريف الأصل في *الإطار* على أنه مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة يتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة. وتنص الفقرة ٥٣ من *الإطار* على أن "المنافع الإقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل هي إمكانية المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تدفق النقد والنقد المعادل إلى المؤسسة". واستنتج المجلس أن جوهر الشهرة يمثل الموارد التي يتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة. وفي دراسة ما إذا كان جوهر الشهرة يمثل موردا تسيطر عليه المنشأة، أخذ المجلس بعين الإعتبار التأكيد بأن جوهر الشهرة ينشأ، جزئيا على الأقل، من خلال عوامل مثل القوى العاملة المدربة جيداً، والعملاء المخلصين...الخ وأنه لا يمكن إعتبار تلك العوامل مسيطر عليها من قبل المنشأة لأن القوى العاملة يمكن أن تترك العمل من ثم يتجه العملاء إلى مكان آخر. غير أن المجلس استنتج أنه في حالة جوهر الشهرة، يتم توفير السيطرة من خلال سلطة المنشأة المشترية لتوجيه سياسات وإدارة المنشأة المشتراة. وبناءاً عليه، استنتج المجلس أن جوهر الشهرة ينسجم مع تعريف الأصل الوارد في *الإطار*.

إستنتاج١٣٣ ثم درس المجلس فيما بعد ما إذا كان شمول العنصرين الثالث والرابع المحددين في الفقرة "إستنتاج١٣٠" في قياس الشهرة المشتراة يجب أن يمنع الإعتراف بالشهرة من قبل المنشأة المشترية كأصل. وإلى الحد الذي تشمل به تلك الشهرة تلك العناصر، فإنها تشمل أيضاً بنودا ليست أصولاً". وعليه، فإن تضمينها في الأصل الموصوف كشهرة لن يكون بيانا صادقا.

إستنتاج١٣٤ لاحظ المجلس أنه من غير العملي تحديد المبلغ المنسوب لكل عنصر من عناصر الشهرة المشتراة. ومع أنه من الممكن أن تكون هناك مشاكل فيما يخص البيان الصادق في الإعتراف بكافة العناصر كأصل عنوانه الشهرة، إلا أن هناك مشاكل مماثلة مرتبطة ببديل الإعتراف بكافة العناصر مباشرة كمصروفات. وبعبارة أخرى، فإنه إلى الحد الذي يتضمن به قياس الشهرة المشتراة جوهر الشهرة، فإن الإعتراف بذلك الأصل كمصروف ليس أيضا بيانا صادقا.

إستنتاج١٣٥ واستنتج المجلس أنه من المحتمل أن تتكون الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال والتي تم قياسها على أنها قيمة متبقية بشكل رئيسي من جوهر الشهرة في تاريخ الإندماج بالشراء، وأن الإعتراف بها كأصل هو أكثر صدقاً في البيان من الإعتراف بها كمصروف.

المحاسبة اللاحقة للشهرة

إستنتاج١٣٦ اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، تسجيل الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال بعد الإعتراف المبدئي بسعر التكلفة مطروحا منه أية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة. وبالتالي لا يسمح بإطفاء الشهرة ويجب بدلاً من ذلك إختبارها بشأن انخفاض القيمة سنوياً أو على نحو أكثر تكرارا، إذا أشارت الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى إمكانية إنخفاض قيمتها، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*". واقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن يتم

إطفاء الشهرة المشتراة على أساس منتظم خلال أفضل تقدير لعمرها الإنتاجي. وكان هناك افتراض قابل للدحض مفاده أن عمرها الإنتاجي لم يتجاوز العشرين عاما من الإعتراف المبدئي. وإذا تم دحض ذلك الإفتراض، فإنه يجب إختبار الشهرة بشأن انخفاض القيمة وفقا للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في نهاية كل سنة مالية على الأقل، حتى لو لم يكن هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمتها.

إستنتاج١٣٧ وفي دراسة المحاسبة المناسبة للشهرة المشتراة بعد الإعتراف بها مبدئيا، درس المجلس المناهج الثلاث التالية:

(أ) طريقة القسط الثابت في حساب الإطفاء لكن مع اختبار انخفاض القيمة كلما كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة؛

(ب) عدم الإطفاء لكن مع اختبار انخفاض القيمة سنويا أو على نحو أكثر تكرارا إذا أشارت أحداث أو تغيرات في الظروف إلى إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة؛ و

(ج) السماح للمنشآت بالإختيار بين المنهج (أ) والمنهج (ب).

إستنتاج١٣٨ واستنتج المجلس، إلى جانب مجاوبي مسودة العرض ٣ الذين عبروا عن وجهة نظر واضحة بشأن هذه المسألة المتفق عليها عموما، أنه يجب عدم السماح للمنشآت بأن تختار بين المنهج (أ) والمنهج (ب). حيث أن السماح بالإختيار سيقلل من فائدة المعلومات المتوفرة لمستخدمي البيانات المالية لأن مستوى كل من قابلية المقارنة والموثوقية يتدنى.

إستنتاج١٣٩ ودعم مجاوبو مسودة العرض ٣ الذين عبروا عن وجهة نظر واضحة بشأن هذه المسألة عموما المنهج (أ)، وقدموا الحجج التالية لدعم ذلك المنهج:

(أ) إن الشهرة المشتراة هي أصل يتم إستهلاكه وإستبداله بشهرة مولدة داخليا. لذلك يضمن الإطفاء الإعتراف بالشهرة المشتراة في الربح والخسارة ولا يعترف بالشهرة المولدة داخليا كأصل بديل لها، بالإنسجام مع المنع العام الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حول الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا.

(ب) ومن حيث المفهوم، يعتبر الإطفاء أسلوب لتوزيع تكلفة الشهرة المشتراة خلال الفترات التي يتم فيها إستهلاكها، وينسجم مع المنهج المعمول به فيما يخص الأصول الثابتة الأخرى الملموسة وغير الملموسة التي ليس لها عمر إنتاجي محدد. وفي الحقيقة يقتضي أن تحدد المنشآت الأعمار الإنتاجية لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات، وأن توزع مبالغها القابلة للإستهلاك على أساس منتظم خلال تلك الأعمار الإنتاجية. ولا يوجد سبب مفهومي لمعاملة الشهرة المشتراة بشكل مختلف.

(ج) لا يمكن توقع العمر الإنتاجي للشهرة المشتراة بمستوى مقنع من الموثوقية، ولا يمكن معرفة النمط الذي تضعف به تلك الشهرة. غير أن الإطفاء المنتظم ولو خلال فترات اعتباطية يوفر توازن مناسب بين سلامة المفاهيم وقابلية إستخدامها بتكلفة مقبولة: أنه الحل العملي الوحيد لمشكلة مستعصية.

إستنتاج١٤٠ وفي دراسة هذه الملاحظات، وافق المجلس أن تحقيق مستوى مقبول من الموثوقية على شكل بيان صادق، وإحراز توازن في الوقت ذاته بين ما هو عملي، كان هو التحدي الرئيسي الذي واجهه المجلس عند مناقشة المحاسبة اللاحقة للشهرة. ولاحظ المجلس أنه من غير الممكن عموما توقع العمر الإنتاجي للشهرة المشتراة والنمط الذي تتناقص به عادة. ونتيجة لذلك، يمكن في أفضل الأحوال وصف المبلغ الذي يتم إطفاءه في أي فترة محددة على أنه تقدير اعتباطي لاستهلاك الشهرة

المشتراة خلال تلك الفترة. وأقر المجلس أنه إذا كانت الشهرة هي أصل، فإنه يجب أن يكون صحيحا أنه يتم استهلاك الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال وإستبدالها بشهرة مولدة داخليا، بشرط أن تكون المنشأة قادرة على المحافظة على القيمة الكلية للشهرة (عن طريق، مثلا، إنفاق الموارد على الدعاية وخدمة العملاء). غير أنه وبالإنسجام مع وجهة النظر التي توصل إليها لدى إعداد مسودة العرض ٣، بقى المجلس متشككا بشأن تكلفة الإطفاء التي تعكس استهلاك الشهرة المشتراة، بينما لا يتم الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا التي تحل محلها. وبناءاً على ذلك، أعاد المجلس تأكيد الإستنتاج الذي توصل إليه عند إعداد مسودة العرض ٣ بأن طريقة القسط الثابت في حساب إطفاء الشهرة خلال فترة اعتباطية يخفق في توفير معلومات مفيدة. وأشار المجلس إلى أن كل من الأدلة والبحوث تؤيد وجهة النظر هذه.

إستنتاج ١٤١ وفي دراسة ملاحظات المجاوبين الملخصة في الفقرة "إستنتاج ١٣٩ب"، أشار المجلس إلى أنه رغم أن الأعمار الإنتاجية لكل من الشهرة والأصول الثابتة الملموسة ترتبط مباشرة بالفترة التي يتوقع أن تولد خلالها صافي تدفقات نقدية واردة إلى المنشأة، إلا أن المنفعة المادية المتوقعة للأصل الثابت الملموس التي تتحقق للمنشأة تضع حدا أعلى على العمر الإنتاجي للأصل. وبعبارة أخرى، فإن العمر الإنتاجي للأصل الثابت الملموس، وخلافا للشهرة، لا يمكن أن يمتد ليتجاوز المنفعة المادية المتوقعة المتحققة للمنشأة.

إستنتاج ١٤٢ وقد أعاد المجلس تأكيد وجهة النظر التي توصل إليها لدى إعداد مسودة العرض ٣ بأنه إذا أمكن إيجاد اختبار دقيق وعملي لانخفاض القيمة، فإنه يمكن تقديم معلومات مفيدة أكثر لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة بموجب منهج لا يتم فيه إطفاء الشهرة، بل يتم بدلاً من ذلك إختبارها بشأن انخفاض القيمة سنويا أو على نحو أكثر تكرارا إذا أشارت الأحداث والتغيرات في الظروف إلى إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة. وبعد دراسة ملاحظات المجاوبين على مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول الشكل الذي يجب أن يتخذه ذلك الإختبار لانخفاض القيمة، استنتج المجلس أنه يمكن إيجاد اختبار دقيق وعملي على نحو كافٍ لانخفاض القيمة. ويتضمن أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مناقشات المجلس حول الشكل الذي يجب أن يتخذه إختبار انخفاض القيمة.

زيادة حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة عن التكلفة (الفقرتان ٥٦ و ٥٧)

إستنتاج١٤٣ تتجاوز حصة المنشأة المشترية، في بعض عمليات إندماج الأعمال، في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة تكلفة الإندماج. ويشار أدناه إلى ذلك التجاوز، الذي يشار إليه عموما بالشهرة السلبية، على أنه زيادة.

إستنتاج١٤٤ واقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أنه إذا كان هناك زيادة، يجب على المنشأة المشترية القيام بما يلي:

(أ) إعادة أولا تقييم وقياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة وقياس تكلفة الإندماج؛ و

(ب) الإعتراف مباشرة بأي زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك في الربح أو الخسارة.

إستنتاج١٤٥ لم يؤيد عموماً مجاوبو مسودة العرض ٣ اقتراح الإعتراف مباشرة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم في الربح أو الخسارة. واستندت اعتراضاتهم إلى وجهات النظر التالية:

(أ) يمكن أن تنشأ أي زيادة كتلك بسبب توقعات خسائر ومصاريف مستقبلية.

(ب) لن يكون الإعتراف بالزيادة مباشرة في الربح أو الخسارة بيانا صادقا إلى الحد الذي تنشأ فيه بسبب أخطاء القياس أو بسبب متطلب في معيار محاسبي معين لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة، لكنه يُعامل كما لو أنه قيمة عادلة بهدف توزيع تكلفة الإندماج.

(ج) لا ينسجم الإقتراح مع محاسبة التكلفة التاريخية.

إستنتاج١٤٦ وفي دراسة ملاحظات المجاوبين، وافق المجلس على أن معظم عمليات إندماج الأعمال هي معاملات تبادل يستلم فيها كل طرف ويضحي بقيمة متساوية. ونتيجة لذلك، فإن وجود الزيادة يمكن أن يشير إلى:

(أ) أنه تمت المبالغة في بيان القيم المنسوبة إلى الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة؛

(ب) أنه قد تم حذف الإلتزامات القابلة للتحديد و/أو الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة أو تم التقليل من بيان (ج) القيم المنسوبة إلى تلك البنود؛ أو

(ج) أنه تم التقليل من بيان القيم المعينة للبنود التي تتضمن تكلفة إندماج الأعمال.

إستنتاج١٤٧ وأكد المجلس استنتاجاته السابقة بأن الزيادة يجب أن تبقى في حالات نادرة إذا تم أداء التقييمات المتأصلة في محاسبة إندماج الأعمال على نحو مناسب، وإذا تم تحديد كافة الإلتزامات القابلة للتحديد والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة والإعتراف بها على نحو ملائم. وبناءاً على ذلك، عندما توجد مثل هذه الزيادة، يجب على المنشأة المشترية أولا أن تعيد تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة وقياس تكلفة إندماج الأعمال.

إستنتاج١٤٨ كما لاحظ المجلس أن أي زيادة متبقية بعد إعادة التقييم يمكن أن تتضمن واحدة أو أكثر من العناصر التالية:

(أ) الأخطاء التي تبقى، على الرغم من إعادة التقييم، في الإعتراف أو قياس القيمة العادلة لتكلفة الإندماج أو الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها الطارئة.

(ب) متطلب في معيار محاسبي لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبلغ غير القيمة عادلة، ولكنه يُعامل على أنه قيمة عادلة بهدف توزيع تكلفة الإندماج.

(ج) الشراء بأسعار منخفضة. ويمكن حدوث هذا مثلاً عندما يرغب بائع مؤسسة الإنسحاب من تلك المؤسسة لأسباب ليست اقتصادية، ويكون مستعدا لقبول ما هو أقل من قيمتها العادلة كمقابل.

إستنتاج١٤٩ واختلف المجلس مع وجهة النظر التي تفيد بأن توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية يمكن أن تؤدي إلى نشوء زيادة معينة. وبالرغم من أن توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية لها أثر تخفيض السعر الذي تستعد المنشأة المشترية لدفعه للمنشأة المشتراة، إلا أن صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة سوف يتأثر بشكل مشابه. على سبيل المثال، لنفرض أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لمؤسسة عمل معينة

هي ١٠٠ بشرط إنفاق ٢٠ على إعادة هيكلة المؤسسة، لكن يتم إنفاق ٣٠ فقط إذا لا تتم إعادة هيكلة. ولنفرض أيضاً أنه لا توجد شهرة في مؤسسة العمل. وعليه فإن أي منشأة مشترية تكون مستعدة لدفع ٨٠ لشراء مؤسسة العمل، بشرط أن تكون قادرة على توليد التدفقات النقدية الإضافية نتيجة لإعادة الهيكلة. وبالتالي فإن القيمة العادلة لمؤسسة العمل هي ٨٠. ويقارن هذا المبلغ مع صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة. إن صافي القيمة العادلة لتلك البنود هو أيضاً ٨٠ وليس ١٠٠، لأنه لم يتم بعد تكبد التكاليف البالغة ٢٠ اللازمة لتوليد قيمة ١٠٠. وبعبارة أخرى، تنعكس توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية في القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة. وقد لاحظ المجلس أن أحد الأسباب الممكنة لحدوث الأخطاء المشار إليها في الفقرة "إستنتاج ١٤٨(أ)" هو الفشل بأن تُعكس وبشكل صحيح القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها الطارئة في موقعها ووضعها الحاليين، مما يعكس مستوى أدائها الحالي.

إستنتاج١٥٠ عند إعداد مسودة العرض ٣، ووضع هذا المعيار، أخذ المجلس بعين الإعتبار المعالجة الأنسب للزيادة التي تتضمن العناصر المحددة في الفقرة "إستنتاج ١٤٨" من خلال تقييم ما إذا يجب الإعتراف بها:

(أ) كتخفيض في القيم المنسوبة إلى بعض صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة (مثلا، من خلال التخفيض التناسبي للقيم المنسوبة إلى الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة بدون أسعار سوق قابلة للتحديد بسهولة)؛ أو

(ب) كالتزام منفصل؛ أو

(ج) مباشرة في الربح أو الخسارة.

الإعتراف بالزيادة كتخفيض في القيم المنسوبة إلى بعض صافي الأصول

إستنتاج ١٥١ إعتبر المجلس وجهة النظر التي تفيد بأن الإعتراف بالزيادة من خلال تخفيض القيم المنسوبة إلى صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة مناسبة لأنها تنسجم مع أسلوب محاسبة التكلفة التاريخية، من حيث أنها لا تعترف بمجموع صافي الأصول المشتراة بأعلى من إجمالي تكلفة تلك الأصول. إلا أن المجلس رفض وجهة النظر هذه مشيرا إلى أن التخفيض في القيم المخصصة لكل أصل من صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة سيكون حتماً عشوائيا وبالتالي ليس صادقاً، إلى الحد الذي تشتمل به الزيادة على العنصرين الأول والثالث في الفقرة "إستنتاج ١٤٨". والمبلغ الناتج المعترف به لكل بند لا يكون تكلفة، كما لا يكون قيمة عادلة. ويبرز مثل هذا المنهج قضايا إضافية فيما يتعلق بالقياس اللاحق لتلك البنود. على سبيل المثال، إذا خفضت المنشأة المشترية بشكل تناسبي القيم العادلة المنسوبة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة دون أسعار سوق قابلة للتحديد بسهولة، يتم عكس ذلك التخفيض فوراً بالنسبة لأي من تلك الأصول التي تم قياسها بعد الإعتراف المبدئي على أساس القيمة العادلة.

إستنتاج١٥٢ إلى الحد الذي تشتمل فيه الزيادة على العنصر الثاني الوارد في الفقرة "إستنتاج ١٤٨"، فإن تخفيض القيم المعينة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة التي يُطلب قياسها مبدئياً بقيمها العادلة من قبل المنشأة المشترية لا يكون بيانا صادقا.

إستنتاج١٥٣ لاحظ المجلس أنه رغم أنه من الضروري أن تنسجم أي إرشادات بشأن تحديد القيم التي يجب أن تعينها المنشأة المشترية لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة مع الهدف من قياس القيمة العادلة، إلا أن الوضع ليس حاليا كذلك بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إن توزيع الزيادة التي تشتمل على العنصر الثاني في الفقرة "إستنتاج ١٤٨" على تلك البنود التي لا يتم قياسها مبدئيا من قبل المنشأة المشترية بقيمها العادلة سوف ينتج عنه بالرغم من ذلك الإعتراف المبدئي بتلك البنود من قبل المنشأة المشترية بقيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. غير أن المجلس قرر أن مثل هذا المنهج لن يكون مناسبا في هذا الوقت:

(أ) لأنه يقوم كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إندماج الأعمال بإعادة النظر في تلك المتطلبات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي ينتج عنها اعتراف المنشأة المشترية مبدئيا بصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبالغ لا تعتبر قيم عادلة لكنها تعامل على أنها قيم عادلة لغرض توزيع تكلفة الإندماج.

(ب) لأنه يبرز مزيدا من القضايا فيما يتعلق بالقياس اللاحق لتلك البنود المماثلة لتلك البنود المحددة في الفقرة "إستنتاج ١٥١". على سبيل المثال، ينطوي قياس أصول الضريبة المؤجلة للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء على خصم منافع الضريبة الإسمية إلى قيمها الحالية. ولا ينسجم هذا مع معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*" والذي يقتضي قياس أصول الضريبة المؤجلة بالمبالغ الإسمية. وبناءاً عليه، يتم مباشرة عكس أثر الخصم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢.

الإعتراف بالزيادة كالتزام منفصل

إستنتاج١٥٤ لاحظ المجلس أن الزيادة التي تشتمل على أي من العناصر المحددة في الفقرة "إستنتاج ١٤٨" لا تلبي تعريف الإلتزام وأن الإعتراف بها كالتزام لن يكون صحيحا. ولاحظ المجلس أيضاً أن الإعتراف كالتزام يبرز قضية متى يجب تخفيض رصيد الإئتمان، إذا حصل ذلك.

الإعتراف بالزيادة مباشرة في الربح أو الخسارة

إستنتاج١٥٥ استنتج المجلس أن أكثر المعالجات صدقا لذلك الجزء من الزيادة الناشئ من الشراء بأسعار مخفضة هو الإعتراف المباشر في الربح أو الخسارة. كما استنتج المجلس أيضا أن التحديد المنفصل لمبلغ الزيادة المنسوب إلى كل من العنصرين الأول والثاني المحددين في الفقرة "إستنتاج ١٤٨" هو أمر غير عملي.

إستنتاج١٥٦ ونتيجة لذلك، استنتج المجلس أن:

(أ) المعالجة الأكثر مناسبة لأي زيادة متبقية بعد أداء المنشأة المشترية لعمليات إعادة التقييم الضرورية هو الإعتراف المباشر في الربح أو الخسارة؛ و

(ب) بالنسبة لكل عملية إندماج أعمال تحدث خلال فترة الإبلاغ المالي، يجب على المنشأة المشترية أن تفصح عن مبلغ أي من هذه الزيادات ووصف لطبيعتها.

إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل (الفقرات ٥٨-٦٠)

إستنتاج١٥٧ يتبنى هذا المعيار المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٦-٣٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن محاسبة عمليات إندماج الأعمال التي تتحقق على مراحل، مثلا العمليات المتعاقبة لشراء الأسهم. وسوف يعيد المجلس النظر في تلك المتطلبات كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إندماج الأعمال.

إستنتاج١٥٨ وعلى أية حال، استلم المجلس عدداً كبيراً من الطلبات من هيئاته الفرعية للحصول على إرشادات بشأن التطبيق العملي للفقرات ٣٦-٣٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ونتيجة لذلك فإن المجلس:

(أ) وضح في هذا المعيار أن محاسبة تعديلات القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة كعمليات إعادة تقييم إلى الحد الذي ترتبط فيه بحصص الملكية المحتفظ بها سابقا من قبل المنشأة المشترية لا تشير إلى أن المنشأة المشترية قد اختارت تطبيق سياسة محاسبية لإعادة تقييم تلك البنود بعد الإعتراف المبدئي.

(ب) وضع مثالا يوضح تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٨-٦٠ من هذا المعيار. وذلك المثال مشمول في الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار.

المحاسبة المبدئية المحددة مؤقتاً (الفقرات٦١-٦٥)

إستنتاج١٥٩ يغير هذا المعيار من المتطلبات الواردة في الفقرات٧١ -٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول الإعتراف اللاحق بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أو التغيرات في القيم المعينة لها. وعندما يكون من الممكن تحديد المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط في نهاية فترة الإبلاغ المالي التي يحدث فيها إندماج الأعمال، اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، من المنشأة المشترية محاسبة الإندماج باستعمال تلك القيم المؤقتة. ويكون هذا هو الحال إذا كان من الممكن تحديد القيم العادلة المعينة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها الطارئة أو تحديد تكلفة الإندماج بشكل مؤقت فقط من قبل المنشأة المشترية في نهاية فترة الإبلاغ المالي التي يحدث فيها الإندماج. ويقتضي هذا المعيار أيضاً:

(أ) الإعتراف بأية تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة لإتمام المحاسبة المبدئية من تاريخ الإندماج بالشراء وخلال ١٢ شهرا من تاريخ الإندماج بالشراء.

(ب) الإعتراف، مع وجود استثناءات قليلة محددة، بالتعديلات على المحاسبة المبدئية للإندماج بعد إتمام تلك المحاسبة المبدئية فقط لتصحيح خطأ معين وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*". وبناءاً عليه لا يمكن تعديل المحاسبة المبدئية للإندماج لإستيعاب آثار التغيرات في التقديرات المحاسبية بعد الإندماج.

إستنتاج١٦٠ وعلى النقيض من ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢:

(أ) أن تعترف المنشأة المشترية لاحقاً بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة التي لم تلبي معايير الإعتراف المنفصل في وقت المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال عندما تلبي تلك المعايير؛ و

(ب) أن تعدل المنشأة المشترية القيم المعينة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة عندما تتوفر أدلة إضافية تساعد في تقدير قيم تلك البنود في تاريخ الإندماج بالشراء.

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، تعترف المنشأة المشترية بأي تعديل من خلال تعديل المبلغ المعين للشهرة أو الشهرة السلبية، ولكن فقط بشرط حدوث التعديل في نهاية أول فترة إبلاغ مالي سنوية بدأت بعد إندماج الأعمال، وفقط إلى الحد الذي لا يزيد فيه التعديل من المبلغ المسجل للشهرة عن مبلغها القابل للإسترداد. وبخلاف ذلك، يقتضي الأمر الإعتراف بالتعديل في الربح أو الخسارة.

إستنتاج١٦١ ولدى إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار، لاحظ المجلس أن احد أهداف محاسبة إندماج الأعمال هو أن تعترف المنشأة المشترية بكافة الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة التي كانت موجودة واستوفت معايير الإعتراف المنفصل في تاريخ الإندماج بالشراء بقيمها العادلة في ذلك التاريخ. واستنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للإعتراف اللاحق بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة يمكن أن يكون قد نتج عنها، في بعض الحالات، محاسبة إندماج الأعمال بطريقة لا تنسجم مع هذا الهدف. وكان الحال سيكون كذلك إذا إستوفى، على سبيل المثال، أصل معين للمنشأة المشتراة لم يلبي معايير الإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة في وقت المحاسبة المبدئية للإندماج تلك المعايير بسبب حدث يقع بعد تاريخ الإندماج بالشراء لكن قبل نهاية أول فترة إبلاغ مالي سنوية تبدأ بعد الإندماج.

إستنتاج١٦٢ وعلى أية حال، لاحظ المجلس أيضاً أنه من غير الممكن عادة أن تحصل المنشأة المشترية قبل تاريخ الإندماج بالشراء على كافة المعلومات الضرورية، مباشرة بعد تاريخ الإندماج بالشراء، لتحقيق الهدف المذكور في الفقرة "إستنتاج ١٦١". وبالتالي فإنه ليس من الممكن غالباً أن تكمل المنشأة المشترية محاسبة الإندماج في وقت لاحق بعد ذلك. وعليه استخلص المجلس أنه يجب لهذا المعيار، وبدون تعديل الهدف المذكور في الفقرة "إستنتاج ١٦١"، منح المنشأة المشترية فترة من الوقت بعد تاريخ الإندماج بالشراء لإتمام محاسبة إندماج الأعمال. واستنتج المجلس أيضاً أنه من الضروري تحديد فترة قصوى من الوقت يتم خلالها إتمام تلك المحاسبة، حتى وإن كان بشكل عشوائي، لمنع تعديل المحاسبة بشكل غير محدد. واستخلص المجلس أن فترة ١٢ شهر هي فترة معقولة.

إستنتاج١٦٣ ودعم عموما مجاوبو مسودة العرض ٣ المنهج المذكور أعلاه. أما الأقلية التي لم تؤيده فقد تساءلت ما إذا كانت فترة ١٢ شهرا هي فترة كافية لإتمام المحاسبة المبدئية. غير أنه لم يكن هناك إجماع واضح بين المجاوبين حول الفترة البديلة المناسبة، كما لم يوضح المجاوبون السبب وراء كون بدائلهم المقترحة أقل اعتباطية من اقتراح المجلس في مسودة العرض ٣.

التعديلات بعد إتمام المحاسبة المبدئية (الفقرات ٦٣-٦٥)

إستنتاج١٦٤ ابتدأ المجلس مداولاته بشأن متى يجب اقتضاء التعديلات على المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة من خلال أولا دراسة الظروف الأخرى التي تقتضي فيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تسمح بتعديل محاسبة معاملة معينة بأثر رجعي. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، وفي حال عدم وجود تغيير في السياسة المحاسبية، يقتضي من المنشأة أن تعدل بياناتها

المالية بأثر رجعي لتصحيح خطأ معين فقط. وقد استخلص المجلس أنه من غير الملائم أن يقتضي هذا المعيار أو يسمح بإجراء تعديلات بأثر رجعي على محاسبة إندماج الأعمال لغرض غير تصحيح خطأ معين. ولهذا، قرر المجلس، مع وجود الإستثناءات الثلاث التي نوقشت في الفقرات "إستنتاج ١٦٥-إستنتاج ١٦٩"، وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشترية تعديل المحاسبة المبدئية للإندماج بعد إتمام تلك المحاسبة لتصحيح خطأ معين فقط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨. وقد أيد هذا المتطلب كافة مجاوبو مسودة العرض ٣ تقريباً.

إستنتاج١٦٥ ويتعلق اثنان من الإستثناءات الثلاث من هذا المتطلب بتعديلات تكلفة إندماج الأعمال بعد إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال. ويتم مناقشة تلك الإستثناءات في الفقرتين "إستنتاج ١٦٦ و إستنتاج١٦٧". ويتعلق الإستثناء الثالث بالإعتراف اللاحق من قبل المنشأة المشترية بأصول الضريبة المؤجلة التي لا تلبي معايير الإعتراف المنفصل عند المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال. وتتم مناقشة هذا الإستثناء في الفقرتين "إستنتاج ١٦٨ و إستنتاج ١٦٩".

التعديلات على تكلفة إندماج الأعمال بعد إتمام المحاسبة المبدئية

إستنتاج١٦٦ عندما تنص اتفاقية إندماج الأعمال على تعديل على تكلفة الإندماج متوقف على أحداث مستقبلية، تقتضي الفقرة ٣٢ من هذا المعيار أن يُشمل مبلغ التعديل في تكلفة الإندماج في تاريخ الإندماج بالشراء إذا كان التعديل محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية. ووفقاً للفقرة ٣٣، إذا تم تضمين مبلغ التعديل في تكلفة الإندماج في وقت المحاسبة المبدئية للإندماج لكن لم تقع الأحداث المستقبلية أو أن التقدير بحاجة إلى مراجعة، فإن تكلفة الإندماج يجب تعديلها وفقا لذلك. ووفقا للفقرة ٣٤، إذا لم يتم شمل مبلغ التعديل في تكلفة الإندماج في وقت المحاسبة المبدئية للإندماج ويصبح التعديل فيما بعد محتملا ويمكن قياسه بموثوقية، فإن تكلفة الإندماج يجب أيضا تعديلها وفقاً لذلك. إن المتطلبات الواردة في الفقرتين ٣٣ و ٣٤ من هذا المعيار هما استثناءان من المبدأ الذي يتبناه المجلس والذي يفيد بوجوب تعديل المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة فقط لتصحيح خطأ معين.

إستنتاج١٦٧ وكما هو مشار إليه في الفقرة "إستنتاج ٦٧"، ينقل هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ متطلبات التعديلات على تكلفة إندماج الأعمال المشروطة بأحداث مستقبلية، دون إعادة النظر فيها. ويعيد المجلس دراسة تلك المتطلبات، وبالتالي الإستثنائين المتعلقين بالمبدأ الذي يفيد بإمكانية تعديل المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال فقط لتصحيح خطأ معين، كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إندماج الأعمال.

الإعتراف بأصول الضريبة المؤجلة بعد إتمام المحاسبة المبدئية (الفقرة ٦٥)

إستنتاج١٦٨ احتوى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ استثناءا من المتطلبات الموضحة في الفقرة "إستنتاج١٦٠" للإعتراف اللاحق بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة. ونشأ ذلك الإستثناء بسبب المحاسبة التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٢٢ عندما تم لاحقا تحقيق المنافع المحتملة من

عمليات ترحيل خسائر ضريبة الدخل للمنشأة المشتراة أو أية أصول ضريبة مؤجلة أخرى لا تلبي معايير الإعتراف المنفصل عندما تمت المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال.

إستنتاج١٦٩ تنقل الفقرة ٦٥ في هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ متطلبات محاسبة التحقيق اللاحق لمنافع ضريبية محتملة، دون إعادة النظر فيها. وهذه المتطلبات:

(أ) تمثل أيضاً استثناءاً من المبدأ الذي يتبناه المجلس والذي يفيد بوجوب تعديل المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة فقط لتصحيح خطأ معين؛ و

(ب) تتم دراستها من قبل المجلس كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إندماج الأعمال.

الإفصاح (الفقرات ٦٦-٧٧)

إستنتاج١٧٠ تماشياً مع هدف المجلس المتمثل في توضيح المبادئ العريضة التي تؤكد على معالجة محاسبية مطلوبة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قرر المجلس وجوب أن ينص هذا المعيار بصراحة على الأهداف المقصود أن تلبيها متطلبات الإفصاح المختلفة. ولتحقيق تلك الغاية، حدد المجلس أهداف الإفصاح الثلاث التالية:

(أ) تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المشترية بمعلومات تمكنهم من تقييم طبيعة عمليات إندماج الأعمال وأثرها المالي التي تم تنفيذها خلال فترة الإبلاغ المالي أو بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بصدور البيانات المالية.

(ب) تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المشترية بمعلومات تمكنهم من تقييم الآثار المالية للأرباح، والخسائر، وتصحيح الأخطاء، والتعديلات الأخرى المعترف بها في الفترة الحالية المتعلقة بعمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها في الفترة الحالية أو في فترات سابقة.

(ج) تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المشترية بمعلومات تمكنهم من تقدير التغيرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة.

إستنتاج١٧١ بدأ المجلس مناقشته بشأن متطلبات الإفصاح اللازمة لتحقيق هذه الأهداف من خلال تقييم متطلبات الإفصاح الواردة في التفسير رقم ٢٨ *إندماج الأعمال "تاريخ التبادل " والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢. واستخلص المجلس أن المعلومات المفصح عنها وفقاً للتفسير رقم ٢٨ حول أدوات حقوق الملكية الصادرة كجزء من تكلفة إندماج الأعمال تساعد في تحقيق الهدف الأول من الأهداف الثلاث المبينة أعلاه. لذلك قرر المجلس نقل متطلبات الإفصاح الواردة في التفسير رقم ٢٨ إلى هذا المعيار.

إستنتاج١٧٢ استخلص المجلس أيضاً أن المعلومات المفصح عنها سابقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن عمليات إندماج الأعمال المصنفة كعمليات إندماج بالشراء وشهرة تساعد على تحقيق الأهداف المذكورة أعلاه. وبناءاً عليه، قرر المجلس نقل متطلبات الإفصاح ذات العلاقة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إلى هذا المعيار، معدلة كما يجب لتعكس القرارات الأخرى للمجلس في هذا المشروع. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الإفصاح عن مبلغ أي تعديل خلال الفترة على الشهرة أو الشهرة السلبية ناتج عن التحديد اللاحق أو التغيرات في قيمة الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة. وتماشياً مع قرار المجلس أنه يجب على المنشأة

المشترية، مع وجود استثناءات محددة، تعديل المحاسبة المبدئية للإندماج بعد إتمام تلك المحاسبة فقط لغرض تصحيح خطأ معين (انظر الفقرات "إستنتاج ١٦٤ – إستنتاج ١٦٩")، وقد تم تعديل متطلب الإفصاح الخاص بمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ في هذا المعيار ليقتضي الإفصاح عن المعلومات الخاصة بتصحيح الأخطاء المطلوب الإفصاح عنها في معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

إستنتاج ١٧٣ من ثم قام المجلس بتقييم ما إذا كان يجب تضمين أي متطلبات إفصاح إضافية في هذا المعيار لضمان تحقيق أهداف الإفصاح الثلاثة المبينة في الفقرة "إستنتاج١٧٠". ومع الأخذ بعين الإعتبار الهدف المتمثل في السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن محاسبة عمليات إندماج الأعمال، درس المجلس في إجراء تقييمه متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير المحلية المقابلة لكل من شركائها من الهيئات الواضعة للمعايير.

إستنتاج ١٧٤ ونتيجة لذلك، وبعد دراسة ملاحظات مجاوبي مسودة العرض ٣، حدد المجلس وقرر أن يشمل في هذا المعيار متطلبات الإفصاح الإضافية التالية التي استنتج أنها ستساعد في تحقيق الهدف الاول من الأهداف الثلاثة للإفصاح المبينة في الفقرة "إستنتاج ١٧٠":

(أ) بالنسبة لكل عملية إندماج أعمال تم تنفيذها خلال الفترة:

(١) المبالغ المعترف بها في تاريخ الإندماج بالشراء لكل صنف من أصول المنشأة المشتراة والتزاماتها والتزاماتها الطارئة، وما لم يكن الإفصاح غير عملي، المبالغ المسجلة لكل صنف من تلك الأصناف، المحددة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مباشرة قبل الإندماج. وإذا لم يكن مثل ذلك الإفصاح أمرا عمليا، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مرفقة بتفسير لسبب كون الحالة كذلك.

(٢) وصف للعوامل التي ساهمت في التكلفة التي ينتج عنها الإعتراف بالشهرة – بما في ذلك وصف لكل أصل غير ملموس لم يُعترف به بشكل منفصل عن الشهرة وتفسير لعدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بموثوقية – أو وصف لطبيعة الزيادة (أي الزيادة في حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة والتزاماتها والتزاماتها الطارئة عن التكلفة).

(٣) مبلغ ربح أو خسارة المنشأة المشتراة منذ تاريخ الإندماج بالشراء المشمول في ربح أو خسارة المنشأة المشترية للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير عملي. فإذا كان مثل هذا الإفصاح غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مقرونة مع تفسير لسبب كون الحالة كذلك.

(ب) المعلومات المطلوب الإفصاح عنها لكل عملية إندماج أعمال تم تنفيذها خلال الفترة وإجمالا لعمليات إندماج الأعمال التي لا تعتبر هامة بشكل منفرد.

(ج) الإيراد والربح أو الخسارة للمنشأة المندمجة للفترة كما لو كان تاريخ الإندماج بالشراء لكافة عمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد صادف بداية تلك الفترة، ما لم يكن هذا الإفصاح غير عملي.

إستنتاج١٧٥ قرر المجلس أيضا أنه للمساعدة في تحقيق هدف الإفصاح الثاني المبين في الفقرة "إستنتاج١٧٠"، يجب أن يقتضي هذا المعيار أيضا من المنشأة المشترية الإفصاح عن المبلغ وتفسير لأي ربح أو خسارة معترف بها في الفترة الحالية:

(أ) ترتبط بالأصول القابلة للتحديد المشتراة أو الإلتزامات أو الإلتزامات الطارئة المضمونة في إندماج الأعمال الذي تم تنفيذه في الفترة الحالية أو السابقة؛ و

(ب) تكون ذات حجم، أو طبيعة، أو تكرار بحيث يرتبط الإفصاح بفهم الأداء المالي للمنشأة المندمجة.

إستنتاج١٧٦ فيما يتعلق بهدف الإفصاح الثالث المبين في الفقرة "إستنتاج١٧٠"، استخلص المجلس أن متطلب الإفصاح عن مطابقة المبلغ المسجل للشهرة في بداية ونهاية الفترة يجب تعديله ليقتضي الإفصاح المنفصل لصافي فروقات التبادل الناشئة خلال الفترة.

إستنتاج١٧٧ وبعد إتخاذ القرار بشأن متطلبات الإفصاح الإضافية هذه، لاحظ المجلس إمكانية وجود حالات لا تلبي فيها المعلومات المفصح عنها بموجب متطلبات محددة بشكل كامل أهداف الإفصاح الثلاث المبينة في الفقرة "إستنتاج١٧٠". لذلك وافق المجلس على وجوب أن يقتضي هذا المعيار الإفصاح في مثل هذه الحالات عن مثل تلك المعلومات الإضافية حسبما هو لازم لتلبية تلك الأهداف.

إستنتاج١٧٨ وتقتضي أيضا الفقرة ٦٧ من هذا المعيار أنه عند إصدار أدوات حقوق الملكية أو تكون قابلة للإصدار كجزء من تكلفة إندماج الأعمال، يجب على المنشأة المشترية الإفصاح عن عدد أدوات حقوق الملكية الصادرة أو القابلة للإصدار، والقيمة العادلة لتلك الأدوات، وأساس تحديد تلك القيمة العادلة. واستخلص المجلس، أنه على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لم يقتضي صراحة الإفصاح عن هذه المعلومات، إلا أنه يجب على المنشأة المشترية رغم ذلك تزويده بها كجزء من الإفصاح عن تكلفة الإندماج بالشراء ووصف لمقابل الشراء المدفوع أو الواجب دفعه بشكل طارئ وفقاً للفقرة ٨٧(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وقرر المجلس أنه لتجنب التطبيق غير المنسجم لهذا المعيار، يجب أن يقتضي هذا المعيار صراحة الإفصاح عن هذه المعلومات.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ (الفقرات ٧٨-٨٥)

إستنتاج١٧٩ باستثناء ما تم مناقشته في الفقرات "إستنتاج ١٨١ - إستنتاج ١٨٤"، ينطبق هذا المعيار على محاسبة عمليات إندماج الأعمال التي يصادف فيها تاريخ الإتفاقية ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ (أي تاريخ إصدار هذا المعيار)، وعلى محاسبة أي شهرة أو زيادة ناشئة عن عملية كهذه لإندماج الأعمال.

إستنتاج١٨٠ ولاحظ المجلس أن اقتضاء تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على كافة عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيه تاريخ الإتفاقية قبل تاريخ إصدار هذا المعيار يمكن أن يحسن قابلية مقارنة المعلومات المالية. إلا أن هذا المنهج يسبب مشاكل وذلك للأسباب التالية:

(أ) احتمال استحالته للعديد من عمليات إندماج الأعمال لأن المعلومات اللازمة قد لا توجد أو قد لا يمكن الحصول عليها بعد ذلك.

(ب) أنه يقتضي تحديد التقديرات التي كان من الممكن إجراءها في تاريخ سابق، وبناءاً على ذلك فهو يسبب مشاكل فيما يتعلق بدور الفهم التحليلي – وبالتحديد ما إذا يجب شمل

منافع الفهم التحليلي أو استثناءها من تلك التقديرات، وإذا تم استثناءها، كيف يمكن فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الأخرى القائمة في تاريخ طلب التقديرات.

واستخلص المجلس أن المشاكل المرتبطة بتطبيق هذا المعيار بأثر رجعي تفوق، على جميع الأصعدة، منفعة قابلية المقارنة المحسنة للمعلومات المالية.

التطبيق المحدود بأثر رجعي (الفقرة ٨٥)

إستنتاج١٨١ من ثم درس المجلس ما إذا كان التطبيق بأثر رجعي لهذا المعيار على عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية قبل تاريخ إصدار هذا المعيار يجب أن يُسمح به رغم ذلك. ولدى إعداد مسودة العرض ٣، استخلص المجلس أن هذا الأمر سيكون له أثر تزويد معدي البيانات المالية بخيار يتعلق بالأحكام الإنتقالية، وسيضعف بذلك من قابلية مقارنة المعلومات المالية وجهود المجلس لإزالة الخيارات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعليه، اقترحت مسودة العرض ٣ منع التطبيق بأثر رجعي لهذا المعيار على عمليات الإندماج التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية قبل تاريخ إصدار هذا المعيار.

إستنتاج١٨٢ وأبدى بعض مجاوبو مسودة العرض ٣ قلقهم من أن منع التطبيق بأثر رجعي لهذا المعيار على عمليات الإندماج التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية قبل تاريخ إصدار هذا المعيار لا ينسجم مع الخيار المقدم للمنشآت التي تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*". ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ لمنشأة تتبنى للمرة الأولى المعايير المذكورة أعلاه إعادة بيان عملية إندماج أعمال سابقة وللإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشرط إعادة بيان أيضاً عن كافة عمليات إندماج الأعمال اللاحقة. وفي دراسة هذه المسألة، لاحظ المجلس ما يلي:

(أ) إن اقتضاء تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على كافة عمليات إندماج الأعمال السابقة يسبب مشكلة للأسباب التي ذكرت في الفقرة "إستنتاج ١٨٠".

(ب) يكون لدى معديّ هذا المعيار والذين هم أيضاً مسجلين في الولايات المتحدة المعلومات اللازمة لتطبيق بياني معايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم ١٤١ *إندماج الأعمال* ورقم ١٤٢ "*الشهرة والأصول الأخرى غير الملموسة*"، من تاريخ نفاذ تلك المعايير. وسيجعل توفر تلك المعلومات من تطبيق هذا المعيار والنسخ المعدلة من معياري المحاسبة الدوليين ٣٦ و ٣٨ أمراً عملياً من نفس ذلك التاريخ على الأقل.

إستنتاج١٨٣ لاحظ المجلس أن منح المنشآت خيار تطبيق هذا المعيار على عمليات إندماج أعمال سابقة من أي تاريخ قبل تواريخ نفاذ هذا المعيار إنما يضعف من قابلية مقارنة المعلومات المالية. غير أن المجلس لاحظ أيضا أن إصدار أي معيار دولي لإعداد التقارير المالية جديد أو معدل يعكس رأيه بأن تطبيق ذلك المعيار سوف ينتج عنه معلومات أكثر فائدة يتم تقديمها للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تدفقاتها النقدية. وعلى ذلك الأساس، يُسمح بالفعل للمنشآت، ويتم تشجيعها، على تطبيق معيار جديد أو معدل قبل تاريخ نفاذه. واستخلص المجلس أنه إذا كان من العملي بالنسبة للمنشأة أن تطبق هذا المعيار ابتداءا من أي تاريخ قبل تواريخ نفاذه، يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة بمعلومات أكثر فائدة مما كان الوضع عليه سابقا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢. واستخلص المجلس أن منفعة تزويد المستخدمين بمعلومات أكثر فائدة بشأن المركز المالي للمنشأة وأدائها من خلال السماح بالتطبيق المحدود بأثر رجعي لهذا المعيار تفوق مساوئ احتمال ضعف قابلية المقارنة.

إستنتاج١٨٤ ولهذا، وبعكس المقترحات الواردة في مسودة العرض ٣، يسمح هذا المعيار للمنشآت بتطبيق متطلبات هذا المعيار من أي تاريخ قبل تواريخ النفاذ المبينة في الفقرات ٧٨-٨٤ من هذا المعيار بشرط:

(أ) أنه قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار على عمليات إندماج الأعمال السابقة في الوقت الذي تمت فيه محاسبة عمليات إندماج الأعمال تلك بشكل مبدئي؛ و

(ب) أن تطبق المنشأة أيضا النسخ المعدلة من معياري المحاسبة الدوليين ٣٦ و ٣٨ بأثر مستقبلي من نفس ذلك التاريخ، وأن تحصل المنشأة مسبقا على التقديرات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق تلك المعايير من ذلك التاريخ بحيث لا تكون هناك حاجة لتحديد التقديرات التي كان يجب إجراءها في تاريخ سابق.

الشهرة المعترف بها سابقا (الفقرتان ٧٩ و ٨٠)

إستنتاج١٨٥ إن متطلب تطبيق هذا المعيار على محاسبة عمليات إندماج الأعمال التي يصادف فيها تاريخ الإتفاقية تاريخ إصدار هذا المعيار أو بعد ذلك التاريخ (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) يثير عدداً من القضايا الإضافية. وإحدى تلك القضايا ما إذا كان يجب الإستمرار في محاسبة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى إلى ما بعد ذلك التاريخ وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ (أي يتم إطفائها واختبارها فيما يخص انخفاض القيمة) أو وفقا للمتطلبات الواردة في هذا المعيار (أي يتم اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة فقط). وتتعلق قضية أخرى مماثلة بالشهرة السلبية الناشئة من إندماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار لأول مرة. وتمت مناقشة هذا الموضوع الأخير في الفقرات "إستنتاج١٨٩- إستنتاج١٩٥".

إستنتاج١٨٦ وبالإنسجام مع قراره السابق بشأن محاسبة الشهرة بعد الإعتراف المبدئي (انظر الفقرات "إستنتاج١٣٦- إستنتاج١٤٢")، استخلص المجلس أن عدم إطفاء الشهرة بالإشتراك مع اختبار انخفاض القيمة هو أكثر الأساليب صدقا في محاسبة الشهرة ولهذا يجب تطبيقه في جميع الظروف، بما في ذلك الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. واستخلص المجلس أيضاً أنه إذا استمر إطفاء هذه الشهرة بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، سوف تفتقر البيانات المالية لقابلية المقارنة وهو السبب الذي أقنع المجلس لأن يرفض منهجاً مختلط لمحاسبة الشهرة، أي السماح للمنشآت بأن تختار بين الإطفاء واختبار انخفاض القيمة.

إستنتاج١٨٧ ونتيجة لذلك، استخلص المجلس وجوب تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي، من بداية أول فترة سنوية تبدأ في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشاة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار)، على ما يلي:

(أ) الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى؛ و

(ب) الشهرة الناشئة من حصة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك تم الحصول عليها قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى وتتم محاسبتها من خلال تطبيق التوحيد التناسبي.

إستنتاج١٨٨ وإستجابة للملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض ٣، يوضح هذا المعيار أيضاً أنه إذا اعترفت المنشأة سابقا بالشهرة كاقتطاع من حقوق الملكية، ينبغي عليها عدم الإعتراف بتلك الشهرة في الربح

أو الخسارة إذا تصرفت بكل أو بجزء من العمل الذي تتعلق به تلك الشهرة أو إذا انخفضت قيمة وحدة توليد النقد التي تتعلق بها الشهرة.

الشهرة السلبية المعترف بها سابقا (الفقرة ٨١)

إستنتاج ١٨٩ وأخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا كان المبلغ المسجل للشهرة السلبية الناشئة من إندماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) يجب أن:

(أ) تستمر محاسبته بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، أي أن يتم تأجيله والإعتراف به في الربح أو الخسارة في فترات مستقبلية من خلال مقارنة الزيادة مقابل الخسائر و/أو المصاريف المستقبلية ذات العلاقة؛ أو

(ب) يُلغى الإعتراف بها في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

إستنتاج١٩٠ وفي دراسة هذه المسألة، لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لم يسمح للمنشأة المشترية بالإعتراف بالإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أيضا أن التطبيق العملي لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ كان يمكن أن ينتج عنه التزامات تنشأ نتيجة الإندماج لم تكن التزامات للمنشأة المشتراة مباشرة قبل الإعتراف الخاطئ بالإندماج كجزء من توزيع تكلفة الإندماج. وبناءاً عليه، فإن المبلغ المسجل للشهرة السلبية الناشئة من الإندماج الذي سبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يمكن أن يتضمن واحداً أو أكثر من العناصر التالية:

(أ) التزامات طارئة غير معترف بها للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء.

(ب) أخطاء في قياس القيمة العادلة للمقابل المدفوع أو صافي الأصول المشتراة القابلة للتحديد. ويمكن أن تتعلق أخطاء القياس هذه، على سبيل المثال، بالفشل في عكس توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية بشكل صحيح في القيمة السوقية لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة.

(ج) متطلب في معيار محاسبي لقياس صافي الأصول المشتراة القابلة للتحديد بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة.

(د) الشراء بأسعار مخفضة.

إستنتاج١٩١ واستنتج المجلس أنه باستثناء الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، لا تلبي العناصر المذكورة أعلاه تعريف الإلتزام. وعليه، يجب عدم الإستمرار في الإعتراف بها كأرصدة دائنة مؤجلة في الميزانية العمومية بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

إستنتاج١٩٢ ولاحظ المجلس أنه، إلى الحد الذي يتألف فيه المبلغ المسجل للشهرة السلبية في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى من الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء، كان من الممكن حل أو عدم حل تلك الإلتزامات الطارئة. فإذا تم حل الإلتزام الطارئ، كان سيتم الإعتراف بالمصروف ذو العلاقة (إن وجد) من قبل المنشأة المندمجة في الربح أو الخسارة. وبناءاً على ذلك استنتج المجلس أن أي عنصر في المبلغ المسجل للشهرة السلبية يتعلق بالإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة التي تم حلها يجب إلغاء الإعتراف به في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

إستنتاج ١٩٣ وأشار المجلس إلى أنه إذا لم يتم حل الإلتزام الطارئ المشمول في المبلغ المسجل للشهرة السلبية في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، فإن الجزء من المنسوب من المبلغ المسجل إلى ذلك الإلتزام الطارئ يمكن نظرياً عزله وترحيله كالتزام بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. غير أن المجلس وافق على أن عزل الإلتزام الطارئ من المحتمل أن يكون صعباً جداً على الصعيد العملي: إذ يمكن أن لا تتوفر المعلومات اللازمة أو لا يمكن بعد الآن الحصول عليها. وإضافة إلى ذلك، فإنه يقتضي تحديد التقديرات التي يمكن أن تكون قد أجريت في تاريخ سابق، وبناءاً عليه تنشأ مشاكل فيما يتعلق بدور الفهم التحليلي.

إستنتاج١٩٤ وعلاوة على ذلك، اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ تأجيل الشهرة السلبية والإعتراف بها كدخل في الفترات المستقبلية من خلال مقارنة الزيادة مقابل الخسائر و/أو المصاريف المستقبلية ذات العلاقة التي تم تحديدها في خطة المنشأة المشترية المتعلقة بالإندماج بالشراء ويمكن قياسها بموثوقية. وإلى الحد الذي لا تتعلق فيه الشهرة السلبية بتوقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية التي تم تحديدها في خطة المنشأة المشترية ويمكن قياسها بموثوقية، تم الإعتراف بمبلغ لا يتجاوز إجمالي القيم العادلة للأصول غير النقدية القابلة للتحديد المشتراة كدخل على أساس منتظم خلال المتوسط المرجح للعمر الإنتاجي المتبقي للأصول المستهلكة القابلة للتحديد المشتراة. وتم الإعتراف بأية شهرة سلبية متبقية مباشرة كدخل. وبناءاً على ذلك، إذا لم يتم تحديد الإلتزام الطارئ للمنشأة المشتراة الذي لم يتم حله في خطة المنشأة المشترية المتعلقة بالإندماج بالشراء، كان سيتم الإعتراف ببعض أو كل ذلك الإلتزام الطارئ كدخل قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، مع إضافة مزيدا من التعقيد عند محاولة عزل الجزء المنسوب من المبلغ المسجل للإلتزام الطارئ الذي لم يتم حله.

إستنتاج١٩٥ وعلى أساس هذه النقاشات، استخلص المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار إلغاء الإعتراف بكامل المبلغ المسجل للشهرة السلبية في بداية أول فترة سنوية تبدأ في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار)، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

الأصول غير الملموسة المعترف بها سابقاً (الفقرة ٨٢)

إستنتاج١٩٦ يوضح هذا المعيار معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة. وبناءاً على ذلك درس المجلس ما إذا كان يجب أن يُطلب من المنشآت تطبيق تلك المعايير لإعادة تقييم ما يلي:

(أ) المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) وإعادة تصنيف أيٍ منها لا يلبي معايير الإعتراف المنفصل كشهرة؛ و

(ب) المبلغ المسجل للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) وإعادة تصنيف أي عنصر من الشهرة يلبي معايير الإعتراف المنفصل كأصل غير ملموس قابل للتحديد.

إستنتاج١٩٧ ولاحظ المجلس أن تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المعترف به الذي يلبي معايير الإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة هو أمرا واضحا إلى حد ما، وأن اقتضاء إعادة التصنيف كشهرة إذا لم يتم استيفاء المعايير يحسن من قابلية مقارنة البيانات المالية. وعلى أية حال، فإن تحديد وإعادة

تصنيف الأصول غير الملموسة التي تلبي تلك المعايير التي تم شملها سابقاً في الشهرة يسببان مشكلة لنفس الأسباب التي تكمن وراء المشكلة من اقتضاء التطبيق بأثر رجعي للمتطلبات الواردة في هذا المعيار على كافة عمليات إندماج الأعمال السابقة.

إستنتاج١٩٨ ونتيجة لذلك، استخلص المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار تطبيق معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة فقط لإعادة تقييم المبالغ المسجلة للأصول غير الملموسة المعترف بها المشتراة في إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار). ويجب أن لا يقتضي هذا المعيار تطبيق المعايير لإعادة تقييم المبلغ المسجل للشهرة المشتراة قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

إستنتاج١٩٩ ولاحظ المجلس أن الأحكام الإنتقالية الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" قد سمحت، إلا أنها لم تقتضي، إعادة التصنيف بأثر رجعي لأصل غير ملموس يتم شرائه في إندماج الأعمال الذي كان عبارة عن إندماج بالشراء ويتم تضمينه في الشهرة لكنه استوفى المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة. غير أن المجلس لاحظ أن تبني مثل هذا المنهج في هذا المعيار يكون له أثر تزويد معدي البيانات المالية بخيار معين فيما يخص الأحكام الإنتقالية، والتقليل بذلك من شأن قابلية مقارنة البيانات المالية وجهود المجلس في إزالة الخيارات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما لاحظ المجلس أن مثل ذلك الخيار كان من المحتمل أن يعمل كحافز لإعادة عرض البيانات المالية فقط في حال تأتى عن إعادة العرض ذلك منفعة للمنشأة بطريقة ما. وبناءاً على ذلك، قرر المجلس أنه لا يجب أن يسمح هذا المعيار أيضاً بخيار تطبيق معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة، على الشهرة المشتراة قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

الإستثمارات التي تحاسب عليها على أساس حقوق الشركاء (الفقرتان٨٣ و ٨٤)

إستنتاج٢٠٠ بالإنسجام مع قرار المجلس بوجوب تطبيق هذا المعيار على محاسبة عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار ولأية شهرة أو زيادة ناشئة عن عمليات الإندماج تلك (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار)، وافق المجلس أن يتم تطبيق هذا المعيار أيضاً على محاسبة أية شهرة أو زيادة مشمولة في المبلغ المسجل للإستثمار الذي تتم محاسبته على أساس حقوق الشركاء والذي يتم شرائه في أو بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. وبناء على ذلك، إذا كان المبلغ المسجل للإستثمار يتضمن شهرة، لا يجب تضمين إطفاء تلك الشهرة الإسمية في تحديد حصة المستثمر في ربح أو خسارة الجهة المستثمر بها. وإذا تضمن المبلغ المسجل للإستثمار زيادة معينة، يجب تضمين مبلغ تلك الزيادة كدخل في تحديد حصة المستثمر في ربح أو خسارة الجهة المستثمر بها في الفترة التي تم فيها شراء الإستثمار.

إستنتاج٢٠١ وعلى أية حال، وكما هو مذكور في الفقرة "إستنتاج١٨٥"، فإن متطلبات تطبيق هذا المعيار على محاسبة الشهرة أو أي زيادة ناشئة عن عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) تثير عددا من القضايا الإضافية. وإحدى تلك القضايا هي ما إذا كانت الشهرة المشتراة في الإندماج الذي سبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب محاسبتها بعد

ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ أو هذا المعيار. ومن القضايا الأخرى هو ما إذا كان المبلغ المسجل للشهرة السلبية الناشئة عن إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الإتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يجب محاسبته بعد ذلك التاريخ كرصيد دائن مؤجل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ أو إلغاء الإعتراف به.

إستنتاج٢٠٢ هناك أسئلة تتعلق بهذه القضايا، بالنسبة للإستثمارات التي تتم محاسبتها على أساس حقوق الشركاء التي يتم شرائها *قبل* تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، حول ما إذا يجب على المستثمر، حساب حصته من ربح أو خسارة الجهة المستثمر بها بعد ذلك التاريخ من خلال ما يلي:

(أ) في حالة الإستثمار الذي يتضمن إسمياً الشهرة في مبلغه المسجل، الإستمرار في تضمين تعديل معين لإطفاء تلك الشهرة؛ أو

(ب) في حالة الإستثمار الذي يتضمن اسمياً الشهرة السلبية في مبلغه المسجل، الإستمرار في عكس منهج التأجيل والمطابقة الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لتلك الشهرة السلبية.

إستنتاج٢٠٣ وللأسباب التي استنتج المجلس من أجلها أنه يجب محاسبة الشهرة المعترف بها سابقاً بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرتين "إستنتاج ١٨٦ وإستنتاج ١٨٧)، استنتج المجلس أيضاً أن أي شهرة مشمولة في المبلغ المسجل لإستثمار تتم محاسبته على أساس حقوق الملكية يتم شرائه *قبل* تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب محاسبتها بعد ذلك التاريخ من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وبناءاً على ذلك، يجب عدم تضمين إطفاء تلك الشهرة الإسمية في تحديد حصة المستثمر في ربح أو خسارة الجهة المستثمر بها.

إستنتاج٢٠٤ وعلى نحو مماثل، للأسباب التي استخلص المجلس من أجلها أنه يجب إلغاء الإعتراف بالشهرة السلبية المعترف بها سابقاً (انظر الفقرات "إستنتاج ١٨٩-إستنتاج ١٩٥)، استخلص المجلس أيضاً أن أية شهرة سلبية مشمولة في المبلغ المسجل لإستثمار تتم محاسبته على أساس حقوق الملكية يتم شرائه *قبل* تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب إلغاء الإعتراف بها في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

الآراء المعارضة بشأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

الآراء المعارضة لكل من جيوفري وايتنغتون وتاتسومي يامادا

آراء ١ عارض البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا إصدار هذا المعيار.

آراء ٢ استندت معارضة البروفسور وايتنغتون إلى ثلاثة أسس: أولاً، قرار المجلس تأجيل دراسة "محاسبة البداية" بدلاً من تنفيذها مباشرة مكان محاسبة تجميع المصالح. ثانياً، معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة والإلتزامات الطارئة المضمونة في إندماج الأعمال. وثالثاً، إلغاء إطفاء الشهرة.

آراء ٣ واعترض الأستاذ يامادا بسبب ممانعته إلغاء إطفاء الشهرة.

"محاسبة البداية"

آراء ٤ يشير البروفسور وايتنغتون إلى أن محاسبة البداية تعامل إندماج الأعمال على أنه تأسيس لمنشأة جديدة. ولهذا فإنها تقتضي إعادة تقييم كافة أصول المنشآت الدامجة (بما في ذلك، عند تطبيق الأسلوب بشكله المجرد، الشهرة) بالقيمة الحالية في تاريخ الإندماج. وتطبق هذه المحاسبة بشكل جوهري أسلوب الشراء على طرفي إندماج الأعمال. وهي بذلك تقدم، من وجهة نظر البروفسور وايتنغتون، تمثيلاً مناسباً للواقع الإقتصادي "للدمج الحقيقي" أو "توحيد المصالح" التي تتأثر فيه جميع أطراف إندماج الأعمال جذرياً بالمعاملة. وقد وجد منهج البداية منذ فترة طويلة في النصوص المحاسبية وتم اقتراح نسخة منه (أسلوب المنشأة الجديدة) في مسودة العرض ٢٢ (١٩٨١) "*محاسبة عمليات إندماج الأعمال*"، ومسودة العرض التي سبقت معيار المحاسبة الدولي ٢٢ (١٩٨٣) "*محاسبة عمليات إندماج الأعمال*". ويعتقد البروفسور وايتنغتون أنه لا يجب تأجيل مزيداً من دراسة هذا الأسلوب.

آراء ٥ ويعتقد البروفسور وايتنغتون أيضاً أنه في حين ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بشكل صحيح بإمكانية وجود عمليات دمج حقيقي (انظر الفقرات "إستنتاج٤٠ – إستنتاج ٤٢" و "إستنتاج ٤٧")، إلا أنه يمكن أن يقلل من تقدير نطاق عمليات إندماج الأعمال التي يمكن شملها في هذه الفئة. ومن وجهة نظر البروفسور وايتنغتون، يمكن أن يتسم "الإندماج بالشراء الحقيقي" بكونه مماثلاً للإستثمار من قبل المؤسسة الدامجة، الذي يمكن أن يوسّع من نطاق العمل لكنه لا يؤثر جذرياً على الأنشطة القائمة للمنشأة المشترية. ومن ناحية أخرى يؤدي الدمج الحقيقي إلى تغيير جذري في مجرى كافة الأنشطة القائمة. وبين هاتين الفئتين توجد مجموعة من عمليات إندماج الأعمال التي تندرج بسهولة أقل ضمن إحدى الفئتين. وعندما كان أسلوب تجميع المصالح هو المعالجة المحاسبية البديلة المتاحة لعمليات الدمج (كما في معيار المحاسبة الدولي ٢٢)، أدت الإختلافات الجذرية بين نتيجة تطبيق ذلك الأسلوب وأسلوب الشراء إلى احتمال عشوائية المحاسبة عبر حدود الدمج/الإندماج بالشراء (كما هو مقترح في الفقرة "إستنتاج ٤٨(ب)"). ويعتقد البروفسور وايتنغتون أنه بسبب كون أسلوب البداية، جوهرياً، إمتداد لأسلوب الشراء، من المحتمل أن تكون الحوافز لمثل هذه العشوائية أقل إذا تم إستبدال أسلوب تجميع المصالح بأسلوب البداية على أنه المعالجة المناسبة لعمليات الدمج.

آراء ٦ ويعتقد البروفسور وايتنغتون أيضاً أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ هو صحيحٌ في منعه أسلوب تجميع المصالح، لأن ذلك الأسلوب لا يأخذ في الحسبان القيم الناشئة من معاملة إندماج الأعمال. غير أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على خطأ في إستبدال أسلوب تجميع

المصالح بأسلوب الشراء، بافتراض تحديد المنشأة المشترية حتى لو عرف عن هذا الأمر صعوبته الشديدة وإمكانية إخفاقه في الحصول على الجوهر الإقتصادي للمعاملة، كما هي الحالة في "المعاملات الإنتقائية" الموصوفة في الفقرة "إستنتاج ٢٢". وفي مثل تلك الظروف، يجب السماح بأسلوب البداية.

معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة والإلتزامات الطارئة المضمونة في إندماج الأعمال

آراء ٧ يعارض البروفسور وايتنغتون معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٣٧ إلى الحد التي تستثني فيه الأصول غير الملموسة المشتراة والإلتزامات الطارئة المضمونة في إندماج الأعمال من المتطلب الذي يقتضي بإحتمالية حدوث تدفقات واردة وصادرة من المنافع إلى المنشأة المشترية. ويعترف المجلس في الفقرتين "إستنتاج٩٦ و إستنتاج١١٢" أن هذا لا ينسجم مع *الإطار*، وفي حالة الإلتزامات الطارئة، مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". ويعتقد البروفسور وايتنغتون أنه لا يجب إتخاذ مثل هذه الخطوة قبل المراجعة الكاملة لمعايير الإعتراف الواردة في *الإطار*.

إلغاء إطفاء الشهرة

آراء ٨ لاحظ كل من البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا أن إطفاء الشهرة هي ممارسة ذات أساس ثابت ومفهومة بشكل جيد. ويبدو أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، بما في ذلك الإفتراض القابل للدحض المتعلق بالعمر الإنتاجي لمدة ٢٠ عاماً واختبار انخفاض القيمة، لم تثير أية صعوبات واضحة.

آراء ٩ ويعتقد كل من البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا أن منافع الإطفاء تكمن في بساطته وشفافيته واستهدافه الدقيق للشهرة المشتراة، مقابل الشهرة المتولدة داخليا للمنشأة الدامجة أو الشهرة المتولدة داخليا في وقت لاحق. والنتيجة أن الإدارة تصبح مسؤولة عن نفقاتها بشأن الشهرة.

آراء ١٠ ويوجه كل من البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا انتقادين صحيحين للإطفاء: أنه اعتباطي، رغم أنه ليس بالضرورة أكثر اعتباطية من إطفاء أصول أخرى، وهناك دليل بسيط على أنه ذو قيمة مهمة للمستخدمين، كما أشارت دراسات تجريبية حول تأثيره على أسعار الأسهم. وعلى أية حال، يعتقد كل من البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا أنه يمكن التغلب على الإعتباطية إلى حد كبير من خلال الإستخدام الإضافي لاختبارات إنخفاض القيمة (كما اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢)، وأن الإفتقار إلى التأثير الفوري للإطفاء على أسعار الأسهم لا يلغي منافع المساءلة. وبالفعل يمكن بمعقولية مناقشة أن قياس الشهرة هو جوهرياً غير موثوق، وأن وجود أسلوب شفاف، حتى لو كان اعتباطيا بعض الشيء، مثل الإطفاء أقل احتمالاً في تضليل السوق من المنهج الذي يعتمد على اختبار انخفاض القيمة فقط الذي يقتضيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، والذي من وجهة نظر كل من البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا، يقصد تصوير الواقع الإقتصادي لكنه يخفق في ذلك.

آراء ١١ ويعتقد كل من البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا أن إلغاء إطفاء الشهرة لصالح منهج يعتمد على انخفاض القيمة فقط لا ينسجم مع المبدأ العام الذي يفيد بوجوب الإعتراف بالشهرة المتولدة داخلياً. وهما يتفقان مع تحليل المجلس الوارد في الفقرتين "إستنتاج ١٣٠ وإستنتاج ١٣١" فيما يتعلق بعناصر "الشهرة الرئيسية"، ويشيران إلى أن المجلس يقر على نحو صحيح في الفقرة "إستنتاج ١٤٠" بأن الشهرة الرئيسية المشتراة في إندماج الأعمال يتم استهلاكها مع الوقت ويتم استبدالها

بالشهرة المتولدة داخلياً، بشرط أن تكون المنشأة قادرة على المحافظة على القيمة الكلية للشهرة. وبعبارة أخرى، يكون للشهرة الرئيسية المشتراة عمر إنتاجي محدود، بالرغم أنه يمكن أن يكون من الصعب تحديد ذلك العمر الإنتاجي بطريقة غير إعتباطية. وبناءاً على ذلك، يعتقد كل من البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا أن إطفاء الشهرة المشتراة خلال عمرها الإنتاجي بحيث يعكس استهلاكها خلال ذلك العمر الإنتاجي أكثر صدقاً في التمثيل من المنهج الذي يعتمد على انخفاض القيمة فقط الذي يقتضيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، حتى لو كان من الممكن تحديد العمر الإنتاجي ونمط الإستهلاك اعتباطياً فقط. إن احتمال الإعتباطية لا يوفر أسساً كافية لتجاهل حقيقة أن قيمة الشهرة المشتراة تتناقص خلال عمرها الإنتاجي عبر استهلاكها. وعليه، فإن كل من البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا يوافقان مع وجهة النظر التي تفيد بأن الإطفاء مع إجراء اختبار انخفاض القيمة على نحو منتظم يجب أن يكون أسلوب محاسبة الشهرة بعد الإعتراف المبدئي بها. وأشار كل من البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا إلى أن مجاوبي مسودة العرض ٣ الذين عبروا عن وجهة نظر واضحة بشأن هذه المسألة دعموا عموماً طريقة القسط الثابت في حساب الإطفاء (بشرط أن لا يكون هناك دليل بأن النموذج البديل للإطفاء هو أكثر صدقاً) يرافقه اختبار انخفاض القيمة كلما توفر دليل على إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة (انظر الفقرة "إستنتاج ١٣٩"). ويوافق كل من البروفسور وايتنغتون والأستاذ يامادا مع أولئك المجاوبين، ويعارضون تحليل المجلس لملاحظاتهم (كما هو مذكور في الفقرتين "إستنتاج١٤٠ وإستنتاج١٤١").

آراء ١٢ ويبدي البروفسور وايتنغتون قلقا إضافيا من أن رفض الإطفاء يؤدي إلى أن يركز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على اختبار انخفاض قيمة يمكن أن يكون غير موثوق ولا يمكنه حتما أن يفصل الشهرة اللاحقة المولدة داخليا، ويشتمل على نقاط ضعف أخرى تستدعي الإنتباه. وما لم تتراكم تجارب أكبر في مثل هذه الإختبارات، لا يمكن إثبات أن غالبية المنشآت المتأثرة تجتاز اختبار التكلفة/المنفعة. ومن المحتمل أن تكون تكاليف اختبارات انخفاض القيمة مرتفعة في حين يمكن أن تكون منافعها منخفضة بسبب عدم موثوقيتها المحتملة. وبناءاً عليه، يجب الحفاظ على الإطفاء الذي يكمله اختبار انخفاض القيمة (كما اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢) على أنه الأسلوب المطلوب لمحاسبة الشهرة. ويؤيد البروفسور وايتنغتون وجهة النظر التي تفيد بأن الإختبارات السنوية لانخفاض القيمة بدون الإطفاء يمكن السماح بها كمعالجة بديلة كلما أمكن دحض الإفتراض بأن للشهرة عمراً إنتاجيا قابلا للتحديد. وفي مثل تلك الحالات، يمكن اعتبار اختبار انخفاض القيمة كأسلوب بديل لتحقيق هدف مماثل للإطفاء (قياس استهلاك الشهرة)، بدلاً من الصدام المباشر مع الأسلوب الذي اقتضاه سابقاً معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وتنسجم أيضا هذه المعالجة للشهرة مع معالجة الأصول غير الملموسة. ولن يحقق أي من الأسلوبين هدف قياس استهلاك الشهرة بشكل تام: إذ أن محاسبة الشهرة من أكثر المشاكل صعوبة في إعداد التقارير المالية، وتنشأ الصعوبة من طبيعة الشهرة.

آراء ١٣ ويشارك الأستاذ يامادا قلق البروفسور وايتنغتون من حيث أن رفض الإطفاء يؤدي إلى أن يركز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على منهج يستند فقط إلى انخفاض القيمة يمكن أن يكون غير موثوق ولا يمكنه حتما أن يفصل الشهرة اللاحقة المولدة داخليا ويشتمل على نقاط ضعف أخرى تستدعي الإنتباه. ويعتبر الأستاذ يامادا أن المنهج الذي يستند فقط إلى انخفاض القيمة للشهرة غير مقنع بشكل خاص بسبب فشل اختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" في إزالة الشهرة المتولدة داخلياً للمنشأة الدامجة في تاريخ الإندماج بالشراء والشهرة

المتولدة داخلياً المستحقة بعد إندماج الأعمال. ويعتقد أن تضمين هذه البنود في قياس الشهرة سيوفر بشكل غير مناسب "حماية" ضد الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة التي حصلت في الواقع فيما يخص الشهرة المشتراة. إن مثل هذه "الحماية" التي يصاحبها إلغاء إطفاء الشهرة المشتراة سينتج عنها بشكل غير مناسب اعتراف المنشأة بالشهرة المتولدة داخلياً كأصل بالمبلغ المعترف به مبدئياً للشهرة المشتراة. ويقر الأستاذ ياmada أنه وجدت الكثير من مشاكل "الحماية"، إلى حد معين، بموجب المنهج السابق في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*"، فيما يخص إطفاء الشهرة بالإرتباط مع اختبار انخفاض القيمة المنتظم باستخدام اختبار انخفاض القيمة ذو "الخطوة- الواحدة" في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. إلا أنه يعتقد أن المنهج السابق قدم معلومات أكثر ملائمة لأنه ضمن تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المشتراة إلى الصفر في نهاية عمرها الإنتاجي، بالرغم من وجود درجة من الإعتباطية في تحديد ذلك العمر الإنتاجي ونمط استهلاك الشهرة المشتراة. كما ضمن المنهج السابق أن لا يتم بشكل أساسي الإعتراف بأية شهرة متولدة داخلياً. وبموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، إذا كان إندماج الأعمال ناجحاً جداً بحيث أن المبلغ القابل للإسترداد من وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها يستمر في تجاوز مبلغه المسجل، يستمر الإعتراف بالشهرة المخصصة لتلك الوحدة بشكل غير محدد بقيمتها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. ولا يوافق الأستاذ ياmada على أن هذا أسلوب محاسبي صادق في التمثيل لأصل يتم استهلاكه مع الوقت ويتم إستبداله بالشهرة المتولدة داخلياً. ويعتقد أن المنهج السابق وفر أسلوبا أكثر شفافية وصدقا في التمثيل لمحاسبة الشهرة المشتراة بدلا من المنهج الذي يستند فقط إلى انخفاض القيمة الذي يقتضيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

أراء ١٤ ويشير الأستاذ ياmada إلى استنتاج المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ١٤٢"، أنه إذا كان بالإمكان إيجاد اختبار دقيق وعملي لانخفاض القيمة، يمكن تقديم معلومات أكثر فائدة بموجب منهج لا يتم فيه إطفاء الشهرة بل يتم بدلاً من ذلك اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة بشكل سنوي أو على نحو أكثر تكرار إذا أشارت أحداث أو تغييرات في الظروف إلى إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة. ويرى الأستاذ ياmada أن قرار المجلس سحب اختبار انخفاض قيمة الشهرة الذي يتألف من "خطوتين" المقترح في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦، لصالح الحفاظ على منهج "الخطوة – الواحدة" لقياس انخفاض قيمة الشهرة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يستوفي المتطلب الخاص بإيجاد "اختبار دقيق وعملي لانخفاض القيمة". كما يؤيد وجهة النظر بأن المتطلب الوارد في الفقرة ١٠٤(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي أولا توزيع خسائر انخفاض القيمة لتخفيض المبلغ المسجل لأية شهرة مخصصة لوحدة توليد النقد لا ينسجم مع وجهة النظر الواردة في الفقرة "إستنتاج ١٣٢" التي تفيد بأن "الشهرة الرئيسية" تمثل موارد يُتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة. ويعزز إنعدام الإنسجام هذا وجهة نظر الأستاذ ياmada بأن المنهج الذي يستند فقط إلى انخفاض القيمة لا يعتبر أسلوب شفاف وصادق لمحاسبة الشهرة المشتراة. وعلى الرغم من ذلك، رحب الأستاذ ياmada بقرار المجلس الحفاظ على منهج "الخطوة – الواحدة" لقياس انخفاض قيمة الشهرة لأنه يعتقد أن المتطلبات المقترحة في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لقياس القيمة الضمنية للشهرة كانت معقدة جداً وتفرض أعباء غير ملائمة وكان سينتج عنها قياساً نظرياً لا يتعلق بالشهرة المشتراة التي يتم إختبارها فيما يخص انخفاض القيمة.

آراء ١٥ وفيما يتعلق بالأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة، يوافق الأستاذ يامادا مع استنتاج المجلس، كما هو مبين في الفقرتين "إستنتاج٧٤ وإستنتاج٧٥" من أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"، أنه يوجد بعض الأصول التي لها أعمار إنتاجية غير محددة، ويجب بالتالي عدم إطفاءها. ويعتقد الأستاذ يامادا أن الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة تختلف في طبيعتها بشكل أساسي عن الشهرة. وبناءاً على ذلك، وعلى الرغم من معارضته إلغاء إطفاء الشهرة، إلا أنه يوافق على إلغاء إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

آراء ١٦ ويشير الأستاذ يامادا إلى المخاوف التي عبر عنها البعض بأن إطفاء الشهرة، وليس إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يزيد من احتمالية سوء تصنيف الأصول غير الملموسة في تاريخ الإندماج بالشراء. غير أنه يتفق مع استنتاج المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ٤٩" من أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بأن تبني معايير قابلية الفصل والحقوق التعاقدية أو القانونية الأخرى يوفر أساسا محدداً بشكل معقول لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل. ولهذا، فإن الإختلافات بين المعالجة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لن يزيد، من وجهة نظره، من احتمالية سوء تصنيف الأصول غير الملموسة في تاريخ الإندماج بالشراء.

المحتويات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

أمثلة توضيحية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، لكنها ليس جزء منه.

أمثلة على البنود المشتراة في إندماج الأعمال التي تستوفي تعريف الأصل غير الملموس

توفر الإرشادات التالية أمثلة حول البنود المشتراة في إندماج الأعمال التي تلبي تعريف الأصل غير الملموس، والتي يتم بالتالي الإعتراف بها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمها العادلة بموثوقية. ومن أجل تلبية تعريف الأصل غير الملموس، يجب أن يكون الأصل غير النقدي بدون جوهر مادي قابلاً للتحديد، أي يجب أن ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى أو يجب أن يكون قابلا للفصل.

وليس المقصود من الأمثلة المدرجة أدناه أن تكون قائمة شاملة بالبنود المشتراة في إندماج الأعمال التي تلبي تعريف الأصل غير الملموس. إذ يمكن أن يلبي الأصل غير النقدي الذي ليس له جوهر مادي ويتم شرائه في إندماج الأعمال معيار قابلية التحديد كأصل غير ملموس لكن لا يتم تضمينه في هذه الإرشادات.

إن الأصول المشار إليها بالرمز # هي تلك الأصول التي تستوفي تعريف الأصل غير الملموس لأنها تنشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى. والأصول المشار إليها بالرمز * لا تنشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، لكنها تستوفي تعريف الأصل غير الملموس لأنها قابلة للفصل. وفي حين أنه من الممكن أن تكون الأصول المشار إليها بالرمز # قابلة أيضا للفصل، إلا أن قابلية الفصل ليست شرطا ضروريا للأصل لكي يستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية.

(أ) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالتسويق

١ العلامات التجارية، والأسماء التجارية، وعلامات الخدمة، والعلامات الجماعية، وعلامات الرقابة #

إن العلامات التجارية هي عبارة عن كلمات أو أسماء أو رموز أو رسومات أخرى تستعمل في التجارة للإشارة إلى مصدر منتج معين وتمييزه عن منتجات الآخرين. وتحدد علامة الخدمة وتميز مصدر الخدمة بدلاً من المنتج. وتستخدم العلامات الجماعية لتحديد سلع أو خدمات أعضاء مجموعة معينة. أما علامات الرقابة فتستخدم لتوضيح المنشأ الجغرافي أو خصائص أخرى للسلعة أو الخدمة.

ويمكن حماية العلامات التجارية، والأسماء التجارية، وعلامات الخدمة، والعلامات الجماعية، وعلامات الرقابة قانونياً من خلال تسجيلها لدى الوكالات الحكومية، أو من خلال الإستعمال المستمر في التجارة، أو عن طريق وسائل أخرى. وبشرط حمايتها قانونياً من خلال التسجيل أو وسائل أخرى، تكون العلامة التجارية أو أي علامة أخرى مشتراة في إندماج الأعمال هو أصل غير ملموس يستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية. وبخلاف ذلك، فإن العلامة التجارية أو العلامة الأخرى المشتراة في إندماج الأعمال يمكن أن تستوفي تعريف الأصل غير الملموس بشرط استيفاء معيار قابلية الفصل، والتي تكون تلك هي الحالة في العادة.

أما مصطلح "ماركة" ومصطلح "اسم الماركة" فيستخدمان غالبا كمرادف للعلامات التجارية والعلامات الأخرى. إلا أن المصطلحات السابقة هي مصطلحات تسويق عامة تُستخدم نموذجيا للإشارة إلى مجموعة

من الأصول الإضافية مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) والأسماء التجارية، والمعادلات، والوصفات، والخبرة التقنية المتعلقة بها.

٢ أسماء مجال الإنترنت #

إن اسم المجال على الإنترنت عبارة عن اسم مميز يتكون من حروف وأرقام يستخدم لتحديد عنوان إنترنت عددي محدد. ويؤدي تسجيل اسم المجال إلى خلق رابطة بين ذلك الإسم وكمبيوتر معين على الإنترنت خلال فترة التسجيل. وتكون تلك التسجيلات قابلة للتجديد. ويكون اسم المجال المسجل الذي يتم شرائه في إندماج الأعمال هو أصل غير ملموس يستوفي معيار الحقوق التعاقدية–القانونية.

٣ التغليف وشكل السلعة (لون ، أو شكل، أو تصميم تغليف مميز) #

٤ الترويسة الرئيسية للصحف #

٥ اتفاقيات عدم التنافس #

(ب) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالعملاء

١ قائمة العملاء*

تتألف قائمة العملاء من معلومات حول العملاء مثل أسماءهم ومعلومات بشأن الإتصال بهم. ويمكن أن تكون قائمة العملاء على شكل قاعدة بيانات تشمل معلومات أخرى حول العملاء مثل تاريخ طلباتهم ومعلوماتهم الديموغرافية. ولا تنشأ قائمة العملاء عموما من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، غير أنها ذات قيمة ويتم في كثير من الأحيان تأجيرها أو إستبدالها. ولهذا، عادة ما تستوفي قائمة العملاء المشتراة في إندماج الأعمال معيار قابلية الفصل للتحديد كأصل غير ملموس. لكن قد لا تستوفي قائمة العملاء المشتراة في إندماج الأعمال ذلك المعيار إذا كانت بنود السرية أو أية اتفاقات أخرى تمنع المنشأة من بيع، أو تأجير، أو تبادل خلافا لذلك المعلومات بشأن عملاءها.

٢ سجل الطلبات أو الإنتاج #

ينشأ سجل الطلبات أو الإنتاج من العقود مثل طلبات الشراء أو المبيعات. ويستوفي سجل الطلبات أو الإنتاج المشتراة في إندماج الأعمال معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديدها كأصل غير ملموس، حتى لو كانت طلبات الشراء أو المبيعات قابلة للإلغاء.

٣ عقود العملاء وعلاقات العملاء ذات الصلة #

إذا أقامت المنشأة علاقات مع عملائها من خلال العقود، تنشأ علاقات العملاء تلك من الحقوق التعاقدية. وبناءاً عليه، فإن عقود العملاء وعلاقات العملاء ذات الصلة المشتراة في إندماج الأعمال تستوفي معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديدها كأصل غير ملموس. وسيكون هذا هو الحال حتى لو منعت بنود السرية أو البنود التعاقدية الأخرى بيع أو نقل العقد بشكل منفصل عن المنشأة أو مؤسسة العمل المندمجة.

كما تستوفي علاقات العملاء معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديدها كأصول غير ملموسة عندما تمارس المنشأة عقود قائمة مع عملاءها، بغض النظر عما إذا كان العقد قائما في تاريخ الإندماج بالشراء.

وكما هو مشار إليه في "ب٢"، ينشأ سجل الطلبات أو الإنتاج من عقود مثل طلبات الشراء أو المبيعات، وهي بالتالي تعتبر حقاً تعاقدياً. وتبعا لذلك، إذا كان للمنشأة علاقات مع عملاءها من خلال هذه الأنواع من العقود، فإن علاقات العملاء تنشأ أيضاً من الحقوق التعاقدية، وهي تستوفي بناءاً على ذلك معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديدها كأصول غير ملموسة.

٤ علاقات العملاء غير التعاقدية *

إذا لم تنشأ علاقة العميل المشتراة في إندماج الأعمال من عقد معين، تعتبر العلاقة أصلاً غير ملموس إذا استوفت معيار قابلية الفصل. وتوفر معاملات التبادل لنفس الأصل أو لأصل مشابه دليلاً على قابلية فصل علاقة عميل غير تعاقدية، ويمكن أن توفر أيضا معلومات بشأن أسعار التبادل التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة.

(ج) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالجوانب الفنية

تستوفي الأصول غير الملموسة المتعلقة بالجوانب الفنية المشتراة في إندماج الأعمال معايير تحديدها كأصول غير ملموسة إذا نشأت من حقوق تعاقدية أو قانونية مثل تلك التي يوفرها حق المؤلف. ويمكن نقل حقوق المؤلف إما بالكامل من خلال التنازل، أو جزئياً من خلال اتفاقيات الترخيص. ويُسمح للمنشأة الإعتراف بأصل غير ملموس لحق المؤلف وأية تنازلات أخرى ذات علاقة أو اتفاقيات ترخيص كأصل منفرد، بشرط أن تكون ذات أعمار إنتاجية مماثلة.

١ المسرحيات، والأوبرا، ورقص الباليه #

٢ الكتب، والمجلات، والصحف، والأعمال الأدبية الأخرى #

٣ المصنفات الموسيقية مثل المقطوعات وكلمات الأغاني والأغاني الدعائية #

٤ الأفلام والصور الفوتوغرافية #

٥ المواد السمعية البصرية، بما في ذلك الأفلام وأفلام الموسيقى والبرامج التلفزيونية #

(د) الأصول غير الملموسة على أساس العقد

١ التراخيص، والأتاوات، والإتفاقيات القائمة #

٢ الدعاية، أو البناء، أو الإدارة، أو الخدمة، أو عقود التوريد #

٣ اتفاقيات الإيجار #

٤ تصاريح البناء #

٥ اتفاقيات الإمتياز #

٦ حقوق التشغيل والبث #

٧ حقوق الإستعمال مثل الحفر، الماء، الهواء، للمعادن، قطع الأخشاب، سلطات حركة الطرق #

٨ عقود الخدمة مثل عقود تخديم الرهن #

إن عقود تخديم الأصول المالية تعتبر نوع محدد من الأصول غير الملموسة على أساس العقد. وفي حين أن التخديم متأصل في كافة الأصول المالية، فإنها تصبح أصلاً (أو إلتزاماً) مميزاً:

(أ) عند فصلها تعاقدياً عن الأصل المالي الأساسي من خلال البيع أو التوريق المالي للأصول مع استبقاء التخديم؛ و

(ب) من خلال الشراء المنفصل وتولي التخديم.

إذا تم شراء قروض الرهن أو الذمم المدينة لبطاقة الإئتمان أو الأصول المالية الأخرى في إندماج الأعمال مع استبقاء التخديم، فإن حقوق التخديم المتأصلة لا تعتبر أصلاً غير ملموس منفصل لأن القيمة العادلة لحقوق التخديم تلك مشمولة في قياس القيمة العادلة للأصل المالي المشترى.

٩ عقود التوظيف التي هي عبارة عن عقود إنتفاعية من وجهة نظر صاحب العمل لأن أسعار تلك العقود أقل من قيمتها الحالية في السوق. #

(هـ) الأصول غير الملموسة على أساس التقنية

١ التقنية المشمولة ببراءة #

٢ برمجيات الكمبيوتر والأعمال المخفية #

إذا كانت برمجيات الكمبيوتر وصيغ البرامج المشتراة في إندماج الأعمال محمية قانونياً، عن طريق مثلاً براءة اختراع أو حق مؤلف، فإنها تستوفي معيار الحقوق التعاقدية القانونية لتحديدها كأصول غير ملموسة.

أما الأعمال المخفية فهي برمجيات مخزنة بشكل دائم على رقاقة ذاكرة القراءة – فقط كسلسلة من الصفائح الرقيقة أو الدوائر المتكاملة. ويمكن توفير الحماية القانونية للأعمال المخفية. وتستوفي أيضا الأعمال المخفية المشمولة بحماية قانونية والمشتراة في إندماج الأعمال معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديدها كأصول غير ملموسة.

٣ التقنية غير المشمولة ببراءة *

٤ قواعد البيانات *

قواعد البيانات هي مجموعات من المعلومات، غالبا ما يتم تخزينها بشكل إلكتروني (على أقراص أو ملفات الكمبيوتر). وقاعدة البيانات التي تشمل أعمالاً أصلية للمؤلف يمكن أن تستحق الحماية بموجب حق المؤلف. وإذا كانت قاعدة البيانات المشتراة في إندماج الأعمال محمية بحق المؤلف، فإنها تستوفي معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديدها كأصول غير ملموسة. وعلى أية حال، تتضمن قاعدة البيانات نموذجيا معلومات تم إيجادها نتيجة للعمليات العادية للمنشأة، مثل قوائم العملاء، أو معلومات متخصصة مثل البيانات العلمية أو معلومات ائتمانية. أما قواعد البيانات غير المحمية بحق المؤلف فيمكن، بل ويتم على الأغلب، تبادلها أو ترخيصها أو تأجيرها للآخرين إما بشكل كامل أو جزئيا. وبناءاً عليه، حتى لو لم تنشأ المنافع الإقتصادية المستقبلية لقاعدة البيانات من الحقوق القانونية، إلا أن قاعدة البيانات المشتراة في إندماج الأعمال تستوفي معيار قابلية الفصل لتحديدها كأصل غير ملموس.

٥ الأسرار التجارية مثل المعادلات أو العمليات أو الوصفات السرية #

إذا كانت المنافع الإقتصادية المستقبلية من السر التجاري المشترى في إندماج الأعمال محمية قانونياً، فإن ذلك الأصل يستوفي معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديده كأصل غير ملموس. وبخلاف ذلك، تستوفي الأسرار التجارية المشتراة في إندماج الأعمال تعريف الأصل غير الملموس فقط إذا تمت تلبية معيار قابلية الفصل، وغالباً ما يكون الحال كذلك.

الأصول غير الملموسة لعلاقات العملاء المشتراة في إندماج الأعمال

توضح الأمثلة التالية الإعتراف وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣" *إندماج الأعمال*" بالأصول غير الملموسة لعلاقات العملاء المشتراة في إندماج الأعمال.

مثال ١

خلفية

حصلت المنشأة الأم على السيطرة على المورد في عملية معينة لإندماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤. ولدى المورد اتفاقية مدتها خمس سنوات لتوريد السلع للمشتري. ويعتقد كل من المورد والمنشأة الأم أن المشتري سوف يجدد اتفاقية المورد في نهاية العقد الحالي. واتفاقية التوريد غير قابلة للفصل.

التحليل

تستوفي اتفاقية التوريد (سواء كانت قابلة للالغاء أم لا) معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديدها كأصل غير ملموس، ويتم بالتالي الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمتها العادلة بموثوقية. وبالإضافة إلى ذلك، ولأن المورد يؤسس علاقته مع المشتري من خلال عقد معين، فإن علاقة العميل مع المشتري تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديدها كأصل غير ملموس. ولهذا، يتم أيضا الإعتراف بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة بشرط إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية. ولدى تحديد القيمة العادلة لعلاقة العميل، تأخذ المنشأة الأم بعين الإعتبار افتراضات مثل التجديد المتوقع لاتفاقية التوريد.

مثال ٢

خلفية

حصلت المنشأة الأم على السيطرة على المنشأة التابعة في عملية معينة لإندماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤. وتقوم المنشأة التابعة بتصنيع السلع في خطين متميزين من الأعمال - السلع الرياضية والإلكترونيات. ويشتري العميل من المنشأة التابعة كلا من السلع الرياضية والإلكترونيات. وللمنشأة التابعة عقد مع العميل لتكون مزوده الحصري للسلع الرياضية. إلا أنه لا يوجد عقد لتوريد الإلكترونيات إلى العميل. وتعتقد كل من المنشأة التابعة والمنشأة الأم أن هناك علاقة عميل وحيدة شاملة بين المنشأة التابعة والعميل.

التحليل

يستوفي عقد التوريد الحصري للسلع الرياضية إلى العميل (سواء كان قابلا للالغاء أم لا) معيار الحقوق التعاقدية القانونية لتحديده كأصل غير ملموس، ويتم بالتالي الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية. بالإضافة إلى ذلك، ولأن المنشأة التابعة تؤسس علاقتها مع العميل من خلال عقد معين، فإن العلاقة مع العميل تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديدها كأصل غير ملموس. وبناءاً عليه، يتم أيضا الإعتراف بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية. ولأن هناك علاقة واحدة مع العميل، فإن القيمة العادلة لتلك العلاقة تشمل افتراضات ترتبط بعلاقة المنشأة التابعة مع العميل فيما يخص السلع الرياضية والإلكترونيات.

لكن إذا اعتقدت كل من المنشأة الأم والمنشأة التابعة أنه كانت هناك علاقات عملاء منفصلة مع العميل – واحدة للسلع الرياضية وأخرى للإلكترونيات – يمكن تقييم علاقة العميل فيما يخص الإلكترونيات من قبل المنشأة الأم لتحديد ما إذا تستوفي معيار قابلية الفصل لتحديدها كأصل غير ملموس.

المثال ٣

خلفية

حصلت المنشأة "أ" على السيطرة على المنشأة "ب" في عملية معينة لإندماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤. وتنفذ المنشأة "ب" الأعمال مع عملاءها من خلال طلبات الشراء والمبيعات فقط. وفي ٣١ كانون الأول ٢٠×٤، يكون لدى المنشأة "ب" سجل من طلبات الشراء من ٦٠% من عملاءها، وجميعهم عملاء مكررون. ونسبة ٤٠% المتبقية من عملاء المنشأة "ب" هم أيضا عملاء مكررون. إلا أن المنشأة "ب" كما في تاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠×٤ لا يكون لديها أية طلبات شراء مفتوحة أو عقود أخرى مع أولئك العملاء.

التحليل

إن طلبات الشراء الواردة من ٦٠% من عملاء المنشأة "ب" (سواء كانت قابلة للإلغاء أم لا) تستوفي معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديدها كأصول غير ملموسة، ويتم بالتالي الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمها العادلة بموثوقية. بالإضافة إلى ذلك، ولأن المنشأة "ب" قد أسست علاقتها مع ٦٠% من عملاءها من خلال العقود، فإن علاقات العملاء تلك تستوفي معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديدها كأصل غير ملموس. ولذلك، يتم الإعتراف أيضاً بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة بشرط إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية.

ولأن المنشأة "ب" تمارس إنشاء العقود مع نسبة ٤٠% المتبقية من عملائها، فإن علاقتها مع أولئك العملاء تنشأ أيضاً من خلال الحقوق التعاقدية، ولهذا تستوفي معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديدها كأصل غير ملموس. وتعترف المنشأة "أ" بعلاقة العميل هذه بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمتها العادلة بموثوقية، رغم أن المنشأة "ب" لا يوجد لديها عقود مع أولئك العملاء في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤.

المثال ٤

خلفية

حصلت المنشأة الأم على السيطرة على شركة تأمين في عملية معينة لإندماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤. ولدى شركة التأمين محفظة تتألف من عقود تأمين على السيارات مدتها سنة واحدة قابلة للإلغاء من قبل حاملي الوثيقة. ويجدد عدد متوقع معقول من حاملي الوثيقة عقود التأمين الخاصة بهم كل سنة.

التحليل

لأن شركة التأمين تؤسس علاقاتها مع حاملي الوثيقة من خلال عقود التأمين، فإن علاقة العميل مع حاملي الوثيقة تستوفي معيار الحقوق التعاقدية–القانونية لتحديدها كأصل غير ملموس. وبناءاً على ذلك، يتم الإعتراف بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمته

العادلة بموثوقية. وفي تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس لعلاقة العميل، تأخذ المنشأة الأم بعين الإعتبار تقديرات تجديد العقود والمبيعات التبادلية. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ " *الأصول غير الملموسة* " على الأصل غير الملموس لعلاقة العميل.

وعند تحديد القيمة العادلة للإلتزام المتعلق بمحفظة عقود التأمين، تأخذ المنشأة الأم بعين الإعتبار تقديرات الإلغاء من قبل حاملي الوثيقة. ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*"، لكنه لا يقتضي، عرضا موسعاً يقسم القيمة العادلة لعقود التأمين المشتراة إلى عنصرين:

(أ) إلتزاماً مقاساً وفقاً للسياسات المحاسبية لشركة التأمين بالنسبة لعقود التأمين التي تصدرها؛ و

(ب) أصل غير ملموس، يمثل القيمة العادلة للحقوق والإلتزامات التعاقدية المشتراة إلى الحد الذي لا يعكس فيه الإلتزام تلك القيمة العادلة. ويُستثنى هذا الأصل غير الملموس من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. وبعد إندماج الأعمال، يجب على المنشأة الأم قياس ذلك الأصل غير الملموس على أساس ينسجم مع قياس إلتزام التأمين ذو الصلة.

عمليات الإندماج بالشراء العكسي

توضح الأمثلة التالية تطبيق الإرشادات بشأن محاسبة الإندماج بالشراء العكسي المتوفر على أنه تطبيق إضافي في الفقرات ب١-ب١٥ من الملحق "ب" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*.

مثال ٥

يوضح هذا المثال محاسبة الإندماج بالشراء العكسي الذي يتم فيه شراء المنشأة "أ"، وهي المنشأة التي تصدر أدوات حقوق الملكية وهي بالتالي المنشأة الأم القانونية، في عملية إندماج بالشراء العكسي من قبل المنشأة "ب"، المنشاة التابعة القانونية، في ٣٠ أيلول ٢٠×١. ويتم إغفال محاسبة أية آثار لضريبة الدخل في هذا المثال:

الميزانية العمومية للمنشأة "أ" والمنشأة "ب" مباشرة قبل إندماج الأعمال

	أ	ب
	وحدة عملة	وحدة عملة
الأصول المتداولة	٥٠٠	٧٠٠
الأصول غير المتداولة	١,٣٠٠	٣,٠٠٠
	١,٨٠٠	٣,٧٠٠
الإلتزامات المتداولة	٣٠٠	٦٠٠
الإلتزامات غير المتداولة	٤٠٠	١,١٠٠
	٧٠٠	١,٧٠٠
حقوق المالكين		
الأرباح المحتجزة	٨٠٠	١,٤٠٠
حقوق الملكية الصادرة		
١٠٠ سهم عادي	٣٠٠	
٦٠ سهم عادي		٦٠٠
	١,١٠٠	٢,٠٠٠
	١,٨٠٠	٣,٧٠٠

معلومات أخرى

(أ) في ٣٠ أيلول ٢٠×١، تصدر المنشأة "أ" ٢,٥ سهم مقابل كل سهم عادي للمنشأة "ب". ويبادل كافة مساهمي المنشأة "ب" أسهمهم في المنشأة "ب". ولهذا، تصدر المنشأة "أ" ١٥٠ سهم عادي مقابل جميع الأسهم العادية البالغ عددها ٦٠ سهما للمنشأة "ب".

(ب) تكون القيمة العادلة لكل سهم عادي للمنشأة "ب" في ٣٠ أيلول ٢٠×١ هي ٤٠ وحدة عملة. ويكون سعر السوق المعلن للأسهم العادية للمنشأة "أ" في ذلك التاريخ هو ١٢ وحدة عملة.

(ج) تكون القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة "أ" في ٣٠ أيلول ٢٠×١ هي نفس مبالغها المسجلة، باستثناء الأصول غير المتداولة. وتكون القيمة العادلة للأصول غير المتداولة للمنشأة "أ" في ٣٠ أيلول ٢٠×١ هي ١,٥٠٠ وحدة عملة.

حساب تكلفة إندماج الأعمال

نتيجة لإصدار المنشأة "أ" ١٥٠ سهم عادي، يملك مساهمو المنشأة "ب" ٦٠% من الأسهم الصادرة للمنشأة المندمجة (أي ١٥٠ سهماً من أصل ٢٥٠ سهم صادر). ويملك مساهمو المنشأة "أ" نسبة ٤٠% المتبقية. ولو أن إندماج الأعمال حدث على شكل إصدار المنشأة "ب" أسهم عادية إضافية إلى مساهمي المنشأة "أ" مقابل أسهمهم العادية في المنشأة "أ"، كان يجب على المنشأة "ب" إصدار ٤٠ سهما لتصبح نسبة حصة الملكية في المنشأة المندمجة بنفس المقدار. وعندها كان سيملك مساهمو المنشأة "ب" ٦٠% من أصل ١٠٠ سهم صادر عن المنشأة "ب"، وبالتالي ٦٠% من المنشأة المندمجة.

ونتيجة لذلك، تكون تكلفة إندماج الأعمال ١,٦٠٠ وحدة عملة (أي ٤٠ سهما لكل منه قيمة عادلة مقدارها ٤٠ وحدة عملة).

قياس الشهرة

يتم قياس الشهرة على أنها الزيادة في تكلفة إندماج الأعمال عن صافي القيمة العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة "أ". ولهذا تقاس الشهرة كما يلي:

	وحدة عملة	وحدة عملة
تكلفة إندماج الأعمال		١,٦٠٠
صافي القيمة العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة "أ":		
الأصول المتداولة	٥٠٠	
الأصول غير المتداولة	١,٥٠٠	
الإلتزامات المتداولة	(٣٠٠)	
الإلتزامات غير المتداولة	(٤٠٠)	١,٣٠٠
الشهرة		٣٠٠

الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ أيلول ٢٠×١

	وحدة عملة
الأصول المتداولة [٧٠٠ وحدة عملة + ٥٠٠ وحدة عملة]	١,٢٠٠
الأصول غير المتداولة [٣,٠٠٠ وحدة عملة + ١,٥٠٠ وحدة عملة]	٤,٥٠٠
الشهرة	٣٠٠
	٦,٠٠٠
الإلتزامات المتداولة [٦٠٠ وحدة عملة + ٣٠٠ وحدة عملة]	٩٠٠
الإلتزامات غير المتداولة [١,١٠٠ وحدة عملة + ٤٠٠ وحدة عملة]	١,٥٠٠
	٢,٤٠٠
حقوق المالكين	
الأرباح المحتجزة	١,٤٠٠
حقوق الملكية الصادرة	
٢٥٠ سهم عادي [٦٠٠ وحدة عملة + ١,٦٠٠ وحدة عملة]	٢,٢٠٠
	٣,٦٠٠
	٦,٠٠٠

(أ) وفقا للفقرة ب٧(ج) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يتم تحديد المبلغ المعترف به كأدوات حقوق ملكية صادرة في البيانات المالية الموحدة من خلال إضافة تكلفة الإندماج [١,٦٠٠ وحدة عملة] إلى حقوق الملكية الصادرة للمنشأة التابعة القانونية مباشرة قبل إندماج الأعمال. غير أنه يجب أن يعكس هيكل حقوق الملكية الظاهر في البيانات المالية الموحدة (أي عدد ونوع أدوات حقوق الملكية الصادرة) هيكل حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية، بما في ذلك أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية لتنفيذ الإندماج.

حصة السهم من الأرباح

لنفرض أن ربح المنشأة "ب" للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٠ كان ٦٠٠ وحدة عملة، وأن الربح الموحد للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ هو ٨٠٠ وحدة عملة. ولنفرض أيضاً أنه لم يحدث تغيير في عدد الأسهم العادية التي تصدرها المنشأة "ب" خلال الفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٠ وخلال الفترة من ١ كانون الثاني ٢٠×١ إلى تاريخ الإندماج بالشراء العكسي (٣٠ أيلول ٢٠×١).

ويتم حساب حصة السهم من الأرباح للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ كما يلي:

عدد الأسهم التي تعتبر متداولة للفترة من ١ كانون الثاني ٢٠×١ إلى تاريخ الإندماج بالشراء (أي عدد الأسهم التي تصدرها المنشأة "أ" في الإندماج بالشراء العكسي)	١٥٠
عدد الأسهم المتداولة من تاريخ الإندماج بالشراء حتى ٣١ كانون الأول ٢٠×١	٢٥٠
المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة [(١٥٠ × ٩/١٢) + (٢٥٠ × ٣/١٢)]	١٧٥
حصة السهم من الأرباح [٨٠٠/١٧٥]	٤,٥٧ وحدة عملة

إن حصة السهم من الأرباح التي تم إعادة عرضها للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ هي ٤,٠٠ (أي ربح المنشأة "ب" [٦٠٠] مقسوماً على عدد الأسهم العادية التي تصدرها المنشأة "أ" في الإندماج بالشراء العكسي).

حقوق الأقلية

في المثال المذكور سابقاً، لنفرض أنه يتم تقديم ٥٦ من الأسهم العادية للمنشأة "ب" فقط للتبادل بدلاً من جميع الأسهم البالغ عددها ٦٠. ولأن المنشأة "أ" تصدر ٢,٥ سهم مقابل كل سهم عادي للمنشأة "ب"، تصدر المنشأة "أ" ١٤٠ سهماً فقط (بدلاً من ١٥٠). ونتيجة لذلك، يملك مساهمو المنشأة "ب" ٥٨,٣% من الأسهم الصادرة للمنشأة المندمجة (أي ١٤٠ سهماً من أصل ٢٤٠ سهماً صادر).

ويتم حساب تكلفة إندماج الأعمال بافتراض أن الإندماج قد حدث على شكل إصدار المنشأة "ب" أسهما عادية إضافية إلى مساهمي المنشأة "أ" مقابل أسهمهم العادية في المنشأة "أ". وعند حساب عدد الأسهم التي كان يجب أن تصدرها المنشأة "ب"، يتم إغفال حقوق الأقلية. ويملك مساهمو الأغلبية ٥٦ سهما في المنشأة "ب". ولكي يمثل هذا حصة ملكية بنسبة ٥٨,٣%، كان يجب على المنشأة "ب" أن تصدر ٤٠ سهماً إضافياً. وحينها كان سيملك مساهمو الأغلبية ٥٦ سهماً من أصل ٩٦ تصدرها المنشأة "ب" وبالتالي ٥٨,٣% من المنشأة المندمجة.

ونتيجة لذلك، تكون تكلفة إندماج الأعمال ١,٦٠٠ وحدة عملة (أي ٤٠ سهم لكل منه قيمة عادلة تبلغ ٤٠ وحدة عملة). وهو نفس المبلغ عند تقديم كافة الأسهم العادية للمنشأة "ب" البالغ عددها٦٠ سهماً للتبادل. ولا تتغير ببساطة تكلفة إندماج الأعمال لأن بعض مساهمي المنشأة "ب" لا يشاركون في التبادل.

ويتم تمثيل حقوق الأقلية بأربعة أسهم من مجموع ٦٠ سهماً للمنشأة "ب" التي لا يتم تبادلها بأسهم المنشأة "أ". وبناءا عليه، تبلغ حقوق الأقلية ٦,٧%. وتعكس حقوق الأقلية الحصة التناسبية لمساهمي الأقلية المبالغ المسجلة ما قبل الإندماج لصافي أصول المنشأة التابعة القانونية. ولهذا، يتم تعديل الميزانية العمومية الموحدة لتظهر حقوق أقلية بنسبة ٦,٧% من المبالغ المسجلة لما قبل الإندماج لصافي أصول المنشأة "ب" (أي ١٣٤ وحدة عملة أو ٦,٧% من ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

وتعكس الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ أيلول ٢٠×١ حقوق الأقلية كما يلي:

	وحدة عملة
الأصول المتداولة [٧٠٠ وحدة عملة + ٥٠٠ وحدة عملة]	١,٢٠٠
الأصول غير المتداولة [٣,٠٠٠ وحدة عملة + ١,٥٠٠ وحدة عملة]	٤,٥٠٠
الشهرة	٣٠٠
	٦,٠٠٠
الإلتزامات المتداولة [٦٠٠ وحدة عملة + ٣٠٠ وحدة عملة]	٩٠٠
الإلتزامات غير المتداولة [١,١٠٠ وحدة عملة + ٤٠٠ وحدة عملة]	١,٥٠٠
	٢,٤٠٠
حقوق المالكين	
الأرباح المحتجزة [١,٤٠٠ وحدة عملة × ٩٣,٣%]	١,٣٠٦
حقوق الملكية الصادرة	٢,١٦٠
٢٤٠ سهم عادي [٥٦٠ وحدة عملة + ١,٦٠٠ وحدة عملة]	
حقوق الأقلية	١٣٤
	٣,٦٠٠
	٦,٠٠٠

إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل

يوضح المثال التالي تطبيق الإرشادات بشأن إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل في الفقرات ٥٨-٦٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ " *إندماج الأعمال* ". ويتناول المثال بشكل محدد العمليات المتعلقة لشراء الأسهم الذي ينتج عنها تضمين المنشأة المستثمر بها التي تمت محاسبتها سابقا بالقيمة العادلة كمنشأة تابعة في البيانات المالية الموحدة.

ويتبع المثال مباشرة مناقشة لنتيجة تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ٥٨-٦٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على المثال الذي يفترض بأنه تم سابقاً محاسبة المنشأة المستثمر بها بسعر التكلفة أو من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية بدلاً من محاسبتها بالقيمة العادلة.

المثال ٦

يشتري المستثمر حصة ملكية بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها (شركة خدمات) في ١ كانون الثاني ٢٠×١ مقابل ٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة نقداً. وفي ذلك التاريخ، تبلغ القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها ١٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، ويكون المبلغ المسجل لتلك الأصول هو ٨,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ولا يكون لدى المنشأة المستثمر بها أية إلتزامات أو إلتزامات طارئة في ذلك التاريخ. وفيما يلي الميزانية العمومية للمنشأة المستثمر بها في ١ كانون الثاني ٢٠×١ بالإضافة إلى القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد:

	المبالغ المسجلة وحدة عملة	القيم العادلة وحدة عملة
النقد والذمم المدينة	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠,٠٠٠
الأراضي	٦,٠٠٠,٠٠٠	٨,٠٠٠,٠٠٠
	٨,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠
حقوق الملكية الصادرة: ١,٠٠٠,٠٠٠ سهم عادي	٥,٠٠٠,٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٣,٠٠٠,٠٠٠	
	٨,٠٠٠,٠٠٠	

وخلال السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١، تبلغ المنشأة المستثمر بها عن ربح مقداره ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لكنها لا تدفع أية توزيعات أرباح. وبالإضافة إلى ذلك، ترتفع القيمة العادلة لأراضي المنشأة المستثمر بها بمقدار ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لتصل إلى ١١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. غير أن المبلغ الذي تعترف به المنشأة المستثمر بها فيما يخص الأراضي لا يتغير بحيث يبقى ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وفيما يلي الميزانية العمومية للمنشأة المستثمر بها في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ بالإضافة إلى القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد:

	المبالغ المسجلة وحدة عملة	القيم العادلة وحدة عملة
النقد والذمم المدينة	٨,٠٠٠,٠٠٠	٨,٠٠٠,٠٠٠
الأراضي	٦,٠٠٠,٠٠٠	١١,٠٠٠,٠٠٠
	١٤,٠٠٠,٠٠٠	١٩,٠٠٠,٠٠٠
حقوق الملكية الصادرة: ١,٠٠٠,٠٠٠ سهم عادي	٥,٠٠٠,٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٩,٠٠٠,٠٠٠	
	١٤,٠٠٠,٠٠٠	

وفي ١ كانون الثاني ٢٠×٢، يشتري المستثمر حصة ملكية أخرى بنسبة ٦٠% في المنشأة المستثمر بها مقابل ٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة نقداً، وبذلك يحصل على السيطرة. وقبل حصوله على السيطرة، لا يكون للمستثمر تأثير هام على المنشأة المستثمر بها، ويقوم بمحاسبة إستثماره المبدئي بنسبة ٢٠% بالقيمة العادلة مع التغيرات في القيمة المشمولة في الربح أو الخسارة. ويكون للأسهم العادية للمنشأة المستثمر بها سعر معلن في السوق في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ مقداره ٣٠ وحدة عملة لكل سهم*.

وخلال الفترة من ١ كانون الثاني ٢٠×١ إلى ١ كانون الثاني ٢٠×٢، بلغت حقوق الملكية الصادرة للمستثمر ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. إن الأصل الوحيد للمستثمر بعيداً عن استثماره في المنشأة المستثمر بها هو النقد.

محاسبة الإستثمار المبدئي قبل الحصول على السيطرة

يتم قياس الإستثمار المبدئي للمستثمر بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها بمبلغ ٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. إلا أن الأسهم العادية البالغة ١,٠٠٠,٠٠٠ للمنشأة المستثمر بها يكون لها سعر معلن في السوق في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ مقداره ٣٠ وحدة عملة لكل سهم. وبناءاً عليه يتم إعادة قياس المبلغ المسجل للإستثمار المبدئي للمستثمر بنسبة ٢٠% في البيانات المالية للمستثمر إلى ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ كانون الأول ٢٠×١، مع الإعتراف بزيادة ٢,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في الربح أو الخسارة لتلك الفترة. وعليه تكون الميزانية العمومية للمستثمر في ٣١ كانون الأول ٢٠×١، قبل شراء حصة الملكية الإضافية بنسبة ٦٠%، كما يلي:

	وحدة عملة
النقد	٢٦,٥٠٠,٠٠٠
الإستثمار في المنشأة المستثمر بها	٦,٠٠٠,٠٠٠
	٣٢,٠٠٠,٠٠٠
حقوق الملكية الصادرة	٣٠,٠٠٠,٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢,٥٠٠,٠٠٠
	٣٢,٥٠٠,٠٠٠

* وبناء على ذلك، تكون رسملة السوق للمنشأة المستثمر بها في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ ما مقداره ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. غير أن المستثمر دفع ٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مقابل النسبة الإضافية (٦٠%) من الأسهم الصادرة والسيطرة على المنشأة المستثمر بها في ١ كانون الثاني ٢٠×٢. ويشير هذا إلى أن المستثمر قد دفع علاوة كبيرة للسيطرة على المنشأة المستثمر بها.

محاسبة إندماج الأعمال

تنص الفقرة ٢٥ من المعيار الدولي لإعداد البيانات المالية ٣ على أنه عندما ينطوي إندماج الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، تكون تكلفة الإندماج هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة، مع تحديد تكلفة كل معاملة منفردة في تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بكل استثمار منفرد في البيانات المالية للمنشأة المشترية). وهذا يعنى أن تكلفة إندماج الأعمال بالنسبة للمستثمر في هذا المثال هي إجمالي تكلفة حصة الملكية المبدئية بنسبة ٢٠% (٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) زائد تكلفة حصة الملكية اللاحقة بنسبة ٦٠% (٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة)، بغض النظر عن حقيقة أن المبلغ المسجل للحصة المبدئية بنسبة ٢٠% قد تغير.

وبالإضافة إلى ذلك، ووفقاً للفقرة ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يجب معالجة كل معاملة على حدة لتحديد الشهرة في تلك المعاملة، باستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل. وبناءاً عليه، يعترف المستثمر بالمبالغ التالية للشهرة في بياناته المالية الموحدة:

بالنسبة لحصة الملكية ٢٠% بتكلفة ٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة:

الشهرة = ٣,٥٠٠,٠٠٠ – [٢٠% × ١٠,٠٠٠,٠٠٠] = ١,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

بالنسبة لحصة الملكية ٦٠% بتكلفة ٢٢,٠٠٠,٠٠٠:

الشهرة = ٢٢,٠٠٠,٠٠٠ – [٦٠% × ١٩,٠٠٠,٠٠٠] = ١٠,٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

وفيما يلي ورقة عمل التوحيد للمستثمر (كافة المبالغ مبينة بوحدة العملة) مباشرة بعد شراء حصة الملكية الإضافية بنسبة ٦٠% في المنشأة المستثمر بها، بالإضافة إلى تعديلات التوحيد والتفسيرات المتعلقة بها:

	المستثمر	المنشأة المستثمر بها	تعديلات التوحيد مدين	تعديلات التوحيد دائن	موحدة	
صافي الأصول						
النقد والذمم المدينة	٤,٥٠٠	٨,٠٠٠			١٢,٥٠٠	
الإستثمار في المنشأة المستثمر بها	٢٨,٠٠٠	–		(٢) ٢,٥٠٠ (٣) ٣,٥٠٠ (٤)٢٢,٠٠٠	–	
الأراضي	–	٦,٠٠٠	(١) ٥,٠٠٠		١١,٠٠٠	انظر الملاحظة (أ)
الشهرة	–	–	(٣) ١,٥٠٠ (٤)١٠,٦٠٠		١٢,١٠٠	انظر الملاحظة (ب)
	٣٢,٥٠٠	١٤,٠٠٠			٣٥,٦٠٠	
حقوق الملكية الصادرة	٣٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	(٣) ١,٠٠٠ (٤) ٣,٠٠٠ (٥) ١,٠٠٠		٣٠,٠٠٠	انظر الملاحظة (ج)
فائض إعادة تقييم الأصل	–	–	(٣) ٤٠٠ (٤) ٣,٠٠٠ (٥) ١,٠٠٠	(١) ٥,٠٠٠	٦٠٠	انظر الملاحظة (د)
الأرباح المحتجزة	٢,٥٠٠	٩,٠٠٠	(٢) ٢,٥٠٠ (٣) ٦٠٠ (٤) ٥,٤٠٠ (٥) ١,٨٠٠		١,٢٠٠	انظر الملاحظة (هـ)
حقوق الأقلية	–	–		(٥) ٣,٨٠٠	٣,٨٠٠	انظر الملاحظة (أ)
	٣٢,٥٠٠	١٤,٠٠٠			٣٥,٦٠٠	

تعديلات التوحيد

	مدين	دائن
(١) الأراضي	٥,٠٠٠	
فائض إعادة تقييم الأصل		٥,٠٠٠
للإعتراف بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها بالقيم العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء		
(٢) الأرباح المحتجزة	٢,٥٠٠	
الإستثمار في المنشأة المستثمر بها		٢,٥٠٠
لإعادة بيان الإستثمار المبدئي بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها إلى سعر التكلفة		
(٣) حقوق الملكية الصادرة [٢٠% × ٥,٠٠٠]	١,٠٠٠	
فائض إعادة تقييم الأصل [٢٠% × ٢,٠٠٠(أ)]	٤٠٠	
الأرباح المحتجزة [٢٠% × ٣,٠٠٠]	٦٠٠	
الشهرة	١,٥٠٠	
الإستثمار في المنشأة المستثمر بها		٣,٥٠٠
للإعتراف بالشهرة في الإستثمار المبدئي بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها وتسجيل إلغاء ذلك الإستثمار مقابل أرصدة حقوق الملكية ذات العلاقة		
(٤) حقوق الملكية الصادرة [٦٠% × ٥,٠٠٠]	٣,٠٠٠	
فائض إعادة تقييم الأصل [٦٠% × ٥,٠٠٠]	٣,٠٠٠	
الأرباح المحتجزة [٦٠% × ٩,٠٠٠]	٥,٤٠٠	
الشهرة	١٠,٦٠٠	
الإستثمار في المنشأة المستثمر بها		٢٢,٠٠٠
للإعتراف بالشهرة في الإستثمار اللاحق بنسبة ٦٠% في المنشأة المستثمر بها وتسجيل إلغاء ذلك الإستثمار مقابل أرصدة حقوق الملكية ذات العلاقة		
(٥) حقوق الملكية الصادرة [٢٠% × ٥,٠٠٠]	١,٠٠٠	
فائض إعادة تقييم الأصل [٢٠% × ٥,٠٠٠]	١,٠٠٠	
الأرباح المحتجزة [٢٠% × ٩,٠٠٠]	١,٨٠٠	
حقوق الأقلية (في حقوق الملكية الصادرة)		١,٠٠٠
حقوق الأقلية (في فائض إعادة تقييم الأصل)		١,٠٠٠
حقوق الأقلية (في الأرباح المحتجزة)		١,٨٠٠
للإعتراف بحقوق الأقلية في المنشأة المستثمر بها		

(أ) يمثل فائض إعادة تقييم الأصل بمقدار ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة المبلغ الذي تتجاوز فيه القيمة العادلة لأرض المنشأة المستثمر بها في تاريخ معاملة التبادل الأولى مبلغها المسجل. وكان المبلغ المسجل للأرض في التاريخ الذي اشترى فيه المستثمر الحصة المبدئية بنسبة ٢٠% ما يساوي ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، لكن قيمتها العادلة بلغت ٨,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ووفقا للفقرة ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، يجب معالجة كل معاملة على حدة لغرض تحديد مبلغ الشهرة في تلك المعاملة، بإستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل.

ملاحظات

ينتج عن تعديلات التوحيد أعلاه ما يلي:

(أ) بيان صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها بكامل قيمها العادلة في التاريخ الذي يحصل فيه المستثمر على السيطرة على المنشأة المستثمر بها. ويعني هذا أيضا بيان حقوق الأقلية بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها بحقوق الأقلية ونسبتها ٢٠% من القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها.

(ب) الإعتراف بالشهرة من تاريخ الإندماج بالشراء بمبلغ يعتمد على معالجة كل معاملة تبادل على حدة واستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل.

(ج) تشتمل حقوق الملكية الصادرة بمبلغ ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة حقوق الملكية الصادرة للمستثمر بمبلغ ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

(د) فائض إعادة تقييم الأصل بمبلغ ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويعكس هذا المبلغ ذلك الجزء من الزيادة في القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها بعد شراء الحصة المبدئية بنسبة ٢٠% التي تنسب إلى تلك الحصة المبدئية بنسبة ٢٠% [٢٠% × ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة].

(هـ) رصيد أرباح محتجزة بمبلغ ١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويعكس هذا المبلغ التغيرات في الأرباح المحتجزة للمنشأة المستثمر بها بعد شراء المستثمر حصته المبدئية بنسبة ٢٠% التي تنسب إلى تلك الحصة بنسبة ٢٠% [٢٠% × ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة].

وبناءا على ذلك، فإن أثر تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على عمليات متعاقبة لشراء الأسهم التي تمت فيها محاسبة الإستثمار سابقا بالقيمة العادلة مع تضمين تغيرات القيمة في الربح أو الخسارة يؤدي إلى ما يلي:

- عكس التغيرات في القيمة العادلة لحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً (بحيث يتم إعادة بيان المبالغ المسجلة لحصص الملكية تلك إلى سعر التكلفة).
- شمل التغيرات في الأرباح المحتجزة للمنشأة المستثمر بها وأرصدة حقوق الملكية الأخرى بعد كل معاملة تبادل في البيانات المالية الموحدة لما بعد الإندماج إلى الحد الذي ترتبط فيه بحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً.

تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إذا تمت محاسبة المنشأة المستثمر بها سابقاً بسعر التكلفة أو من خلال استخدام أسلوب حقوق الملكية

وكما تم مناقشته سابقا، تقتضي الفقرة ٢٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ قياس تكلفة إندماج الأعمال الذي ينطوي على أكثر من معاملة تبادل على أنها إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة، مع تحديد تكلفة كل معاملة منفردة في تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بكل استثمار منفرد في البيانات المالية للمنشأة المشترية). وبناءا عليه، وبغض النظر عما إذا تتم محاسبة الإستثمار المبدئي بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها بسعر التكلفة، من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة، فإن تكلفة الإندماج بالنسبة للمستثمر هي إجمالي تكلفة حصة الملكية المبدئية بنسبة ٢٠% (٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) مضافا إليها تكلفة حصة الملكية اللاحقة بنسبة ٦٠% (٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة).

بالإضافة إلى ذلك، ومرة أخرى بغض النظر عما إذا كانت تتم محاسبة الإستثمار المبدئي بنسبة ٢٠% بسعر التكلفة، من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة، يجب معالجة كل معاملة على حدة بهدف تحديد مبلغ الشهرة في تلك المعاملة، باستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل.

وعليه، فإن أثر تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على أي عملية إندماج أعمال تنطوي على عمليات متعاقبة لشراء الأسهم من شأنه أن يتسبب بما يلي:

- عكس أية تغيرات في المبلغ المسجل لحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً (بحيث يتم إعادة بيان المبالغ المسجلة لحصص الملكية تلك إلى سعر التكلفة).
- شمل التغيرات في الأرباح المحتجزة للمنشأة المستثمر بها وأرصدة حقوق الملكية الأخرى بعد كل معاملة تبادل في البيانات المالية الموحدة لما بعد الإندماج إلى الحد الذي ترتبط فيه بحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً.

وتبعا لذلك، فإن البيانات المالية الموحدة مباشرة بعد شراء المستثمر لحصة الملكية الإضافية بنسبة ٦٠% وحصوله على السيطرة على المنشأة المستثمر بها تكون هي نفسها بغض النظر عن الأسلوب المستخدم لمحاسبة الإستثمار المبدئي بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها قبل الحصول على السيطرة.

التغيرات في القيم المعينة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة

إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال

يوضح المثال التالي تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرة ٦٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" بشأن إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال عندما تكون المنشأة المشترية قد قامت، في نهاية الفترة الأولى بعد الإندماج، بمحاسبة إندماج الأعمال بإستخدام القيم المؤقتة. ولا يتناول هذا المثال محاسبة أي من آثار ضريبة الدخل الناشئة عن التعديلات.

ويقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشترية محاسبة إندماج الأعمال باستخدام القيم المؤقتة إذا كان بالإمكان تحديد المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية فترة الإبلاغ المالي التي تم فيها تنفيذ إندماج الأعمال. ويُطلب من المنشأة المشترية الإعتراف بأية تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية:

(أ) خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الإندماج بالشراء؛

(ب) من تاريخ الإندماج بالشراء؛

وبناء عليه:

(١) يتم حساب المبلغ المسجل للأصل القابل للتحديد أو الإلتزام أو الإلتـــزام الطـــارئ الـــذي يـــتم الإعتراف به أو تعديله نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية كما لو أن قيمته العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء قد تم الإعتراف بها منذ ذلك التاريخ.

(٢) يتم تعديل الشهرة أو أي ربح معترف به وفقاً للفقرة ٥٦ من تاريخ الإنـــدماج بالـــشراء بمبلـــغ يساوي التعديل على القيمة العادلة في تاريخ شراء الأصل القابل للتحديد أو الإلتزام أو الإلتزام الطارئ، الذي يتم الإعتراف به أو تعديله.

(٣) يتم عرض المعلومات المقارنة المقدمة للفترات قبل إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال كما لو تم إتمام المحاسبة المبدئية من تاريخ الإندماج بالشراء. وهذا يتضمن أي استهلاك إضـــافي، أو إطفاء، أو آثار ربح أو خسارة أخرى معترف بها نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية.

مثال ٧

تعد المنشأة البيانات المالية للفترات السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ولا تقوم بإعداد بيانات مالية مرحلية. وكانت المنشأة هي المنشأة المشترية في إندماج الأعمال بتاريخ ٣٠ أيلول ٢٠×٤. سعت المنشأة إلى إجراء تقدير مستقل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي تم شرائه في الإندماج. غير أنه لم يتم صياغة التقدير بشكل نهائي في الوقت الذي أكملت فيه المنشأة بياناتها المالية السنوية لعام ٢٠×٤. واعترفت المنشأة في بياناتها المالية السنوية لعام ٢٠×٤ بقيمة عادلة مؤقتة للأصل مقدارها ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة وقيمة مؤقتة للشهرة المشتراة مقدارها ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وكان لبند الممتلكات والمصانع والمعدات عمر إنتاجي متبقي في تاريخ الإندماج بالشراء مقداره خمس سنوات.

وبعد أربعة أشهر من تاريخ الإندماج بالشراء، استلمت المنشأة التقدير المستقل، والذي بيَّن أن القيمة العادلة للأصل في تاريخ الإندماج بالشراء هي ٤٠,٠٠٠ وحدة عملة.

وكما هو مبين في الفقرة ٦٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يتعين على المنشأة المشترية الإعتراف بأي تعديلات على القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية من تاريخ الإندماج بالشراء.

وبناءاً عليه، يجري تعديل في البيانات المالية لعام ٢٠×٥ على المبلغ المسجل الإفتتاحي لبند الممتلكات والمصانع والمعدات. ويقاس ذلك التعديل على أنه تعديل القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، مطروحا منه الإستهلاك الإضافي الذي كان من الممكن الإعتراف به فيما لو تم الإعتراف بالقيمة العادلة للأصل في تاريخ الإندماج بالشراء منذ ذلك التاريخ (٥٠٠ وحدة عملة لإستهلاك مدته ثلاثة أشهر حتى تاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠×٤). ويتم أيضا تعديل المبلغ المسجل للشهرة لانخفاض القيمة في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويتم إعادة بيان المعلومات المقارنة للعام ٢٠×٤ لتعكس هذا التعديل وتشمل الإستهلاك الإضافي بمقدار ٥٠٠ وحدة عملة المتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤.

ووفقاً للفقرة ٦٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تفصح المنشأة في بياناتها المالية للعام ٢٠×٤ بأنه قد تم تحديد المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط، وتشرح سبب كون الحالة كذلك. ووفقاً للفقرة ٧٣(ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تفصح المنشأة في بياناتها المالية للعام ٢٠×٥ عن مبالغ وتفسيرات التعديلات على القيم المؤقتة المعترف بها خلال فترة الإبلاغ المالي الحالية. وعليه تفصح المنشأة عما يلي:

- إزدياد القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة مع انخفاض مقابل في الشهرة؛ و
- إعادة بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠×٤ لتعكس هذا التعديل وتشمل الإستهلاك الإضافي بمقدار ٥٠٠ وحدة عملة المتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤.

تصحيح الأخطاء

توضح الأمثلة التالية تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرتين ٦٣ و٦٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بشأن محاسبة تصحيح الأخطاء المتعلقة بالمحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال. ولا تتناول هذه الأمثلة محاسبة أية آثار لضريبة الدخل ناشئة عن التعديلات.

يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، إنما بوجود ثلاث استثناءات*، إجراء تعديلات على المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة المبدئية فقط لتصحيح خطأ ما، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*". وبعد إتمام تلك المحاسبة، لا يمكن الإعتراف بالتعديلات بسبب أثر التغيرات على التقديرات المحاسبية. ووفقاً

* يتعلق اثنين من تلك الإستثناءات الثلاث بالتعديلات على تكلفة إندماج الأعمال بعد إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال. ويتعلق الإستثناء الثالث بالإعتراف اللاحق من قبل المنشاة المشترية بأصول الضريبة المؤجلة للمنشأة المشتراة التي لم تلبي معايير الإعتراف المنفصل عند المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال.

لمعيار المحاسبة الدولي ٨، يتم الإعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي. ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٨ إرشادات حول تمييز تصحيح الأخطاء من التغيرات في التقديرات المحاسبية.

مثال ٨

تعد المنشأة البيانات المالية للفترات السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ولا تقوم بإعداد بيانات مالية مرحلية. وكانت المنشأة هي المنشأة المشترية في إندماج الأعمال بتاريخ ٣٠ أيلول ٢٠×١. وكجزء من المحاسبة المبدئية لذلك الإندماج، اعترفت المنشأة بشهرة مقدارها ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. والمبلغ المسجل للشهرة في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ كان ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

وخلال عام ٢٠×٢، أدركت المنشأة وقوع خطأ يتعلق بالمبلغ الموزع مبدئيا على أصول الممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة في إندماج الأعمال. وبالتحديد، يجب توزيع ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة من أصل ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وزعت مبدئيا على الشهرة على أصول الممتلكات والمصانع والمعدات التي كان لها في تاريخ الإندماج بالشراء عمر إنتاجي متبقي مقداره خمس سنوات.
وكما هو مبين في الفقرة ٦٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ محاسبة تصحيح الخطأ بأثر رجعي، وعرض البيانات المالية كما لو أن الخطأ لم يحدث أبدا من خلال تصحيح الخطأ في المعلومات المقارنة للفترة (الفترات) السابقة التي حدث فيها.

وبالتالي، يجرى تعديل في البيانات المالية للعام ٢٠×٢ على المبلغ المسجل الإفتتاحي لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات. ويتم قياس التعديل على أنه تعديل القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منه المبلغ الذي كان من الممكن الإعتراف به كاستهلاك لتعديل القيمة العادلة (١,٠٠٠ وحدة عملة لاستهلاك مدته ثلاثة أشهر حتى ٣١ كانون الأول ٢٠×١). ويتم أيضا تعديل المبلغ المسجل للشهرة مقابل إنخفاض القيمة في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة، ويعاد بيان المعلومات المقارنة للعام ٢٠×١ لتعكس هذا التعديل وتشمل الإستهلاك الإضافي بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة المتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١.

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، تفصح المنشأة في بياناتها المالية للعام ٢٠×٢ عن طبيعة الخطأ وأنه نتيجة لتصحيح ذلك الخطأ، تم إجراء تعديل على المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات. كما تفصح المنشأة عما يلي:

- إزدياد القيمة العادلة لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مع انخفاض مقابل في الشهرة؛ و
- إعادة بيان المعلومات المقارنة للعام ٢٠×١ لتعكس هذا التعديل وتشمل الإستهلاك الإضافي بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة المتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١.

مثال ٩

يفترض هذا المثال نفس الحقائق الواردة في المثال ٨، باستثناء أن المبلغ الموزع مبدئيا على أصول الممتلكات والمصانع والمعدات يتم تخفيضه بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة لتصحيح الخطأ بدلاً من زيادته بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة. كما يفترض هذا المثال بأن المنشأة تحدد المبلغ القابل للإسترداد للشهرة الإضافية بمقدار ١٧,٠٠٠ وحدة عملة فقط في ٣١ كانون الأول ٢٠×١.

وفي البيانات المالية للعام ٢٠×٢، يتم تخفيض المبلغ المسجل الإفتتاحي لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار ١٩,٠٠٠ وحدة عملة، كونه يتم الإعتراف بتعديل القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منه ١,٠٠٠ وحدة عملة في مصروف الإستهلاك لفترة الثلاث أشهر حتى ٣١ كانون الأول ٢٠×١. ويتم زيادة المبلغ المسجل للشهرة بمقدار ١٧,٠٠٠ وحدة عملة، وهي زيادة القيمة في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منها خسارة انخفاض القيمة بمقدار ٣,٠٠٠ وحدة عملة لتعكس أن المبلغ المسجل للتعديل يتجاوز مبلغه القابل للإسترداد. ويعاد بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠×١ لتعكس هذا التعديل وتستثني الإستهلاك بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة وتشمل خسارة انخفاض القيمة بمقدار ٣,٠٠٠ وحدة عملة.

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، تفصح المنشأة في بياناتها المالية لعام ٢٠×٢ عن طبيعة الخطأ، وأنه نتيجة لتصحيح ذلك الخطأ، تم إجراء تعديل على المبلغ المسجل لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات. كما تفصح المنشأة عما يلي:

- إنخفاض القيمة العادلة لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مع زيادة مقابلة في الشهرة؛ و
- إعادة بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠×١ لتعكس هذا التعديل وتستثني الإستهلاك بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة المعترف به خلال الفترة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ وتشمل خسارة انخفاض القيمة بمقدار ٣,٠٠٠ وحدة عملة للشهرة المتعلقة بالسنة المالية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

" عقود التأمين "

المحتويات

تم عرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ (هذا المعيار)، بعنوان " عقود *التأمين* "، في الفقرات من ١ إلى ٤٥ والملاحق من (أ) إلى (ج)، وتتمتع كافة هذه الفقرات بنفس الصلاحية. وتشير الفقـرات المكتوبـة **بالخط الغامق** إلى المبادئ الأولية. وقد كتبت المصطلحات المعرفة في الملحق (أ) *بالخط المائل* في أول مرة تظهر فيها في المعيار. كما تم شرح المصطلحات الأخرى من خلال قائمة مـصطلحات المعـايير الدوليـة لإعداد التقارير المالية. وينبغي قراءة هذا المعيار ٤ في سياق أهدافه وأسس الإستنتاج، *والتمهيـد للمعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية والإطار العام لتحضير وعرض البيانات المالية*. ويقدم معيار المحاسبة الـدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" الأساس لاختيار وتطبيق الـسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يعتبر هذا المعيار أول معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتناول عقود التأمين، وقد تنوعت السياسات المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين وتباينت تبعا للممارسات في القطاعات الأخرى، وحيث أن العديد من الجهات ستتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العام ٢٠٠٥، قام المجلس العالمي للمعايير المحاسبية بإصدار هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للأهداف التالية:

(أ) إدخال تعديلات محدودة على محاسبة عقود التأمين وذلك إلى حين إكمال المجلس للمرحلة الثانية من مشروعه المتعلق بعقود التأمين.

(ب) لإدخال الشرط المتمثل بضرورة قيام أية جهة تصدر عقود التأمين (شركة التأمين) بالتصريح عن البيانات المتعلقة بهذه العقود.

مقدمة ٢ يعتبر هذا المعيار معبرا للخطوة الثانية من المشروع حيث يلتزم المجلس بإكمال المرحلة ٢ دون تأخير وبمجرد التثبت من كافة المسائل المتعلقة بالمفاهيم والمسائل العملية ذات العلاقة وإكمال إجراءاته على النحو السليم.

الخصائص الرئيسية لهذا المعيار

مقدمة ٣ ينطبق هذا المعيار على كافة عقود التأمين (بما فيها عقود إعادة التأمين) التي تقوم المؤسسة بإصدارها وعقود إعادة التأمين التي تحوزها، وذلك باستثناء عقود معينة تخضع لمعايير دولية أخرى، كما أنه لا ينطبق على أصول والتزامات شركة التأمين كالأصول المالية والإلتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، كما أنه لا ينطبق على محاسبة حامل الوثيقة.

مقدمة ٤ يستثني هذا المعيار شركة التأمين مؤقتا (أي خلال المرحلة ١ من المشروع) من بعض المتطلبات المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى بما فيها متطلب دراسة *إطار العمل* في اختيار السياسات المحاسبية لعقود التأمين وعلى كل حال فإن هذا المعيار:

(أ) يمنع المخصصات المتعلقة بالمطالبات المحتملة بموجب عقود لم تدخل حيز التنفيذ في تاريخ الإبلاغ (كمخصصات الكوارث والتعويض الموازي).

(ب) يتطلب اختبارا لكفاية التزامات التأمين المعترف بها واختبار انخفاض قيمة أصول إعادة التأمين.

(ج) يتطلب أن تحتفظ شركة التأمين بالتزامات التأمين في الميزانية العمومية حتى يتم سدادها أو إلغاؤها أو حتى تنتهي صلاحيتها، وأن يتم تقديم التزامات التأمين دون معادلتها مع أصول إعادة التأمين ذات العلاقة.

مقدمة ٥ يسمح هذا المعيار لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية الخاصة بعقود التأمين في حالة واحدة وهي المتمثلة بما إذا كانت بياناتها المالية تعرض معلومات أكثر صلة وليست أقل موثوقية، أو ليست ذات صلة ولكنها أكثر موثوقية وتحديدا لا يمكن ل شركة التأمين أن تقوم بأي من الممارسات التالية على الرغم من أنها قد تقوم بالإستمرار بتطبيق سياسات محاسبية تتضمن هذه الممارسات:

(أ) قياس التزامات التأمين على أسس غير مخصومة.

(ب) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمارات بمقدار يتجاوز قيمتها العادلة كما يمكن أن تدل على هذه القيمة مقارنة بين الأتعاب الحالية التي يتم تقاضيها من قبل أشخاص آخرين يعملون في خدمات مشابهة.

(ج) استخدام سياسات محاسبية غير موحدة لالتزامات التأمين الخاصة بالشركات التابعة.

مقدمة ٦ يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتقديم سياسات محاسبية تتضمن إعادة قياس التزامات التأمين المخصصة بشكل متسق في كل فترة لتعكس نسب الفائدة السوقية الحالية (وإذا اختارت شركة التأمين ذلك: قياس التقديرات والفرضيات الحالية الأخرى). وبدون هذا السماح سيكون مطلوبا من شركة التأمين أن تطبق التغيير الحاصل على السياسات المحاسبية بشكل متسق على كل الإلتزامات المشابهة.

مقدمة ٧ لا تحتاج شركة التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين لاستبعاد الحيطة الشديدة إلا أنها إذا قامت بقياس عقود التأمين الخاصة بها بما يكفي من الحيطة فليس عليها أن تقوم باتخاذ المزيد من تدابير الحيطة.

مقدمة ٨ هناك افتراض قابل للنقض يقول بأن البيانات المالية لشركة التأمين تصبح ذات صلة وموثوقية أقل إن هي قدمت سياسة محاسبية تعكس هوامش الإستثمار المستقبلي في قياس عقود التأمين.

مقدمة ٩ عندما تغير شركة التأمين سياساتها المحاسبية لالتزامات التأمين فقد تقوم بإعادة تصنيف بعض أو كافة أصولها المالية على أنها "بقيمة عادلة ضمن الربح أو الخسارة"

مقدمة ١٠ إن هذا المعيار:

(أ) يوضح أن شركة التأمين لا تحتاج لمحاسبة المشتقات الضمنية بشكل منفصل بقيمة عادلة إذا كانت المشتقات الضمنية تلبي تعريف عقد التأمين.

(ب) يتطلب من شركة التأمين أن تقوم بتجزئة مكونات الإيداع لبعض عقود التأمين (أي أن تقوم بمحاسبتها بشكل منفصل) وذلك لتجنب إغفال أية أصول أو التزامات من ميزانيتها العمومية.

(ج) يوضح مدى انطباق الممارسة التي يطلق عليها أحيانا اسم (محاسبة الظل)،

(د) يسمح بتقديم موسع لعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج الأعمال أو نقل المحفظة.

(هـ) يتناول جوانب محدودة من ميزات المشاركة الإختيارية التي تتضمنها عقود التأمين أو في الأدوات المالية.

مقدمة ١١ يتطلب هذا المعيار الدولي أن يساعد الإفصاح المستخدمين على فهم ما يلي:

(أ) المبالغ التي نشأت عن عقود التأمين في بيانات شركة التأمين المالية.

(ب) المبلغ والموعد وعدم الحتمية فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية المتأتية من عقود التأمين.

مقدمة ١٢ يجب أن تقوم المؤسسات بتطبيق هذا المعيار الدولي للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥، إلا أنها تشجع تطبيق المعيار قبل ذلك. ولا يجب على شركة التأمين أن تقوم بتطبيق بعض جوانب هذا المعيار على المعلومات المقارنة ذات العلاقة بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥.

الآثار المحتملة للمقترحات المستقبلية

مقدمة ١٣ يتوقع المجلس أن يقوم بإقرار مسودات عرض في الربع الثاني من عام ٢٠٠٤ والتي ستقترح تعديلات على ما يلي:

(أ) معاملة الضمانات المالية وعقود تأمين الدين؛ و

(ب) الخيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي يسمح للمؤسسة بتحديد أصولها المالية والتزاماتها المالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة".

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

عقود التأمين

الهدف

١ إن الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد أساليب إعداد التقارير المالية *لعقود التأمين* التي يتم إصدارها من قبل أية مؤسسة تقوم بإصدار مثل هذه العقود (وهي التي تمت تسميتها في هذا المعيار *بشركة التأمين* وذلك حتى ينتهي المجلس من المرحلة ٢ من مشروعه المتعلق بعقود التأمين، وبشكل خاص فإن هذا المعيار يتطلب ما يلي:

(أ) إدخال تعديلات محدودة على محاسبة شركات التأمين المتعلقة بعقود التأمين.

(ب) الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ ضمن البيانات المالية لشركة التأمين والتي تكون ناشئة عن عقود التأمين وتساعد مستعملي تلك البيانات المالية على فهم المبالغ والمواعيد وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية المتأتية من عقود التأمين.

النطاق

٢ تقوم مؤسسة ما بتطبيق هذا المعيار الدولي على ما يلي:

(أ) عقود التأمين *(بما فيها عقود إعادة التأمين)* التي تقوم بإصدارها وعقود إعادة التأمين التي تحوزها.

(ب) الأدوات المالية التي تقوم بإصدارها متضمنة ميزة المشاركة الإختيارية (انظر الفقرة ٣٥). يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"*، أن يتم الإفصاح عن الأدوات المالية بما فيها الأدوات المالية التي تتضمن هذه الميزات.

٣ لا يتناول هذا المعيار الدولي الجوانب الأخرى لمحاسبة شركات التأمين كمحاسبة الأصول المالية التي لدى شركة التأمين أو الإلتزامات التي أصدرتها شركة التأمين (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والإفصاح") وذلك باستثناء الأحكام الإنتقالية المنصوص عليها في الفقرة ٤٥.

٤ يجب على المؤسسة أن لا تطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) كفالة المنتجات التي يصدرها مباشرة المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة *(انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة")*.

(ب) أصول والتزامات أرباب العمل بموجب الخطط الموضوعة لمصلحة العاملين (انظر *معيار المحاسبة الدولي* ١٩ *"منافع الموظفين"* والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع المبني على أساس الأسهم"*) والتزامات منفعة التقاعد المبلغ عنها بموجب خطط منافع تقاعد محددة (انظر *معيار المحاسبة الدولي* ٢٦ *"المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"*).

(ج) الحقوق والإلتزامات التعاقدية التي تطرأ عن الإستعمال المستقبلي أو الحق باستعمال بند غير مالي (مثل بعض رسوم الترخيص، العوائد، بدلات الإيجارات الطارئة والبنود المشابهة). بالإضافة إلى ضمانة القيمة المتبقية للمستأجر التي يتضمنها التأجير المالي (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود *الإيجار*"، معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"* و معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*).

(د) الضمانات المادية التي تدخل فيها جهة ما أو التي تحتفظ فيها عند نقل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية إلى طرف آخر في إطار (معيار المحاسبة الدولي ٣٩) وبغض النظر عما إذا كان قد تم اعتبار الضمانات المالية كضمانات مالية أو خطابات ضمان أو عقود تأمين (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(هـ) البدل الطارئ واجب الدفع أو واجب القضاء في اندماج أعمال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*اندماج الأعمال*").

(و) عقود التأمين المباشرة التي تحوزها المؤسسة (أي عقود التأمين المباشرة التي تكون فيها المؤسسة هي *حامل الوثيقة*). إلا أن على شركة التأمين المباشرة أن تطبق هذا المعيار على عقود إعادة التأمين التي بحوزتها.

٥ لغايات تسهيل المرجعية، فإن هذا المعيار يصف أي مؤسسة تصدر عقد التأمين بصفتها شركة تأمين سواء أعتبرت شركة التأمين شركة تأمين للغايات القانونية أو الرقابية أو لم تعتبر.

٦ إن عقد إعادة التأمين هو نوع من عقود التأمين وبالتالي فإن كافة الإشارات في هذا المعيار لعقود التأمين تنطبق أيضا على عقود إعادة التأمين.

المشتقات الضمنية

٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من أي مؤسسة فصل بعض المشتقات الضمنية من عقدها الأساسي وتقييمها *بقيمة عادلة* مع تضمين الإختلافات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المشتقات الضمنية لعقد التأمين ما لم تكن المشتقات الضمنية بذاتها عقد تأمين.

٨ وكاستثناء من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن على شركة التأمين أن لا تفصل وأن لا تقيس بقيمة عادلة خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن عقد التأمين نظير قيمة محددة (أو نظير قيمة مبنية على مقدار محدد ونسبة فائدة). وحتى إذا كان سعر الممارسة مختلفا عن مقدار المبلغ المسجل *لالتزام التأمين الأساسي*، إلا أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنطبق على خيارات البيع المشروطة أو خيار التنازل النقدي المتضمن في عقد التأمين إذا كانت قيمة التنازل تختلف بسبب التباينات المالية (كسعر حقوق الملكية أو سعر السلعة أو المؤشر)، أو بسبب متغير غير مالي غير محدد بطرف من أطراف العقد، وكذلك ينطبق هذا المتطلب إذا كانت قدرة حامل الوثيقة على ممارسة خيار البيع المشروط أو خيار التنازل النقدي قد نشأت من خلال تغيير في مثل هذا المتغير (مثال: خيار البيع المشروط الذي يمكن ممارسته إذا وصل مؤشر السوق المالي إلى مستوى معين).

٩ تنطبق الفقرة ٨ بالتساوي على خيار التخلي عن الأدوات المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الإختيارية.

تجزئة مكونات الإيداع

١٠ تتضمن بعض عقود التأمين مكونا تأمينيا ومكونا ايداعيا، وفي بعض الحالات يكون مطلوبا من أو مسموحا لشركة التأمين بتجزئة هذه المكونات:

(أ) التجزئة مشروطة بتلبية الشرطين التاليين:

(١) إذا كان بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل (بما فيه أي خيارات تنازل خفية) أي دون أخذ المكون التأميني بعين الإعتبار.

(٢) أن تكون السياسات المحاسبية الخاصة بشركة التأمين لا تتطلب تحديد كافة الإلتزامات والحقوق التي تنشأ عن المكون الإيداعي.

(ب) التجزئة مسموحا بها وغير مشروطة إذا كان بإمكان شركة التأمين قياس المكون الإيداعي بشكل منفصل كما هو الحال في (أ/١) وكانت كل سياسات المحاسبة الخاصة بها تتطلب الإعتراف بكافة الإلتزامات والحقوق التي تنشأ عن المكون الإيداعي بغض النظر عن الأساس المستعمل لقياس هذه الحقوق والإلتزامات.

(ج) التجزئة ممنوعة إذا لم يكن بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل كما هو الحال في (أ/١).

١١ فيما يلي مثال على الحالة التي لا تتطلب فيها السياسات المحاسبية من شركة التأمين أن تعترف بجميع الإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي: تتلقى شركة التأمين المباشرة تعويضا عن الأضرار من معيد *التأمين* إلا أن العقد يلزم شركة التأمين المباشرة بإعادة دفع التعويض في السنوات القادمة، وينشأ هذا الإلتزام عن المكون الإيداعي، وإذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين المباشرة تسمح بالإعتراف بهذا المكون كدخل دون تحديد الإلتزام الناشئ، فتكون التجزئة واجبة.

١٢ لتجزئة العقد، على شركة التأمين:

(أ) تطبيق هذا المعيار على المكون التأميني.

(ب) تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي.

الإعتراف والقياس

الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

١٣ إن الفقرات (١٠-١٢) من معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" تحدد المعايير التي ينبغي أن تتبعها المؤسسة في إعداد سياسة محاسبية إذا لم يكن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية منطبقا بشكل محدد على أحد البنود، إلا أن هذا المعيار يستثني شركة التأمين من تطبيق هذه المعايير على سياساتها المحاسبية لما يلي:

(أ) عقود التأمين التي تصدرها (بما فيها تكاليف شراء الأصول غير الملموسة ذات العلاقة كتلك الموصوفة في الفقرات ٣١ و ٣٢)؛ و

(ب) عقود إعادة التأمين التي تحوزها.

١٤ وعلى كل حال فإن هذا المعيار لا يستثني شركة التأمين من بعض تضمينات المعايير المنصوص عليها في الفقرات (١٠-١٢) من معيار المحاسبة الدولي ٨ وبالتحديد فإن على شركة التأمين:

(أ) أن لا تعترف بأية مخصصات للمطالبات المستقبلية كمسؤولية إذا كانت هذه المطالبات ناشئة عن عقود تأمين لم تعد موجودة في تاريخ التقارير (كمخصصات الكوارث والتعويض الموازي).

(ب) أن يقوم بإجراء فحص قياس *المسؤولية الموصوف* في الفقرات ١٥-١٩.

(ج) أن يزيل الإلتزام التأميني (أو جزءا منها) من ميزانيته فقط عندما يتم إطفاؤها أي عندما يكون الإلتزام المحدد بالعقد قد تم الإبراء منه أو ألغي أو انقضى.

(د) أن لا تقوم بمعادلة ما يلي:

(١) أصول *إعادة التأمين* في مقابل التزامات التأمين ذات العلاقة؛ أو

(٢) دخل أو نفقات عقود إعادة التأمين في مقابل المصروف أو الدخل المتأتي من عقود التأمين ذات العلاقة.

(هـ) أن تدرس ما إذا كانت أصول إعادة التأمين قد أنقصت (انظر الفقرة ٢٠).

اختبار ملاءة الإلتزام

١٥ على شركة التأمين أن تقيّم وفي كل تاريخ تقارير مالية ما إذا كانت التزاماتها التأمينية المعترف بها كافية وذلك من خلال التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بموجب عقود التأمين الخاصة بها.

وإذا أظهر هذا التقييم أن المبلغ المسجل للإلتزامات التأمينية (نفقات شراء مختلفة أقل ملائمة وأصول غير ملموسة ذات علاقة، كتلك التي تمت مناقشتها في الفقرات ٣١- ٣٢) غير كاف في ضوء التدفقات النقدية المستقبلية، يجب أن يتم الإعتراف بكامل العجز في الربح أو الخسارة.

١٦ إذا قامت شركة التأمين بتطبيق اختبار الكفاية الذي يلبي متطلبات دنيا محددة، فإن هذا المعيار لا يفرض متطلبات إضافية. والمتطلبات الدنيا هي التالية:

(أ) أن يتناول الإختبار التقديرات الحالية لكافة التدفقات النقدية التعاقدية، وتلك التدفقات النقدية ذات العلاقة كتكاليف معالجة المطالبات والتدفقات النقدية الناشئة عن الخيارات الضمنية والضمانات.

(ب) إذا أظهر الإختبار أن المسؤولية غير كافية، فيتم الإعتراف بكامل العجز في الربح أو الخسارة.

١٧ إذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب اختبار ملاءة التزام يلبي المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة (١٦) فإن على شركة التأمين:

(أ) أن تحدد المبلغ المسجل للإلتزام التأميني ذي الصلة * مطروحاً منه المبالغ المسجلة لما يلي:

(١) أي تكاليف شراء مؤجلة ذات علاقة؛ و

(٢) أي أصول غير ملموسة ذات علاقة كتلك التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة (انظر الفقرات ٣١ و ٣٢)، إلا أن أصول إعادة التأمين ذات العلاقة لا يتم أخذها بعين الإعتبار كون شركة التأمين يقوم بالمحاسبة المتعلقة بها بشكل منفصل (انظر الفقرة ٢٠).

(ب) تحديد ما إذا كان المبلغ الموصوف في الفقرة (أ) أقل من المبالغ المسجلة التي تكون مطلوبة لو كانت الإلتزامات التأمينية ذات العلاقة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". وإذا كانت أقل من ذلك فإن على شركة التأمين أن تعترف بكامل الفرق في الربح أو الخسارة وفي انخفاض المبلغ المسجل من تكاليف الشراء المختلفة ذات العلاقة أو الأصول غير الملموسة ذات العلاقة أو زيادات المبالغ المسجلة لالتزامات التأمين ذات العلاقة.

١٨ إذا كان اختبار ملاءة الإلتزام يلبي المتطلبات الدنيا للفقرة ١٦ فإن من الواجب تطبيق المعيار على مستوى التجمع المحدد في الإختبار وإذا كان اختبار ملاءة الإلتزام لا يلبي هذه المتطلبات الدنيا فإن المقارنة الموصوفة في الفقرة ١٧ يجب أن تتم على مستوى محفظة العقود التي تخضع لمخاطر مشابهة واسعة وتجري إدارتها كمحفظة واحدة.

١٩ إن المقدار المنصوص عليه في الفقرة (١٧)(ب) (أي نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧) يجب أن يعكس هوامش الإستثمار المستقبلية (انظر الفقرات ٢٧-٢٩) حصريا في حالة كون المبلغ الموصوف في الفقرة (١٧)(أ) يعكس هذه الهوامش أيضا.

* إن الإلتزامات التأمينية ذات العلاقة هي تلك الإلتزامات التأمينية (و تكاليف الشراء المختلفة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة) والتي لا تتطلب السياسات المحاسبية لشركة التأمين اختبارا لملاءة الإلتزام يلبي المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة ١٦

انخفاض قيمة أصول إعادة التأمين

٢٠ إذا كانت أصول إعادة التأمين لدى شركة التأمين المباشرة قد انخفضت قيمتها فإن على شركة التأمين المباشرة أن تخفض المقدار المسجل تبعا لذلك وأن تعترف به كربح أو كخسارة، وتنخفض قيمة أصل إعادة التأمين في الحالات التالية حصرا:

(أ) إذا كان هناك دليل موضوعي نشأ عن حدث طرأ بعد الإعتراف المبدئي بأصل إعادة التأمين بأن شركة التأمين المباشرة قد لا تتلقى كامل المبالغ المستحقة لها بموجب أحكام العقد؛ و

(ب) أن يكون للحدث أثر ملموس بشكل يمكن الإعتماد عليه على المبالغ التي ستتلقاها شركة التأمين المباشرة من معيد التأمين.

تغيير السياسات المحاسبية

٢١ تنطبق الفقرات (٢٢-٣٠) على التغييرات التي تدخلها شركة التأمين التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى التغييرات التي تقوم بها شركة التأمين التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.

٢٢ لشركة التأمين أن تغيّر سياساتها المحاسبية لعقود التأمين في حالة واحدة وهي إذا كانت التغييرات تجعل من البيانات المالية أكثر ملائمة لمتطلبات عملية اتخاذ القرار الإقتصادي لا أن تكون أقل موثوقية أو أن تكون أكثر موثوقية إنما ليست أقل تعلقا بهذه الحاجات، وعلى شركة التأمين أن تقيس الملائمة والموثوقية بالإعتماد على المعايير المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٨ .

٢٣ لتبرير تغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين فإن على شركة التأمين أن تبين أن التغيير يقرب بياناته المالية من تلبية المتطلبات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٨ إنما لا يشترط أن يؤدي التغيير إلى التزام كامل بهذه المعايير، وستتم مناقشة المسائل التالية لاحقا:

(أ) أسعار الفائدة الحالية في السوق (الفقرة ٢٤)؛

(ب) استمرار الممارسات الحالية (الفقرة ٢٥)؛

(ج) الحيطة (الفقرة ٢٦)؛

(د) هوامش الإستثمار المستقبلية (الفقرات ٢٧-٢٩)؛ و

(هـ) محاسبة الظل (الفقرة ٣٠).

أسعار الفائدة الحالية في السوق

٢٤ مع أن ذلك غير مشروط، يسمح لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية بحيث تقوم بإعادة قياس التزامات* إعادة التأمين المخصصة لتعكس أسعار الفائدة الحالية في السوق ولتعترف بالتغييرات في تلك الإلتزامات في جانب الربح أو الخسارة، وفي هذا الوقت يمكن لشركة التأمين أيضا أن تقدم سياسات محاسبية تتطلب تقديرات حالية أخرى وفرضيات للإلتزامات المحددة. يسمح الإختيار في هذه الفقرة لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية للإلتزامات المحددة دون تطبيق هذه السياسات بشكل متناسق مع كافة الإلتزامات المشابهة كما قد يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨. وإذا حددت شركة التأمين التزامات لهذا الإختيار فإن عليها أن تستمر بتطبيق نسب الفائدة السوقية الحالية (بالإضافة إلى التقديرات والفرضيات الحالية الأخرى إذا كان ذلك منطبقا) بشكل متناسب وفي كافة الفترات ولكافة الإلتزامات إلى أن يتم إطفاؤها.

* في هذه الفقرة، تتضمن التزامات التأمين تكاليف الاستملاك المؤجلة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة، مثل تلك التي تم مناقشتها في الفقرتين ٣١ و ٣٢.

استمرار الممارسات الحالية

٢٥ يمكن لشركة التأمين الإستمرار بالممارسات التالية إلا أن تقديم أي منها لا يلبي الفقرة ٢٢:

(أ) قياس الإلتزامات التأمينية على أسس غير مخصومة.

(ب) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمار المستقبلي بمقدار يزيد عن القيمة العادلة التي تتضمنها المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتقاضاها العاملون الآخرون في خدمات مشابهة في السوق، حيث من الممكن أن تكون القيمة العادلة ابتداءا لهذه الحقوق التعاقدية تساوي التكاليف الأصلية المدفوعة، هذا ما لم تكن أتعاب إدارة الإستثمار المستقبلي والتكاليف ذات العلاقة خارج نطاق معطيات السوق القابلة للمقارنة.

(ج) في حال استعمال سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين (وتكاليف الشراء المؤجلة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة إن وجدت) للشركات التابعة باستثناء ما يسمح به بموجب الفقرة ٢٤، وإذا لم تكن هذه السياسات المحاسبية موحدة فإن لشركة التأمين تغييرها ما لم يؤدي التغيير إلى زيادة تباين السياسات المحاسبية وعلى أن يلبي أيضا باقي متطلبات هذا المعيار.

الحيطة

٢٦ تحتاج شركة التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين لإزالة الحيطة الزائدة عن الحاجة، إلا أنه إذا كانت شركة التأمين قد قامت بقياس عقود التأمين الخاصة بها بما يكفي من الحيطة فلا تكون مطالبة بالمزيد منها.

هوامش الإستثمارات المستقبلية

٢٧ لا تحتاج شركة التأمين إلى تغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين لإزالة هوامش الإستثمار المستقبلية إلا أن هناك افتراض قابل للنقض بأن بيانات شركة التأمين المالية تكون أقل ملائمة وموثوقية إن هي قدمت سياسة محاسبية تعكس هوامش الإستثمار المستقبلية في قياس عقود التأمين ما لم تكن هذه الهوامش تؤثر على الدفعات التعاقدية. وفيما يلي مثالين على السياسات المحاسبية التي تعكس هذه الهوامش:

(أ) استعمال عامل خصم يعكس العائد المقرر على أصول شركة التأمين؛ أو

(ب) إبراز العائد على هذه الأصول على معامل عائد مقدر وخصم هذه العوائد المقدمة على معامل مختلف وتضمين الناتج في قياس المسؤولية.

٢٨ يمكن لشركة التأمين أن يتغلب على الإفتراض القابل للنقض المنصوص عليه في الفقرة ٢٧ في الحالة الوحيدة التي تتمثل بكون مكونات تغيير السياسة المحاسبية الأخرى تزيد من ملائمة وموثوقية البيانات الناتجة عن إدخال هوامش الإستثمار المستقبلية، وعلى سبيل المثال فلنفرض أن السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين لعقود التأمين تتضمن افتراضات حيطة زائدة تم وضعها مع ابتداء هوامش الإستثمار المستقبلية ومعدل الخصم الذي اشترطته جهة تنظيمية دون إشارة مباشرة إلى ظروف السوق وباستبعاد بعض الضمانات والخيارات الضمنية، فقد تقوم شركة التأمين بإعداد بياناتها المالية على نحو أكثر ملائمة وأقل موثوقية من خلال التحول إلى أسس موجهة نحو الإستثمار للمحاسبة تكون مستعملة بشكل واسع وتتضمن ما يلي:

(أ) التقديرات والفرضيات الحالية؛
(ب) تكييف معقول (إنما لا يتضمن درجة زائدة من الحيطة) يعكس المخاطرة وعدم التأكد؛
(ج) قياسات تعكس القيمة الحقيقة والقيمة الزمنية للخيارات والضمانات الضمنية؛ و
(د) معدل خصم سوقي حالي حتى وإن كان معدل الخصم يعكس العائد المقدر على أصول شـــركة التأمين.

٢٩ يستعمل في بعض أساليب القياس معدل الخصم لتحديد القيم الحالية لهوامش الربح المستقبلية ومـــن ثـــم تستند هوامش الربح هذه إلى فترات مختلفة وذلك باستعمال معادلة معينة. وفي هذه الأساليب يؤثر معدل الخصم على قياس المسؤولية بشكل غير مباشر، وتحديدا فإن استعمال عامل خصم أقل مناســـبة يكـــون ضئيل الأثر أو لا يكون له أثر على قياس المسؤولية ابتداءا، إلا أنه وفي الأساليب الأخرى يحدد معـــدل الخصم قياس المسؤولية بشكل مباشر في الحالة الأخيرة. وبسبب كون إدخال معدل الخصم المبني علـــى الأصول ذو تأثير أكثر جوهرية، من غير المحتمل أن تتمكن شركة التأمين من التغلب على الإفتـــراض القابل للدحض المنصوص عليه في الفقرة (٢٧)

محاسبة الظل

٣٠ في بعض النماذج المحاسبية تكون الأرباح أو الخسائر التي يتم تحقيقها على أصول شركة التـــأمين ذات تأثير مباشر على قياس بعض أو كل مما يلي: (أ) التزاماتها التأمينية، (ب) نفقات الشراء المختلفـــة ذات العلاقة، (ج) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة كتلك الموصوفة في الفقرات ٣١ و٣٢، ويسمح لشركة التأمين (ولكن ليس مطلوبا) بأن تغير في سياساتها المحاسبية بحيث يكون الربح أو الخـــسارة المعتـــرف بهما وغير المتحققين على الأصول يؤثران على القياسات بنفس الطريقة التي تـــؤثر بهـــا الأربـــاح أو الخسائر المحققة. يجب الإعتراف بالتكيف ذو العلاقة للإلتزامات التأمينية (أو لتكاليف الشراء المؤجلة أو الأصول غير الملموسة) في حق الملكية في الحالة الوحيدة التي تتمثل بكون الأرباح أو الخـــسائر غيـــر المحققة معترف بها بشكل مباشر في حق الملكية، وتسمى هذه الممارسة أحيانا بمحاسبة الظل.

عقود التأمين التي تم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة

٣١ من أجل الإلتزام بأحكام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*اندماج الأعمال*" فإن علـــى شـــركة التأمين في ميعاد الشراء أن تقيم بالقيمة العادلة التزامات التأمين التي تتحملها وأصول التأمين التـــي تـــم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال، إلا أنه يسمح لشركة التأمين- إلا أنها غيـــر ملزمـــة بـــذلك- باستعمال تقديم موحد يفصل القيمة العادلة لعقود التأمين التي تم الحصول عليها إلى المكونين التاليين:

(أ) التزام يقاس بموجب سياسات شركة التأمين المحاسبية لعقود التأمين التي تصدرها؛ و
(ب) أصل غير ملموس يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة للحقوق التعاقديـــة التأمينيـــة التـــي تـــم الحصول عليها والإلتزامات التأمينية و (٢) المبلغ المنصوص عليه في الفقرة (أ)، ويجـــب أن يتفق القياس اللاحق لهذا الأصل مع قياس الإلتزام التأميني ذي العلاقة.

٣٢ لشركة التأمين الذي تتلقى محفظة عقود تأمين أن تلجأ إلى التقديم الموسع المنصوص عليه فـــي الفقـــرة (٣١).

٣٣ إن الأصول غير الملموسة الموصوفة في الفقرة ٣١ و ٣٢ مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" و معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ و معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على قوائم وعلاقات العملاء التي تعكس توقع عقود مستقبلية ليست جزءا من الحقوق التعاقدية التأمينية والإلتزامات التعاقدية التأمينية الموجودة في تاريخ انضمام الأعمال أو نقل المحفظة.

ميزات المشاركة الإختيارية

ميزات المشاركة الإختيارية في عقود التأمين

٣٤ تتضمن بعض عقود التأمين ميزة مشاركة اختيارية وعنصر *مضمون*. وينطبق التالي على مصدر العقد:

(أ) يجوز له – إلا أنه غير ملزم بذلك– أن يعترف بالعنصر المضمون بشكل منفصل عن ميزة المشاركة الإختيارية. وإذا لم تقم شركة التأمين بالإعتراف بهما بشكل منفصل فإن عليها أن تصنف العقد بكامله كالتزام. وإذا قام بتصنيفهما بشكل منفصل فإن عليه أن يصنف العنصر المضمون كالتزام.

(ب) عليه– إذا اعترف بميزة المشاركة الإختيارية بشكل منفصل عن العنصر المضمون– أن يصنف هذه الميزة إما كالتزام أو كعنصر ملكية منفصل، ولا يحدد هذا المعيار كيف تحدد شركة التأمين ما إذا كانت الميزة التزام أو حق ملكية. ولشركة تأمين أن تفصل هذه الميزة إلى التزام وحق ملكية، وعليها أن تلجأ إلى سياسة محاسبية تتناسب مع هذا الفصل، وعلى شركة التأمين أن لا تصنف هذه الميزة في فئة وسيطة لا تكون فيها لا التزام ولا حق ملكية.

(ج) يجوز له أن يعترف بكافة المزايا التي يتم تحصيلها كعوائد دون فصل أي قسم يتعلق بمكون حق الملكية. ويجب أن يتم الإعتراف بالتغييرات الناتجة في العنصر المضمون وفي القسم المعتبر كالتزام من ميزة المشاركة الإختيارية كربح أو خسارة. وإذا تم تصنيف ميزة المشاركة التقديرية كلا أو جزءا كحق ملكية، فإن جزءا من الربح أو الخسارة يمكن أن ينسب إلى هذه الميزة (على نفس النحو الذي ينسب فيه هذا الجزء إلى حقوق الأقلية). وعلى شركة التأمين أن تعترف بالجزء من الربح أو الخسارة المنسوب إلى أي مكون حق ملكية ذو ميزة مشاركة اختيارية كتوزيع للربح أو الخسارة ولكن ليس كدخل أو مصروف (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*").

(د) عليه أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أية مستحقات خفية (بالمعنى المقصود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩) إذا تضمنها العقد.

(هـ) عليه – وبخصوص كافة الإعتبارات غير المنصوص عليها في الفقرات ١٤-٢٠ و ٣٤ (أ-ب) – أن يستمر في سياساته المحاسبية الحالية بالنسبة لهذه العقود ما لم يغير هذه السياسات على نحو يتماشى مع الفقرات (٢١-٣٠).

ميزة المشاركة الإختيارية في الأدوات المالية

٣٥ تنطبق متطلبات الفقرة ٣٤ أيضا على الأدوات المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الإختيارية، وبالإضافة إلى ذلك:

(أ) إذا صنفت شركة التأمين كامل ميزة المشاركة الإختيارية كالتزام فإن عليها أن تقوم بإجراء اختبار الملاءة المنصوص عليه في الفقرات ١٥-١٩ لكامل العقد (أي على العنصر المضمون و ميزة

المشاركة الإختيارية) وليس على شركة التأمين أن تحدد المقدار الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون.

(ب) إذا صنفت شركة التأمين كل أو جزء من هذه الميزة كمكون حق ملكية منفصل فإن الإلتزام المعترف بها لكامل العقد يجب أن لا يقل عن المقدار الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون. كما يجب أن تتضمن القيمة الهامة لخيار التنازل عن العقد إلا أنه يجب أن لا يتضمن قيمة الوقت إذا كانت الفقرة ٩ تستثني هذا الخيار من القياس بالقيمة العادلة، وليس على شركة التأمين أن تصرح بالقيمة التي ستنتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون، وليس عليها أن تبين هذا المقدار منفصلا، كما ليس عليها أن تحدد المقدار إذا كان مجموع المسؤولية المعترف بها أعلى بشكل واضح.

(ج) وعلى الرغم من أن هذه العقود هي أدوات مالية فإن لشركة تأمين أن تستمر بالإعتراف بمزايا هذه العقود كعوائد وأن تعترف بالزيادة الناتجة عن تسجيل مبلغ الإلتزام كمصروف.

الإفصاح

توضيح المبالغ المعترف بها

٣٦ على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في بياناتها المالية.

٣٧ لتلبية متطلبات الفقرة ٣٦، على شركة التأمين أن تفصح عما يلي:

(أ) سياساتها المحاسبية لعقود التأمين والأصول ذات العلاقة والدخل والنفقات.

(ب) الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المعترف بها (والتدفقات النقدية إذا كانت تعرض بيانات التدفقات النقدية باستعمال الأسلوب المباشر) الناشئة عن عقود التأمين. وبالإضافة إلى ذلك، إذا كان شركة التأمين هي شركة تأمين مباشرة فإن عليها أن تفصح عما يلي:

(١) الأرباح والخسائر المعترف بها كربح أو خسارة في شراء إعادة التأمين؛ و

(٢) الإطفاء للمدة والمبلغ الذي يبقى غير مستهلك في بداية ونهاية المدة إذا كانت شركة التأمين المباشرة تؤجل وتطفئ الأرباح والخسائر الناشئة عن شراء إعادة التأمين.

(ج) الإجراءات المتبعة لتحديد الفرضيات ذات الأثر الأكبر على قياس المبالغ المعترف بها المنصوص عليها في الفقرة (ب)، وعندما يكون ذلك ممكنا فإن على شركة التأمين أن تقدم إفصاحات كمية لهذه الفرضيات،

(د) أثر التغيير في الفرضيات المستخدمة من أجل قياس الأصول التأمينية والإلتزامات التأمينية بحيث تبين بشكل منفصل أثر كل تغيير إذا كان ذا أثر مادي على البيانات المالية.

(هـ) تسوية التغييرات في الإلتزامات التأمينية وأصول إعادة التأمين وتكاليف الشراء ذات العلاقة، إن وجدت.

المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية

٣٨ يجب على شركة التأمين أن تفصح عن البيانات التي تساعد المستخدمين على فهم المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

٣٩ من أجل الوفاء بمتطلبات الفقرة ٣٨ على شركة التأمين أن تفصح عما يلي:

(أ) أهدافها من إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين ووثائق التأمين من أجل تخفيف هذه المخاطر.

(ب) شروط وأحكام عقود التأمين ذات التأثير المادي على المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) المعلومات المتعلقة *بالمخاطر التأمينية* (قبل وبعد تخفيف المخاطر بواسطة إعادة التأمين) بما في ذلك المعلومات المتعلقة بما يلي:

(١) حساسية الأرباح والخسائر وحقوق الملكية للتغيير في المتغيرات ذات الأثر المادي عليها.

(٢) تركيزات المخاطر التأمينية.

(٣) المطالبات الفعلية مقارنة مع التقديرات السابقة (أي تطور المطالبات)، ويجب أن يرجع الإفصاح عن تطور المطالبات إلى فترة نشوء أول مطالبة مادية لا يزال يشوبها عدم الوضوح فيما يتعلق بمبلغ ومواعيد دفع هذه المطالبة دون أن تتراجع لأكثر من عشر سنوات. ولا تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن هذه المطالبات فيما يتعلق بالمطالبات التي يشوب مبلغها وميعاد استحقاقها عدم الوضوح الذي يزول عادة خلال سنة.

(د) البيانات المتعلقة بمخاطر نسبة الفائدة ومخاطر الإئتمان التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إذا كانت عقود التأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ .

(هـ) المعلومات المتعلقة بالتعرض لمخاطر نسبة الفائدة أو مخاطر السوق ضمن المشتقات الضمنية التي يتضمنها عقد التأمين الأساسي إذا كانت شركة التأمين غير مطالبة بقياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ولم تقم بذلك.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٤٠ تنطبق الأحكام الإنتقالية في الفقرات ٤١-٤٥ على أية مؤسسة تطبق حاليا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما تطبق هذا المعيار للمرة الأولى بالإضافة إلى المؤسسات التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى (التي تتبناها للمرة الأولى).

٤١ على المؤسسة أن تطبق هذا المعيار على المدد السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥، ونشجع التطبيق المبكر. وإذا قامت المؤسسة بتطبيق هذا المعيار على فترة سابقة فإن عليها الإفصاح عن هذا التطبيق.

الإفصاح

٤٢ لا تحتاج المؤسسة لتطبيق متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في هذا المعيار على المعلومات المقارنة التي تتعلق بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥ باستثناء الإفصاح الذي تشترطه الفقرة ٣٧ "أ" و "ب" فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية والأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المعترف بها (والتدفقات النقدية إذا تم استعمال الأسلوب المباشر).

٤٣ إذا لم يكن من العملي تطبيق المتطلب المحدد الوارد في الفقرات ١٠-٣٥ على المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥ فإن على المؤسسة أن تفصح عن هذا التطبيق. إن تطبيق اختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات (١٥-١٩) على هذه المعلومات المقارنة قد يكون غير عملي في بعض الأحيان إلا أنه من المستبعد أن يكون غير عملي تطبيق المتطلبات الأخرى للفقرات ١٠-٣٥ على هذه المعلومات المقارنة، ويوضح معيار المحاسبة الدولي ٨ معنى عبارة "غير عملي".

٤٤ عند تطبيق الفقرة ٣٩-ج-٣ ليس على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بتطور المتطلبات التي نشأت قبل خمس سنوات سابقة على نهاية أول سنة مالية تطبق فيها هذا المعيار، كما أنه من غير العملي عندما تطبق المؤسسة هذا المعيار للمرة الأولى أن تقوم بتحضير البيانات المتعلقة بتطور المطالبات التي طرأت قبل بداية الفترة السابقة التي قدمت فيها المؤسسة معلومات مقارنة كاملة تلبي هذا المعيار، وعلى المؤسسة أن تفصح عن هذا التطبيق.

إعادة تحديد الأصول المالية

٤٥ عندما تقوم شركة التأمين بتغيير سياساتها التأمينية فيما يتعلق بالإلتزامات التأمينية فإن من المسموح - إلا أنه غير مطلوب- أن تتم إعادة تصنيف بعض أو كل الأصول المالية على أساس "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة"، وتكون إعادة التصنيف مسموحة إذا غيرت شركة التأمين سياساتها المحاسبية عند تطبيقها لهذا المعيار للمرة الأولى، وإذا قامت بإجراء تغيير لاحق على سياستها على النحو المسموح به في الفقرة ٢٢. تعتبر إعادة التصنيف تغييرا في السياسة المحاسبية وبالتالي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٨.

الملحق أ
تعريف المصطلحات

يعد هذا الملحق جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

شركة التأمين المباشرة	**حامل وثيقة التأمين** بموجب **عقد إعادة تأمين**.
المكون الإيداعي	المكون التعاقدي الذي لا تتم محاسبته كمشتق بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كانت أداة منفصلة.
عقد التأمين المباشر	**عقد التأمين** الذي لا يكون **عقد إعادة تأمين**.
ميزة المشاركة الإختيارية	الحق التعاقدي بالحصول على المنافع التالية كإضافة إلى **المنافع المضمونة**: (أ) التي يرجح أن تكون جزءا أساسيا من مجموع المنافع التعاقدية؛ (ب) التي يكون مبلغها أو وقت أدائها عائدا لتقدير شركة التأمين؛ و (ج) التي قامت تعاقديا على أساس ما يلي: (١) الوفاء بوعاء محدد أو بنوع محدد من العقود؛ (٢) عوائد الإستثمار المحققة أو غير المحققة على وعاء محدد من الأصول لدى شركة التأمين؛ أو (٣) الربح أو الخسارة للشركة أو الصندوق أو أي مؤسسة أخرى تصدر العقد.
القيمة العادلة	المبلغ الذي يمكن استبدال الأصل به أو الذي تتم به تسوية الإلتزام فيما بين أطراف عارفة وراغبة بمعاملة على أساس تجاري.
المخاطر المالية	مخاطرة حدوث تغيير مستقبلي على واحد أو أكثر من معدلات الفائدة المحددة أو على سعر الأداة المالية أو سعر السلعة أو سعر صرف العملة الأجنبية أو مؤشر أسعار أو معامل الإئتمان أو مؤشر ائتمان أو أي متغير آخر ويشترط في حال كون المتغير غير مالي أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لأحد أطراف العقد.
المنافع المضمونة	الدفعات أو المنافع الأخرى التي يكون **لحامل الوثيقة** أو للمستثمر حقوق غير مشروطة فيها ولا تكون محلا للسلطة التقديرية لشركة تأمين.
العنصر المضمون	الإلتزام بدفع **المنافع المضمونة** التي يتضمنها العقد الذي يحتوي على **ميزة المشاركة الإختيارية**.
أصول التأمين	صافي الحقوق التعاقدية **لشركة التأمين** بموجب **عقد التأمين**.
عقد التأمين	العقد الذي يقبل بموجبه أحد الأطراف (**شركة التأمين**) بخطر تأميني هام من طرف آخر (**حامل الوثيقة**) بالإتفاق على تعويض حامل الوثيقة عن تحقق حدث مستقبلي غير مؤكد الوقوع (**الحدث المؤمن منه**) والذي يؤثر بشكل سلبي على حامل الوثيقة (انظر الملحق (ب) للإسترشاد حول هذا التعريف.
الإلتزام التأميني	صافي الإلتزامات التأمينية على **شركة التأمين** بموجب **عقد التأمين**.
مخاطر التأمين	**المخاطر غير المالية** التي تنتقل من حائز العقد إلى شركة التأمين.

الحدث المؤمن منه	الحدث المستقبلي غير مؤكد الوقوع الذي يغطيه عقد التأمين والذي يخلق **المخاطرة التأمينية**.
شركة التأمين	الطرف الملتزم بموجب **عقد التأمين** بتعويض **حامل الوثيقة** في حال تحقق الحدث **المؤمن منه**.
اختبار ملاءة الإلتزام	تقييم ما إذا كانت المبلغ المسجل **للإلتزام التأميني** بحاجة إلى زيادة (أو أن المبلغ المسجل لتكاليف الشراء المؤجلة أو انخفاض الأصول غير الملموسة) بناء على مراجعة التدفقات النقدية.
حامل الوثيقة	الطرف صاحب الحق بالتعويض بموجب **عقد التأمين** في حال تحقق **الحدث المؤمن منه**.
أصول إعادة التأمين	صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين المباشرة بموجب **عقد إعادة التأمين**.
عقد إعادة التأمين	**عقد التأمين** الصادر عن إحدى شركات التأمين (**شركة إعادة التأمين**) لتعويض شركة تأمين أخرى (**شركة التأمين المباشرة**) عن الخسائر الناشئة عن واحد أو أكثر من عقود التأمين الصادرة عن شركة التأمين المباشرة.
معيد التأمين	الطرف الملتزم بموجب عقد إعادة التأمين بتعويض شركة التأمين المباشرة في حال تحقق **الحدث المؤمن منه**.
التجزئة	محاسبة مكونات العقد كما لو كانت عقود متعددة.

الملحق ب

تعريف عقد التأمين

يعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من هذا المعيار.

ب١ يعتبر هذا الملحق دليلا لتعريف عقد التأمين كما في الملحق أ، ويتناول الأمور التالية:

(أ) عبارة "الحدث المستقبلي غير المؤكد" (الفقرات ب٢- ب٤)؛

(ب) الدفع عينيا (الفقرات ب٥- ب٧)؛

(ج) المخاطر التأمينية والمخاطر الأخرى (الفقرات ب٨ – ب ١٧) ؛

(د) أمثلة على عقود التأمين (الفقرات ب ١٨- ب ٢١)؛

(هـ) مخاطر التأمين الهامة (الفقرات ب٢٢- ب٢٨)؛ و

(و) تغيير مستوى الخطر التأميني (الفقرات ب ٢٩- ب ٣٠).

الحدث المستقبلي غير المؤكد

ب٢ عدم التأكد (أو المخاطرة) هو أساس عقد التأمين وبالتالي فإن أحد الأمور التالية يكون غير مؤكد عند بداية عقد التأمين:

(أ) ما إذا كان الحدث *المؤمن منه* سوف يقع؛

(ب) متى سوف يقع؛ أو

(ج) مقدار ما ستدفعه شركة التأمين إذا وقع هذا الحدث.

ب٣ يكون الحدث المؤمن منه في بعض عقود التأمين هو اكتشاف الخسارة خلال مدة العقد، وحتى لو نشأت الخسائر عن حدث تم قبل بداية العقد. وفي عقود التأمين الأخرى يكون الحدث المؤمن منه حدثا يحصل خلال مدة العقد وإن تم اكتشاف الخسارة بعد انتهاء مدة العقد.

ب٤ تغطي بعض عقود التأمين أحداثا حدثت فعلا إلا أن أثرها المادي لا يزال غير مؤكد ومثالها هو عقد إعادة التأمين الذي يغطي شركة التأمين المباشرة في مواجهة التطور المعاكس للمطالبات التي تم إعلام حامل الوثيقة بها، ويكون الحدث المؤمن منه في هذه العقود هو اكتشاف القيمة النهائية لهذه المطالبات.

الدفع العيني

ب٥ تتطلب أو تسمح بعض عقود التأمين بأن يتم الدفع عينيا ومثال ذلك هو عند قيام شركة التأمين باستبدال المادة المسروقة بشكل مباشر بدلا من دفع التعويض لحامل الوثيقة ، والمثال الآخر هو أن تستخدم شركة التأمين مستشفى مملوكة له وطاقمها الطبي لتقديم الخدمات الطبية التي تغطيها العقود.

ب٦ إن بعض عقود الخدمات ذات الأتعاب الثابتة والتي يعتمد فيها مستوى الخدمة على حدث غير مؤكد تلبي تعريف عقد التأمين في هذا المعيار إلا أنها غير منظمة كعقود تأمين في بعض الدول. ومثال ذلك عقد الصيانة الذي يوافق فيه مقدم الخدمة على إصلاح أداة معينة بعد تعطلها، ويستند بدل الخدمة الثابت على رقم متوقع من الأعطال إلا أنه لا يكون من المؤكد أن آلة ما ستتعطل. ويؤثر تعطل الأدوات بشكل معاكس على مالكها ويعوض العقد المالك (عينيا لا بالنقد). والمثال الآخر هو عقد

لخدمات تعطل السيارات حيث يوافق المزود في مقابل مبلغ سنوي محدد على تقديم خدمات صيانة على الطرق أو قطر السيارة إلى مركز صيانة قريب حيث يوافق الأخير على إجراء التصليحات أو تغيير القطع.

ب٧ إن تطبيق هذا المعيار على العقود المنصوص عليها في الفقرة ب٦ لن ينطوي في الغالب على عبء يفوق تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت لتنطبق لو كانت هذه العقود خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) ليس من المحتمل أن يكون هناك التزامات مادية عن التعطل والعطب الذي سبق أن حصل.

(ب) إذا انطبق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" فإن مزود الخدمة سيعترف بالايرادات بالرجوع إلى مرحلة الإستكمال (ويخضع ذلك أيضا إلى معايير أخرى محددة). وهذا التوجه مقبول أيضا بموجب هذا المعيار والذي يسمح لمزود الخدمة أن (١) يستمر في سياساته المحاسبية الحالية لتلك العقود ما لم تتضمن ممارسات من تلك التي حظرتها الفقرة ١٤ و (٢) أن يحسن من سياساته المحاسبية إذا كان ذلك مسموحا بموجب الفقرات ٢٢-٣٠ .

(ج) يدرس مزود الخدمة ما إذا كانت كلفة تلبية التزاماته التعاقدية لتقديم الخدمة تتجاوز الإيرادات التي تم الحصول عليها مقدما، ومن أجل ذلك يقوم بتطبيق اختبار ملاءة الإلتزام الموصوف في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار. وإذا لم ينطبق هذا المعيار على هذه العقود فيطبق مقدم الخدمة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" من أجل تحديد ما إذا كانت العقود مكلفة.

(د) من المستبعد بالنسبة لهذه العقود أن يضيف متطلب الإفصاح في هذا المعيار أي أهمية إلى الإفصاحات التي تتطلبها المعايير الأخرى.

التمييز بين مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى

ب٨ يشير تعريف عقد التأمين إلى مخاطر التأمين والتي يعتبرها هذا المعيار مخاطر، *خلافا للمخاطر المالية*، يتم نقلها من حامل العقد إلى شركة التأمين. إن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى المجازفة المالية دون وجود مخاطر تأمين حقيقية ليس عقد تأمين.

ب٩ يتضمن تعريف المخاطر المالية في الملحق أ قائمة من المتغيرات المالية وغير المالية وتتضمن هذه القائمة متغيرات غير مالية ليست محددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال في مؤشر خسائر الزلازل في منطقة معينة أو مؤشر درجة الحرارة في مدينة معينة، وهو يستثني المتغيرات غير المالية المحددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال في حصول أو عدم حصول حريق يؤدي إلى تلف أو تدمير أصول ذلك الطرف. كما أن مخاطرة تغيير القيمة العادلة للأصول غير المادية ليس مخاطرة مالية إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس التغيير في سعر السوق بالنسبة لهذه الأصول فحسب بل تغير أيضا حالة أصول غير ملموسة محددة يحوزها أحد أطراف العقد (متغير غير مالي). وعلى سبيل المثال إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة يعرض الضامن إلى مخاطرة التغيير في الحالة المادية للسيارة فإن هذه المخاطرة هي مخاطرة تأمين لا مخاطرة مالية.

ب١٠ تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى مخاطر مالية بالإضافة إلى مخاطر التأمين الهامة. وعلى سبيل المثال فإن العديد من عقود التأمين على الحياة يضمن حدا أدنى من العائد لحامل الوثيقة (بما يخلق المخاطرة المالية) والمنفعة الملتزم بها بعد الوفاة والتي تتجاوز بشكل هام في بعض الأحيان

ميزانية حساب حامل الوثيقة (بما يخلق مخاطرة تأمين في شكل مخاطرة الوفاة). وتعتبر هذه العقود عقود تأمين.

ب١١ بموجب بعض العقود ينشأ عن الحدث المؤمن منه التزام بدفع المبلغ المتصل بمؤشر السعر. إن مثل هذه العقود هي عقود تأمين بشرط أن يكون الدفع مشروطا عندما يكون من الممكن أن يكون الحدث المؤمن منه هاما. وعلى سبيل المثال فإن دخل سنوي مشروط مدى الحياة مرتبط بمؤشر غلاء المعيشة ينقل المخاطرة التأمينية لأن الدفع يصبح واجبا بسبب حدث غير محدد وهو بقاء المستفيد من الدخل السنوي على قيد الحياة. إن الإرتباط بمؤشر الأسعار هو عبارة عن مشتق خفي إلا أنه ينقل المخاطرة التأمينية. وإذا كان النقل الناتج للمخاطرة التأمينية هام فإن المشتق الضمني يلبي تعريف عقد التأمين، وفي مثل هذه الحالة لا ينبغي أن يكون مستقلا ويقاس بالقيمة العادلة (انظر الفقرة ٧ من هذا المعيار).

ب ١٢ يشير تعريف مخاطر التأمين إلى المخاطر التي تقبل بها شركة التأمين من حامل الوثيقة أي أن مخاطرة التأمين هي مخاطرة موجودة سابقا وقد انتقلت من حامل الوثيقة إلى شركة التأمين وبالتالي تكون المخاطرة الجديدة قد نشأت من خلال العقد وهي ليست مخاطرة تأمين.

ب ١٣ يشير تعريف عقد التأمين إلى التأثير المعاكس على حامل الوثيقة. ولا يقيد التعريف الدفع من قبل شركة التأمين بمبلغ يساوي التأثير المالي الذي ينطوي عليه الحدث المعاكس. وعلى سبيل المثال فإن التعريف لا يستثني تغطية "الجديد مقابل القديم" التي تتضمن دفع مبلغ كاف لحامل الوثيقة للسماح باستبدال الأصل التالف بأصل جديد. وكذلك فإن التعريف لا يقيد الدفع بموجب عقد تأمين على الحياة بالخسائر المالية التي تلحق بورثة المتوفى ولا يستبعد دفع المبالغ المحددة سلفا مقابل الخسارة الناتجة عن الوفاة أو عن الحادث.

ب١٤ تتطلب بعض العقود الدفع إذا وقع حدث معين غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب التأثير المعاكس على حامل الوثيقة كشرط مسبق للدفع. إن مثل هذا العقد ليس عقد تأمين وإن كان الحائز سيستخدم العقد من أجل التقليل من التعرض للأخطار المحتملة. وعلى سبيل المثال إذا استعمل حامل العقد مشتقا للتحوط لمتغير غير المالي ذي علاقة مرتبط بالتدفقات النقدية من أصول المؤسسة فإن المشتق ليس عقد تأمين لأن الدفعات ليست مشروطة على كون حامل العقد قد تأثر بشكل سلبي من انخفاض التدفقات النقدية المتأتية من أصوله. وبالعكس فإن عقد التأمين يشير إلى حدث غير مؤكد الوقوع والذي بسببه يلحق بحامل الوثيقة تأثير سلبي بحيث يكون ذلك شرطا مسبقا للدفع. إن هذا الشرط التعاقدي المسبق لا يتطلب من شركة التأمين أن تتحقق ما إذا كان الحدث من الناحية العملية قد سبب التأثير المعاكس إلا أنه يسمح لشركة التأمين بالإمتناع عن الدفع إذا لم تكن مقتنعة بأن الحدث هو الذي سبب التأثير المعاكس.

ب ١٥ إن انقضاء أو استمرار المخاطرة (مخاطرة أن يقوم الطرف الآخر بالإلغاء بشكل مبكر أو متأخر عن التاريخ الذي توقعته شركة التأمين عند تسعير العقد) لا يكون خطرا تأمينيا لأن الدفع إلى الطرف المقابل ليس مشروطا على حدث مستقبلي غير مؤكد يؤثر بشكل سلبي على الطرف المقابل. وكذلك فإن مخاطر الإنفاق (مخاطر الزيادات غير المتوقعة في النفقات الإدارية المترافقة مع نفقات خدمة العقد فضلا عن النفقات المتصلة بالحدث المؤمن منه) ليس مخاطرة تأمينية لكون الزيادة غير المتوقعة في النفقات لا تؤثر بشكل معاكس على الطرف المقابل.

ب ١٦ وبالتالي فإن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة منقضية أو مستمرة أو مخاطرة مصروفات لا يكون عقد تأمين ما لم يكن يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة تأمينية. إلا أنه وإذا كان مصدر العقد يقلل من المخاطر باللجوء إلى عقد ثان لنقل جزء من المخاطرة إلى طرف آخر فـإن العقـد الثـاني يعرض هذا الطرف الأخر إلى مخاطرة تأمينية.

ب ١٧ يمكن لشركة التأمين أن تقبل مخاطر تأمين هامة من حامل الوثيقة في حالة وحيدة تتمثل بكون شـركة التأمين مؤسسة منفصلة عن حامل الوثيقة. وفي حالة شركة التأمين التبادلي فإن المـشارك فـي هـذا التأمين يقبل بالمخاطرة من كل حامل وثيقة ويقوم بتجميع هذه المخاطر، وعلى الرغم من أن حـاملي الوثائق يتحملون هذه المخاطر المجمعة مجتمعين بصفتهم مالكين فإن المشارك لا يزال يعتبر أنه قـد قبل المخاطرة التي تعتبر أساس عقد التأمين.

أمثلة لعقود التأمين

ب ١٨ فيما يلي أمثلة لعقود تعتبر عقود تأمين وذلك إذا كان نقل مخاطر التأمين هاما.

(أ) التأمين ضد السرقة أو تلف الممتلكات.

(ب) التأمين ضد المسؤولية عن المنتج، المسؤولية المهنية أو المدنية أو النفقات القانونية.

(ج) التأمين على الحياة وترتيبات الجنازة المدفوعة مسبقا (مع أن الوفاة حدث محقق إلا أنه من غير المؤكد متى سيحصل أو كما هو الحال في بعض عقود التأمين ليس مؤكدا ما إذا كانت الوفـاة ستقع خلال المدة التي يغطيها عقد التأمين.

(د) الرواتب العمرية الطارئة مدى الحياة ورواتب التقاعد (أي العقود التي تنص على التعويض عن حدث مستقبلي مؤكد أي – بقاء المؤمن أو المتقاعد على قيد الحيـاة – لمـساعدة المـؤمن أو المتقاعد في المحافظة على مستوى معين من المعيشة والذي بغير ذلك سيؤثر سلبيا عليه ببقائه على قيد الحياة.

(هـ) الإعاقة والتغطية الطبية.

(و) ضمانات الكفالة وضمانات الأمانة وضمانات حسن التنفيذ وضمانات العطاءات (العقـود التـي تنص على التعويض في حال عدم قيام الطرف الآخر بتنفيذ التزام تعاقدي، على سبيل المثـال الإلتزام بإقامة بناء).

(ز) تأمين الدين الذي يتضمن دفع مبلغ معين لتعويض حامل الوثيقة عن خسارة تكبدها بسبب مدين لم يقم بالدفع في ميعاد الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين. ويمكن لهـذه العقود أن تتخذ أشكالا قانونية عديدة كالكفالة المالية أو خطاب الضمان أو منتج مـشتق لتعثـر المدين أو عقد التأمين، إلا أن هذه العقود تقع خارج نطاق هذا المعيار إذا كانت المؤسسة التـي تدخل فيها أو التي تحتفظ بها عندما تنقل أصول نقدية أو التزامات نقدية إلى طرف آخر ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (انظر الفقرة (٤)(د).

(ح) كفالات المنتجات: تقع كفالات المنتجات التي تصدر من طرف آخر بشأن البضائع التي يبيعهـا المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة ضمن نطاق هذا المعيار إلا أن الكفالات التي يتم إصدارها مباشرة من قبل المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تقع خارج هذا النطاق لكونها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ *الإيرادات* و معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *المخصصات، الإلتزامـات والأصول المحتملة*.

(ط) تأمين الملكية (أي التأمين ضد اكتشاف عيوب في ملكية الأرض ولم تكن هذه العيوب ظاهرة عند تحرير عقد التأمين)، وفي هذه الحالة يكون الحدث المؤمن منه هو اكتشاف العيوب في الملكية لا العيوب ذاتها.

(ي) المساعدة في السفر (التعويض النقدي أو العيني لحامل الوثيقة عن الخسائر التي يتكبدها خلال السفر). وتتناول الفقرات "ب٦" و "ب٧" بعض العقود من هذا النوع.

(ك) ضمانات الكوارث التي تنص على تخفيض الدفعات أو الفوائد أو كليهما من حيث المبدأ في حال تحقق حدث معين يلحق تأثيرا معاكسا بمصدر الكفالة ما لم يكن الحدث المحدد لا يخلق مخاطرة تأمينية هامة، ومثال ذلك هو حدوث تغيير في معدل الفائدة أو سعر صرف العملة الأجنبية.

(ل) مقايضات التأمين وسائر العقود التي تتطلب الدفع على أساس التغيير في المناخ أو التغيير الجيولوجي أو المتغيرات المادية الأخرى المحددة لأحد أطراف العقد.

(م) عقود إعادة التأمين.

ب١٩ الأمثلة التالية لا تعتبر عقود تأمين:

(أ) عقود الإستثمار التي تأخذ قانونيا شكل عقود التأمين إلا أنها لا تعرض شركة التأمين لمخاطر تأمين هامة مثل عقود التأمين على الحياة التي لا تتحمل فيها شركة التأمين مخاطرة وفاة كبيرة (وهذه العقود هي أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات، انظر الفقرات ب ٢٠ و ب ٢١).

(ب) العقود التي تأخذ شكل عقود التأمين لكنها تنقل كافة مخاطر التأمين الهامة إلى حامل الوثيقة من خلال أساليب نافذة وغير قابلة للإلغاء تحدد الدفعات المستقبلية التي يتحملها حامل الوثيقة كنتيجة مباشرة للخسائر المؤمن منها ومثالها بعض عقود إعادة التأمين المالية أو العقود الجماعية (تكون هذه العقود عادة أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات (انظر الفقرتين ب٢٠ و ب٢١).

(ج) التأمين الذاتي أي الإحتفاظ بالمخاطر التي يمكن تغطيتها بالتأمين (حيث لا يوجد هناك عقد تأمين كون الأمر لا ينطوي على اتفاق مع طرف آخر).

(د) العقود (كعقود المقامرة) التي تتطلب الدفع في حال حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب -كشرط تعاقدي مسبق للدفع – أن يؤثر الحدث تأثيرا معاكسا على حامل الوثيقة. إلا أن هذا لا يستثني تفاصيل الدفع المعدة مسبقا من تحديد الخسائر الناتجة عن حدث معين كوفاة أو حادث (انظر أيضا الفقرة ب١٣).

(هـ) المشتقات التي تعرض أحد الأطراف لمخاطرة مالية غير تأمينية لكونها تتطلب من ذلك الطرف أن يقوم بالدفع الذي لا يستند إلا على التغيير في واحد أو أكثر من العوامل التالية: معدلات الفائدة المحددة، سعر الورقة المالية أو السلعة، سعر صرف العملة الأجنبية، مؤشر الأسعار، أو معدل أو معامل أو مؤشر الدين، أو أي متغير آخر بشرط أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لطرف العقد في حالة المتغير غير المالي (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(و) عقود الكفالة المالية (أو خطابات الضمان أو المنتج المشتق لتعثر المدين أو عقد تأمين الدين الذي يتطلب الدفع، حتى وإن لم تلحق خسارة بحامل الوثيقة بسبب عدم قيام المدين بالدفع في تاريخ الإستحقاق (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(ز) العقود التي تتطلب الدفع على أساس متغير مناخي أو جيولوجي أو مادي لا يخص طرف معين في العقد (توصف شيوعا بالمشتقات المناخية).

(ح) سندات الكوارث التي تنص على دفعات مخفضة من المبلغ الأصلي أو الفائدة أو كلاهما على أساس متغير مناخي أو جيولوجي أو متغير فيزيائي آخر لا يخص طرف معين في العقد.

ب٢٠ إذا نشأ عن العقود الموصوفة في الفقرة ب ١٩ أصول أو التزامات مالية تكون هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مما يعني من بين أمور أخرى أن أطراف العقد قد طبقوا ما يسمى بمحاسبة الودائع التي تتضمن ما يلي:

(أ) أن يعترف أحد الأطراف بالبدل الذي يتم الحصول عليه كالتزام مالية لا كعائد.

(ب) أن يعترف الطرف الأخر بالبدل المدفوع كأصل مالي لا كمصروف.

ب ٢١ إذا لم ينشأ عن العقود الموصوفة في الفقرات ب ١٩ أصول أو التزامات مالية فإن معيار المحاسبة الدولي ١٨ ينطبق عليها. ويقضي المعيار ١٨ بأن الإيرادات المرتبط بمعاملة تتضمن تقديم الخدمات يتم الإعتراف بها بالرجوع إلى مرحلة استكمال المعاملة إذا كان من الممكن تقدير ناتج المعاملة بشكل يمكن الإعتماد عليه.

مخاطر التأمين الهامة

ب ٢٢ لا يكون العقد عقد تأمين إلا إذا نقل مخاطر التأمين الهامة. وتتناول الفقرات ب٨ – ب٢١ مخاطر التأمين وتتناول الفقرات التالية تقييم ما إذا كانت مخاطر التأمين هامة أم لا.

ب ٢٣ لا تكون مخاطر التأمين هامة إلا إذا كان من شأن الحدث المؤمن منه أن يؤدي بشركة التأمين إلى دفع منافع هامة إضافية بأي صورة كانت باستثناء التصورات التي تفتقد للمضمون التجاري (والتي تكون ضعيفة الأثر على اقتصاديات المعاملة). وإذا كانت المنافع الهامة الإضافية واجبة الأداء في التصورات ذات المضمون التجاري فإن الشرط الوارد في الجملة السابقة يمكن تلبيته حتى وإن كان الحدث المؤمن منه بعيد الإحتمال أو إذا كانت القيمة الحالية المحتملة الموزونة للتدفقات النقدية الطارئة تشكل جزءا صغيرا من القيمة المتوقعة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية الباقية.

ب ٢٤ إن المنافع الإضافية الموصوفة في الفقرة ب ٢٣ تشير إلى المبالغ التي تتجاوز تلك التي كانت سوف تستحق في حال حصول الحدث المؤمن منه (باستثناء تصور عدم وجود مضمون تجاري). وتتضمن هذه المبالغ الإضافية نفقات التعامل مع المطالبات وتقديرها إلا أنها لا تشمل ما يلي:

(أ) الخسارة من إمكانية محاسبة حامل الوثيقة عن الخدمات المستقبلية. وعلى سبيل المثال فإن عقد التأمين على الحياة المتصل بالإستثمار، أو وفاة حامل الوثيقة يعني أن شركة التأمين سوف لن تتمكن من ممارسة خدمات إدارة الإستثمار وأن تتقاضى مقابلا عنها، إلا أن هذه الخسارة الإقتصادية لشركة التأمين لا تعكس المخاطرة التأمينية تماما كما لا يتحمل مدير الصندوق التبادلي

مخاطر تأمينية فيما يتعلق بالوفاة المحتملة للعميل، وبالتالي فإن الخسارة المحتملة لأتعاب الإستثمار المستقبلي ليست ذات صلة عند تقدير مخاطر التأمين التي انتقلت من خلال العقد.

(ب) التنازل بسبب الوفاة عن البدلات التي كانت ستترتب على الإلغاء أو التنازل وذلك لكون العقد قد أنشأ هذه البدلات، حيث أن التنازل عن هذه البدلات لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقا، إلا أنه ليس ذي صلة عند تقييم مقدار المخاطر التأمينية التي ينقلها العقد.

(ج) الدفع المشروط بحدث لا يؤدي إلى خسائر جسيمة لحامل العقد. على سبيل المثال في حالة العقد الذي يتطلب من شركة التأمين أن تدفع مليون وحدة نقد إذا أدى التلف المادي لبند أصول إلى خسارة غير جسيمة في وحدة نقد واحدة للحائز، وفي هذا العقد فإن الحائز ينقل إلى شركة التأمين المخاطرة غير الجسمية المتمثلة بخسارة وحدة نقد واحدة وبنفس الوقت فإن العقد ينشئ مخاطرة غير تأمينية تتمثل بأن شركة التأمين سيدفع ٩٩٩٩٩٩ وحدة نقدية في حال حصول الحدث المحدد. ولأن شركة التأمين لا يقبل مخاطر التأمين الهامة من الحائز فإن هذا العقد لا يكون عقد تأمين.

(د) استعادات إعادة التأمين المحتملة، حيث يحاسبها شركة التأمين بشكل منفصل.

ب ٢٥ على شركة التأمين أن يقيم مدى أهمية مخاطر التأمين لكل عقد على حدة بالرجوع إلى طبيعة البيانات المالية *إلا أن المخاطر التأمينية قد تكون جسيمة حتى وإن كان ثمة احتمال بسيط للخسائر المادية لكامل مجموعة من العقود، إن هذا التقييم لكل عقد على حدة يسهل تصنيف العقد كعقد تأمين، إلا أنه وفي حالة مجموعة من العقود الصغيرة المتجانسة والمعروف تكونها من عقود تنقل كامل المخاطرة التأمينية فلا يكون على شركة التأمين أن يفحص كل عقد من المجموعة للوصول إلى عدد قليل من العقود غير المشتقة التي تنقل مخاطر التأمين غير الهامة.

ب ٢٦ ويتبع الفقرات ب٢٣-ب٢٥ أنه إذا كان العقد ينص على دفع مبلغ عند الوفاة يتجاوز المبلغ المستحق في حال البقاء على قيد الحياة فإن هذا العقد عقد تأمين ما لم يكن المبلغ المستحق عند الوفاة غير هام (يقيم بالرجوع إلى العقد لا إلى مجموعة العقود). وكما تبين الفقرة ب٢٤/ب فإن التنازل عند الوفاة عن الإلغاء أو التخلي عن التغييرات لا يدخل في التقييم إذا كان هذا التنازل لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقا وبالمثل فإن العقد السنوي الذي يدفع بموجبه مبالغ معتادة على مدى باقي حياة حامل الوثيقة هو عقد تأمين ما لم يكن إجمالي دفعات الحياة الطارئة غير هام.

ب ٢٧ تشير الفقرة ب ٢٣ إلى منافع إضافية قد تتضمن شرط دفع المنافع بشكل سابق في حال حصول الحدث المؤمن منه سابقا وإلى أن الدفع لم يتم تحديده بالنظر إلى القيمة الزمنية للنقود، ومثال ذلك هو التأمين مدى الحياة مقابل مبلغ محدد (بعبارة أخرى التأمين الذي يتضمن دفع مبلغ عند الوفاة متى توفي حامل الوثيقة دون وجود تاريخ انتهاء لهذه التغطية). إذ من المؤكد أن حامل الوثيقة سيتوفى إلا

* لهذه الغاية فإن العقود التي يتم الدخول بها بشكل متزامن مع طرف مقابل فرد (أو العقود المتكافئة) تشكل عقدا واحدا.

أن موعد الوفاة غير معروف، حيث ستلحق خسارة بشركة التأمين على هذه العقود المنفردة في حالـــة وفاة حامل الوثيقة مبكرا حتى وإن لم يكن هناك خسارة إجمالية على كامل مجموعة العقود.

ب ٢٨ إن لم يكن عقد التأمين مقسوما إلى مكون إيداعي ومكون تأميني فإن أهمية نقل المخاطرة التأمينية يتم تقييمها بالرجوع إلى المكون التأميني. ويتم تقييم أهمية المخاطر التأمينية التي يتم نقلهـــا مـــن خـــلال مشتق ضمني بالرجوع إلى المشتق الضمني.

تغيير مستوى المخاطرة التأمينية

ب٢٩ لا تنقل بعض عقود التأمين أية مخاطر تأمين إلى شركة التأمين من البداية على الرغم من أنها تنقـــل المخاطرة التأمينية في وقت لاحق. فعلى سبيل المثال إن عقدا يوفر عائدا استثماريا معينا ويتـــضمن خيارا يمنح حامل الوثيقة حق استعمال عوائد الإستثمار عند الإستحقاق لشراء وثيقـــة دخـــل ســـنوي مشروط مدى الحياة لصالح مؤمنين أخرين مقابل النسب السنوية الحالية التي تتقاضاها شركة التـــأمين عندما يمارس حامل الوثيقة هذا الخيار. ولا ينقل العقد أي مخاطر تأمينية إلى شركة التأمين حتى يـــتم اللجوء إلى هذا الخيار حيث تظل شركة التأمين حرة في التسعير السنوي على الأسس التـــي تعكـــس المخاطرة التأمينية التي تنتقل إليها في ذلك الوقت. إلا أنه إذا حدد العقـــد نـــسبة ســـنوية (أو أساســـا لتحديدها) فإن العقد ينقل المخاطرة التأمينية إلى شركة التأمين من البداية.

ب ٣٠ إن العقد الذي يعتبر عقد تأمين يبقى عقد تأمين إلى حين إنجاز أو انتهاء كافة الحقوق والإلتزامات.

الملحق ج

التعديلات الأخرى على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تنطبق التعديلات الواردة في هذا الملحق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥، وإذا تبنت مؤسسة ما هذا المعيار لفترة سابقة فيجب أن تنطبق هذه التغييرات على الفترة السابقة.

* * * * * *

إن التعديلات التي يتضمنها هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في عام ٢٠٠٤ قد تم إدراجها ضمن الإعلانات المنشورة في هذه الطبعة.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

لقد اعتمد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود *التأمين*" لغايات الإصدار من قبل ثمانية من الأعضاء الأربعة عشر في مجلس معايير المحاسبة الدولية. وقد عارضه كل من البروفيسور بارث والسادة غارنت وجيلارد وليسنرنغ وسميث وياماادا. وقد أضيفت آراؤهم المخالفة بعد أساس الإستنتاجات في هذا المعيار ٤.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس جورج برونس	
انتوني تي كوب	
روبرت بي غارنت	
غيلبرت جيرالد	
جيمس جي ليسنرنغ	
وارن جي مكغريغور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كي شميد	
جون تي سميث	
جيوفري ويتينغتون	
تاسومي ياماادا	

المحتويات

أساس الإستنتاجات
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ " *عقود التأمين* "

أساس الإستنتاجات
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"

أرفقت هذه الوثيقة حول أساس الإستنتاجات مع هذا المعيار إلا أنها ليست جزءا منه.

المقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات الأمور التي تدارسها مجلس معايير المحاسبة الدولية في الوصول إلى الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*". وقد أعطى أعضاء المجلس لبعض العوامل اعتبارا أكثر من البعض الآخر.

خلفية

إستنتاج٢ قرر المجلس وضع معيار دولي لإعداد التقارير المالية لعقود التأمين للأسباب التالية:

(أ) لا يوجد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتعلق بعقود التأمين وقد تم استثناء عقود التأمين من نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية التي كان من الممكن أن تكون ذات علاقة (مثلا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالمخصصات والأدوات المالية والأصول غير الملموسة).

(ب) كانت الممارسات المحاسبية لعقود التأمين متنوعة وعادة ما كانت تختلف عن الممارسات في القطاعات الأخرى.

إستنتاج٣ إن الهيئة السابقة للمجلس، أي لجنة معايير المحاسبة الدولية قد أنشأت لجنة توجيهية في عام ١٩٩٧ لإنجاز العمل المبدئي لهذا المشروع. وفي ديسمبر (كانون الأول) عام ١٩٩٩ نشرت اللجنة التوجيهية *ورقة القضايا* والتي ورد فيها ١٣٨ رسالة تحمل تعليقا أو تعقيبا. وقد راجعت اللجنة التوجيهية رسائل التعليقات وأنهت عملها بوضع تقرير إلى المجلس على شكل مسودة *إعلان مبادئ*. وقد بدأ المجلس بمناقشة مسودة إعلان المبادئ في سبتمبر (أيلول) ٢٠٠١. ولم يقر المجلس مسودة إعلان المبادئ كما لم يدع إلى تعليقات رسمية عليها إلا أنه نشرها للعامة على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

إستنتاج٤ أعلن عدد قليل من شركات التأمين عن استخدامها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت الحالي على الرغم من أنه كان متوقعا من عدد كبير منها ابتداء من عام ٢٠٠٥. وحيث لم يكن من المجدي إكمال المشروع للتطبيق في عام ٢٠٠٥ فقد قسم المجلس هذا المشروع إلى مرحلتين بحيث يمكن لشركات التأمين تطبيق بعض الجوانب في عام ٢٠٠٥. وقد نشر المجلس مقترحاته للمرحلة ١ في (يونيو) حزيران ٢٠٠٣ تحت مسمى مسودة العرض ٥ "*عقود التأمين*". وكان آخر موعد لتقديم التعليقات هو ٣١ (أكتوبر) تشرين الأول ٢٠٠٣ وقد تلقى المجلس ١٣٥ تعليقا. وبعد مراجعة التعليقات نشر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في (مارس) آذار ٢٠٠٤.

إستنتاج٥ كانت أهداف المجلس للمرحلة ١ ما يلي:

(أ) إدخال تحسينات محدودة على الممارسات المحاسبية لعقود التأمين دون تطلب تغييرات جوهرية قد تحتاج للمراجعة في المرحلة ٢.

(ب) طلب إفصاح (١) يحدد ويوضح المبالغ في البيانات المالية لشركة التأمين الناشئة عن عقود التأمين و (٢) يساعد مستخدمي هذه البيانات المالية على فهم المبالغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

الإستنتاجات المبدئية للمرحلة ٢

إستنتاج٦ يرى المجلس المرحلة ١ كخطوة تمهيدية للمرحلة ٢ وهو ملتزم بإنهاء المرحلة ٢ دون تأخير بمجرد فحص كافة الأمور المبدئية والعملية واستكمال الإجراءات الواجبة. وقد وصل المجلس إلى هذه الإستنتاجات المبدئية في المرحلة ٢ في يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٣.

(أ) يجب أن يكون النهج هو أسلوب الأصول والإلتزامات الذي يتطلب من المؤسسة أن تحدد وتقيس بشكل مباشر الحقوق التعاقدية والإلتزامات الناشئة عن عقود التأمين بدلا من إنشاء التأجيلات في التدفقات الداخلة والخارجة.

(ب) يجب قياس الأصول والإلتزامات الناشئة عن عقود التأمين بقيمتها العادلة مع الأخذ الأمرين التاليين بحذر:

(١) الإعتراف بغياب التعاملات السوقية، ويمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الفرضيات والمعلومات المحددة عندما تكون المعلومات السوقية غير متوفرة دون تكلفة ومجهود لا مبرر لهما.

(٢) في غياب أي إثبات سوقي للعكس فإن القيمة العادلة المقدرة للإلتزامات التأمينية يجب أن لا تقل عن – إنما من الممكن أن تتجاوز – القيمة التي كانت ستطالب بها المؤسسة من أجل قبول العقود الجديدة ذات الأحكام التعاقدية المطابقة والإستحقاق المتبقي من قبل حاملي الوثائق الجدد. ويتبع ذلك أن شركة التأمين لن تعترف بالربح الصافي منذ بداية عقد التأمين إلا إذا توفر الدليل السوقي.

(ج) كما هو مشار إليه في تعريف القيمة العادلة:

(١) إن القياس غير المخصوم لا ينسجم مع القيمة العادلة.

(٢) يجب عدم تضمين التوقعات المتعلقة بأداء الأصول في قياس عقد التأمين سواء بشكل مباشر أو غير مباشر (ما لم تعتمد المبالغ واجبة الأداء لحامل الوثيقة على أداء أصول معينة).

(٣) ينبغي أن يتضمن قياس القيمة العادلة تجاوبا مع المزايا التي سيطلبها المشاركون في السوق في مقابل المخاطرة وزيادة السعر بالإضافة إلى التدفقات النقدية المتوقعة.

(٤) ينبغي أن يعكس قياس القيمة العادلة لعقد التأمين خصائص الإئتمان في ذلك العقد بما فيها أثر وحماية حاملي الوثائق والتأمين الذي تفرضه الجهات الحكومية أو الضامنون الآخرون.

(د) إن قياس الحقوق والإلتزامات التعاقدية المترافق مع إغلاق ملف عقود التأمين ينبغي أن يتضمن الأقساط المستقبلية المحددة في العقود (المطالبات والمنافع والنفقات والتدفقات النقدية الإضافية الناتجة عن هذه المزايا) وذلك إذا وفقط إذا توفر الشرطين التاليين:

(١) أن يكون لدى حاملي الوثائق حقوقا غير قابلة للإلغاء أو حقوق تجديد تمنع وبشكل هام شركة التأمين من إعادة تسعير العقد بأسعار تنطبق على حاملي الوثائق الجدد الذين تكون خصائصهم مشابهة لخصائص حملة الوثائق الحاليين؛ و

(٢) أن تنقضي هذه الحقوق إذا توقف حامل الوثيقة عن الدفع.

(هـ) ينبغي الإعتراف بتكاليف الشراء كنفقات في حال تكبدها.

(و) وسيتناول المجلس أيضا مسألتين إضافيتين في المرحلة ٢:

(١) هل ينبغي أن يجزئ نموذج القياس العناصر الفردية لعقد التأمين وان يتم قياسها على حدة؟

(٢) كيف يكون على شركة التأمين أن تقيس التزاماتها تجاه حاملي العقود التشاركية؟

إستنتاج٧ تختلف هذه الإستنتاجات المبدئية في هذين المجالين عن توصيات اللجنة التوجيهية لمعايير المحاسبة الدولية في مسودة بيان المبادئ.

(أ) استعمال هدف قياس القيمة العادلة لا القيمة المحددة للمؤسسة، إلا أن هذا التغيير ليس ذو أثر هام كما يبدو لأن القيمة المحددة للمؤسسة كما تم وصفها في مسودة بيان المبادئ لا يمكن تمييزها في معظم الحالات عن تقدير القيمة العادلة المحددة باستعمال أدلة القياس التي تبناها المجلس أوليا في المرحلة ٢ من مشروعه فيما يتعلق باندماج الأعمال.

(ب) المعايير المستعملة لتحديد ما إذا كان على القياس أن يعكس الأقساط المستقبلية والتدفقات النقدية ذات العلاقة (فقرة الإستنتاج ٦-د).

إستنتاج٨ منذ ديسمبر (كانون الأول) ٢٠٠٣ فإن القيود على المجلس وطاقم الموظفين قد حالت دون إكمال المجلس لعمله لتحديد ما إذا كان من الممكن تطوير الإستنتاجات المبدئية للمرحلة ٢ لتصبح معيارا يتفق مع *إطار* عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويكون قابلا للتطبيق. وقد تعمد المجلس أن يعود إلى المرحلة ٢ من المشروع في الربع الثاني من عام ٢٠٠٤. وقد خطط للتركيز في ذلك الوقت على الأمور المبدئية والعملية كما هو الحال في أي مشروع. وعند إنهاء المجلس لمشاوراته سيعمل على إعداد مسودة إفصاح لمعيار دولي لإعداد التقارير المالية مقترح. إن مشاورات المجلس في كافة المشاريع تتضمن دراسة للبدائل وما إذا كانت هذه البدائل تمثل توجهات مميزة لقضايا إعداد التقارير المالية وبالنتيجة سيفحص المجلس الممارسات الحالية في العالم للتأكد مما إذا كان أي منها يمكن اعتباره كحل مميز ومناسب ليتم تبنيه عالميا.

إستنتاج٩ وكما ورد في الفقرة ٨٤ فإن مسودة العرض ٥ تمثل شرطا نهائيا قد ألغاه المجلس عند إنجاز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلى الرغم من أن الردود بشكل عام تعترض على ذلك إلا أن الكثيرين قد رحبوا بإبراز المجلس لالتزامه باستكمال المرحلة ٢ دون تأخير.

النطاق

إستنتاج١٠ رأى البعض أن هذا المعيار ينبغي أن يتناول كافة جوانب إعداد التقارير المالية من قبل شركات التأمين وذلك من أجل ضمان أن إعداد التقارير المالية لشركة التأمين متناسق داخليا. وقد بينوا أن المتطلبات التنظيمية وبعض متطلبات المحاسبة المحلية تغطي عادة كافة جوانب عمل شركة التأمين إلا أنه وللأسباب التالية فإن هذا المعيار الدولي يتعامل مع عقود التأمين الخاصة بكافة المؤسسات ولا يتناول جوانب محاسبية أخرى لشركة التأمين:

(أ) إنه من الصعب – وربما من المستحيل – وضع تعريف قاطع لشركة التأمين بحيث ينطبق على كافة الدول بسبب عدة أمور منها ارتفاع عدد المؤسسات ذات النشاطات المتعددة في التأمين والمجالات الأخرى.

(ب) من غير المرغوب به لشركة التأمين وللغير استخدام طريقتين مختلفتين للمحاسبة عن نفس المعاملة.

(ج) يجب أن لا يقوم المشروع بإعادة فتح الأمور التي تتناولها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى ما لم تكن المزايا المحددة لعقود التأمين تبرر المعاملة المختلفة. وتتناول الفقرات إستنتاج ١٦٦-١٨٠ معاملة الأصول الداعمة لعقود التأمين.

تعريف عقد التأمين

إستنتاج١١ يحدد تعريف عقد التأمين أي العقود تقع ضمن نطاق هذا المعيار وليس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى. وقد جادل البعض بأن المرحلة ١ ينبغي أن تعتمد التعريفات الوطنية لعقود التأمين وذلك بناءً على الأسس التالية:

(أ) قبل أن تقدم المرحلة ٢ إرشادا عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية، الإعتراف والقياس*"، وبالنسبة للمسائل الصعبة كمزايا المشاركة الإختيارية وحقوق الإلغاء والتجديد سيكون من السابق لأوانه أن يطلب من شركة التأمين أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقود التي تتضمن هذه المزايا والحقوق.

(ب) قد يحتاج التعريف الذي تم تقديمه للمرحلة ١ إلى التعديل مرة ثانية بعد المرحلة ٢ وهو ما قد يجبر شركة التأمين على إدخال تعديلات واسعة مرتين في وقت قصير.

إستنتاج ١٢ إلا أنه ومن وجهة نظر المجلس فإنه من غير المرضي أن يستند التعريف في هذا المعيار على التعريفات المحلية التي قد تختلف من دولة لأخرى، والتي قد لا تساعد في تحديد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي ينبغي تطبيقه على نوع معين من العقود.

إستنتاج ١٣ وقد عبر البعض عن تحفظهم القائل بأن تبني تعريف معين من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية قد يؤدي في النهاية إلى تغييرات غير مناسبة في التعريفات المستعملة للغايات الأخرى كقانون التأمين أو رقابة التأمين أو الضريبة. ويؤكد المجلس على أن أي تعريف مستعمل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو فقط لغايات إعداد التقارير المالية وليس مقصودا منه أن ينال أولوية على التعريفات المستخدمة للغايات الأخرى.

إستنتاج ١٤ إن المعايير المتعددة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية تستعمل أوصافا أو تعريفات لعقود التأمين بقصد استثناء عقود التأمين من نطاقها. إن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" قد استثنى المخصصات والأصول والإلتزامات الطارئة والأصول غير الملموسة من تلك التي تنشأ في مؤسسات تأمين نتيجة للعقود مع حاملي الوثائق. وقد لجأت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى هذه اللغة منذ بداية مشروعها بشأن التأمين وذلك لتجنب الأحكام المسبقة بخصوص ما إذا كان المشروع يتناول عقود التأمين أو فئة أوسع من العقود. وبالمثل فإن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" يستثني العوائد الناشئة عن عقود التأمين بالنسبة لمؤسسات التأمين.

إستنتاج ١٥ لقد تم استخدام التعريف التالي لعقود التأمين لاستثنائها من نطاق الصيغة الأولى من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية، العرض الإفصاح*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

> "إن عقد التأمين هو العقد الذي يعرض شركة التأمين للخسارة من مخاطر محددة بسبب حوادث أو ظروف تحدث أو تكتشف خلال مدة معينة بما فيها الوفاة (في حالة المزايا السنوية أو البقاء على قيد الحياة بالنسبة للمستفيد من الدخل السنوي) أو المرض أو العجز أو تلف الممتلكات أو الإصابة أو غيرها بالإضافة لتوقف الأعمال.

إستنتاج١٦ لقد تم استكمال هذا التعريف ببيان يؤكد انطباق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ عندما تأخذ الأداة المالية شكل عقد التأمين إلا أنها تتضمن من حيث المبدأ نقلا للمخاطر المالية.

إستنتاج١٧ وقد تخلى المجلس للأسباب التالية عن التعريف السابق في معايير المحاسبة الدولية ٣٢ و ٣٩:

(أ) يتضمن التعريف قائمة من الأمثلة إلا أنه لا يعرف خصائص المخاطر التي قصد أن يشملها.

(ب) إن تعريفا أوضح يقلل عدم التأكد فيما يتعلق بمعنى عبارة "يتضمن من حيث المبدأ نقل المخاطر المالية"، وهو ما يساعد شركات التأمين التي ستتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥، ويقلل من احتمال التغييرات المستقبلية في التصنيف في المرحلة ٢. كما أن الإختبار السابق كان سيؤدي إلى تصنيف العديد من العقود كأدوات مالية حتى وإن كانت تنقل مخاطر تأمين هامة.

إستنتاج١٨ لأغراض إعداد تعريف جديد، درس المجلس أيضا الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما. تتناول البيانات الرئيسية لشركة التأمين إعداد التقارير المالية من خلال مؤسسات تأمين. ولا يعرفون عقود التأمين بشكل صريح إلا أن الفقرة ١ من بيان معايير المحاسبة المالية ١١٣" *المحاسبة والإبلاغ عن إعادة التأمين في العقود قصيرة الأجل وطويلة الأجل*" تنص على ما يلي:

> يقدم التأمين تحصينا في مواجهة الخسارة أو المسؤولية عن حوادث معينة وظروف قد تحدث أو تكتشف خلال مدة محددة، وذلك في مقابل مبلغ (قسط)من حامل الوثيقة. وتوافق شركة التأمين على الدفع لحامل الوثيقة في حال حصول حوادث معينة أو اكتشافها.

إستنتاج١٩ تنطبق الفقرة ٦ من بيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ على أي معاملة بغض النظر عن شكلها إذا كانت تحصن شركة التأمين من الخسارة أو المسؤولية ذات العلاقة بمخاطر التأمين. ويعرف تفسير المصطلحات الملحق ببيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ مخاطر التأمين كما يلي:

> هي "المخاطرة الناشئة عن عدم التأكد مما يلي: (أ) المبلغ النهائي لصافي التدفقات النقدية من الأقساط والعمولات والمطالبات ومصروفات تسوية المطالبات التي تدفع بموجب عقد (غالبا ما يشار إليها بمخاطر التأمين)، و (ب) توقيت استلام الدفعات عن تلك التدفقات النقدية (غالبا ما يشار إليها بالمخاطر الزمنية). وعوائد الإستثمار الفعلية أو المزعومة ليست عنصرا من مخاطر التأمين. إن مخاطر التأمين عرضية أي أن إمكانية حدوث الحدث السلبي هي خارج سيطرة شركة التأمين عليه".

إستنتاج٢٠ ومن خلال مراجعة هذه التعريفات من الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما طور المجلس تعريفا جديدا لعقد التأمين في هذا المعيار، ويتوقع استخدام نفس التعريف للمرحلة ٢. وفيما يلي مناقشة الجوانب التالية لهذا التعريف:

(أ) مخاطر التأمين (إستنتاج ٢١-٢٤)؛

(ب) المصالح القابلة للتأمين (إستنتاج ٢٥-٢٩)؛

(ج) مقدار مخاطر التأمين (إستنتاج ٣٠-٣٧)؛

(د) انتهاء حقوق والتزامات التأمين الطارئة (إستنتاج ٣٨ و٣٩)؛

(هـ) التجزئة (إستنتاج ٤٠-٥٤)؛ و

(و) المشتقات المناخية (إستنتاج ٥٥-٦٠).

مخاطر التأمين

إستنتاج٢١ يركز تعريف عقد التأمين في هذا المعيار على الميزة التي تجعل من مشاكل المحاسبة مقتصرة على عقود التأمين وبشكل خاص مخاطر التأمين. ويستثني تعريف مخاطر التأمين المخاطر المالية

المعرفة من خلال قائمة من المخاطر الموجودة أيضا في تعريف المشتقات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٢٢ تأخذ بعض العقود الشكل القانوني لعقد التأمين إلا أنها لا تنقل المخاطر التأمينية الهامة إلى شركة التأمين. ويجادل البعض بأن كافة العقود المشابهة ينبغي أن تتم معاملتها كعقود تأمين وذلك للأسباب التالية:

(أ) لقد تم وصف هذه العقود تقليديا كعقود تأمين وأنها بشكل عام محل للتنظيم من قبل مشرفي التأمين.

(ب) لن تنجح المرحلة ١ في الوصول إلى مقارنة مهمة بين شركات التأمين لكونها تتيح مدى واسعا من المعاملة المختلفة لعقود التأمين وسيكون من المفضل تأمين التناسق ضمن شركة التأمين الواحدة على الأقل.

(ج) إن محاسبة بعض العقود بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبعضها الآخر بموجب الممارسات المتعارف عليها عموما لا يكون أمرا مساعدا للمستخدمين، إلا أن البعض جادل بأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتضمن إرشادا كافيا، وربما إرشادا غير مناسب لعقود الإستثمار*.

(د) إن الإرشاد المقترح في مسودة العرض ٥ بالنسبة لمخاطر التأمين الهامة غامض وينطبق بشكل غير متناسب ويعتمد على المصادر الإكتوارية غير الكافية في العديد من الدول.

إستنتاج ٢٣ وكما تم توضيحه في *الإطار* العام ينبغي أن تعكس البيانات المالية المضمون الإقتصادي لا مجرد الشكل القانوني. يضاف إلى ذلك أن العشوائية في المحاسبة قد تحدث في حال أدت إضافة مقدار غير هام من الإلتزام التأميني إلى فرق هام في المحاسبة. ولذلك فقد قرر المجلس أن العقود الموصوفة في الفقرة السابقة ينبغي عدم التعامل معها كعقود تأمين لغايات إعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٢٤ وقد اقترح بعض المجاوبين أن يكون عقد التأمين هو أي عقد يتبادل فيه حامل الوثيقة مبلغا محددا (الأقساط) في مقابل مبلغ واجب الدفع في حال حصول الحدث، إلا أن عقود التأمين لا تحتوي جميعها على أقساط صريحة (مثال الغطاء التأميني المشمول في بعض عقود بطاقات الإئتمان). ولم يضف إدخال إشارة إلى الأقساط أي وضوح وربما يتطلب الأمر المزيد من التوجيه والتوضيحات.

مصالح قابلة للتأمين

إستنتاج ٢٥ يتطلب التعريف القانوني للتأمين في بعض الدول أن يكون لحامل الوثيقة أو المستفيد الأخر مصلحة قابلة للتأمين في الحدث المؤمن منه. وللأسباب التالية فإن التعريف المقترح في عام ١٩٩٩ من قبل لجنة التوجيه السابقة لمعايير المحاسبة الدولية في ورقة القضايا لا يشير إلى المصالح القابلة للتأمين:

(أ) يتم تعريف المصلحة القابلة للتأمين بأشكال مختلفة في الدول المختلفة. كما أنه من الصعب الوصول إلى تعريف كاف للمصلحة القابلة للتأمين بحيث ينطبق على الأنواع المختلفة للتأمين كالتأمين ضد الحريق أو التأمين على الحياة أو تأمين المنافع السنوية.

(ب) تسبب العقود التي تتطلب الدفع في حال وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أشكالا مشابهة من التعرض الإقتصادي سواء أكان للطرف الآخر مصلحة قابلة للتأمين أم لم يكن.

* إن مصطلح عقود الإستثمار هو مصطلح غير رسمي يشير إلى العقد الصادر عن المؤمن والذي لا يعرض المؤمن لمخاطر تأمين هامة وبالتالي يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ٢٦ لأن التعريف الذي تم اقتراحه في ورقة القضايا لا يغطي مفهوم المصالح القابلة للتأمين، فمن الممكن أن يشمل هذا التعريف المقامرة. وقد ركز العديد ممن شرحوا ورقة القضايا على أهمية الإختلافات الإجتماعية والأخلاقية والقانونية والتنظيمية بين التأمين والمقامرة. وقد ركزوا على أن حامل الوثيقة يشتري التأمين لتخفيف المخاطرة بينما يأخذ المقامر بالمخاطرة (ما لم يكن يعتبر عقد المقامرة غطاءا). وفي ضوء هذه الشروح يكون تعريف عقد التأمين في هذا المعيار شاملا لمفهوم المصالح القابلة للتأمين وبالتحديد يشير إلى حقيقة أن شركة التأمين تقبل بالمخاطرة من حامل الوثيقة من خلال القبول بتعويض حامل الوثيقة عن الحدث غير المؤكد الذي يؤثر بشكل سلبي عليه. يظهر مفهوم المصالح القابلة للتأمين أيضا في تعريف المخاطر المالية الذي يشير إلى المتغير غير المالي وغير المحدد لأحد أطراف العقد.

إستنتاج ٢٧ إن هذه الإشارة إلى الأثر السلبي عرضة للإعتراضات المبينة في الفقرة إستنتاج ٢٥ إلا أن تعريف عقد التأمين من غير هذه الإشارة قد يتضمن أي عقد مسبق الدفع لتقديم خدمات تكون تكلفته غير محددة (أنظر الفقرات إستنتاج ٧٤-٧٦ للإطلاع على مناقشة أوسع). ومن شأن ذلك أن يوسع من معنى مصطلح عقد التأمين على نحو يفوق معناه التقليدي.

إستنتاج ٢٨ وقد عارض البعض في ردهم على مسودة العرض ٥ تضمين مفهوم المصلحة القابلة للتأمين بناءً على ما يلي:

(أ) يكون في عقود التأمين على الحياة صلة مباشرة ما بين الأثر المعاكس والخسارة المالية لحامل الوثيقة. كما أن الأثر السلبي في حال البقاء على قيد الحياة غير واضح على المستفيد من الدخل السنوي، وأي عقد يعتمد على حياة الإنسان ينبغي أن يلبي تعريف عقد التأمين.

(ب) يستثني هذا المفهوم بعض العقود التي تستخدم أساسا كعقود تأمين مثل المشتقات المناخية (أنظر الفقرات إستنتاج ٥٥-٦٠ للإطلاع على مناقشة أوسع). ويجب أن يكون المقياس ما إذا كان هناك توقعات معقولة لبعض التعويضات بالنسبة لحامل الوثيقة. كما إن العقد القابل للتداول قد يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) من المفضل أن يتم التخفيف من مفهوم المصالح القابلة للتأمين واستبداله بمفهوم يكون مفاده أن التأمين هو عمل يتضمن تجميع المخاطر في وعاء واحد لتتم إدارتها معا.

إستنتاج ٢٩ قرر المجلس الإبقاء على مفهوم المصالح القابلة للتأمين باعتباره يعطي تمييزا يقوم على مبادئ بين عقد التأمين والعقود الأخرى التي قد تستعمل للتحوط. ومن المفضل أن يتم تأسيس التمييز على نوع العقد لا على الطريقة التي تدير فيها المؤسسة العقد أو مجموعة العقود. كما قد قرر المجلس أنه من غير الضروري أن يتم قصر هذا التعريف على عقود التأمين على الحياة أو دخل سنوي مشروط مدى الحياة لأن هذا العقد ينص على مبلغ محدد سلفا لقياس التأثير المعاكس (أنظر الفقرة ب ١٣ من هذا المعيار).

مقدار المخاطرة التأمينية

إستنتاج ٣٠ تتناول الفقرات ب٢٢ إلى ب٢٨ من الملحق ب من هذا المعيار مقدار مخاطر التأمين التي ينبغي أن تتوفر قبل أن يعتبر العقد عقد تأمين. ولدى صياغة هذه المادة لاحظ المجلس شروط الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما ليتم التعامل مع عقد معين كعقد تأمين. ويتطلب بيان معايير

المحاسبة المالية ١١٣ شرطين في العقد لتتطبق عليه قواعد محاسبة عقود إعادة التأمين بدلا من محاسبة الودائع:

(أ) أن ينقل العقد مخاطر تأمين هامة من شركة التأمين المباشرة إلى معيد التأمين (وهو ما لا يتم إذا كان احتمال التغيير الهام سواء في المبلغ أو في توقيت الدفع من قبل معيد التأمين بعيدا)؛ و

(ب) وأي مما يلي:

(١) أن يكون هناك احتمال معقول بأن يتكبد معيد التأمين خسائر هامة (مبنية على القيمة الحالية للتدفقات النقدية بين المؤسسات التي تتخلى عنها وتلك التي تتحملها لقاء عوائد ممكنة بشكل معقول)؛ أو

(٢) أن يكون معيد التأمين قد تحمل وبشكل جوهري كافة المخاطر التأمينية المتعلقة بالأجزاء التي تم إعادة تأمينها من عقود التأمين ذات العلاقة (وأن يكون معيد التأمين قد أبقى المخاطرة التأمينية الهامة فقط على الأجزاء التي تم إعادة تأمينها.)

إستنتاج ٣١ بموجب الفقرة ٨ من بيان معايير المحاسبة المالية ٩٧ "*المحاسبة والإبلاغ من قبل شركات التأمين لعقود محددة طويلة الأمد وللأرباح أو الخسائر المتحققة من بيع الإستثمارات*" فإن عقد الدخل السنوي يعتبر عقد تأمين ما لم: (أ) يكن الإحتمال بأن يتم دفع دفعات طارئة مدى الحياة * و (ب) أن تكون القيمة الحالية لمبلغ الدفعات الطارئة مدى الحياة ذات العلاقة بالقيمة الحالية لكافة الدفعات المستحقة بموجب العقد ليست هامة.

إستنتاج ٣٢ لاحظ المجلس أن بعض الممارسين يستخدمون الإرشاد التالي في تطبيق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما: إن الإحتمالية المعقولة للخسارة الهامة هي إحتمالية ١٠ % لخسارة بنسبة ١٠ %. وعلى ضوء ذلك درس المجلس ما إذا كان من اللازم تحديد مقدار المخاطرة التأمينية بتعبيرات كمية تتعلق بما يلي على سبيل المثال:

(أ) إحتمالية بأن تتجاوز الدفعات بموجب العقد المستوى المتوقع من الدفع (أي المعدل الموزون المرجح)؛ أو

(ب) قياس نطاق النتائج، كالمدى بين أعلى وأقل مستويات الدفع أو المستوى العادي لانحراف الدفعات.

إستنتاج ٣٣ يخلق الإرشاد الكمي تقسيما عشوائيا يؤدي إلى معاملة مختلفة من الناحية المحاسبية لمعاملات متماثلة تقع هامشيا في أقسام مختلفة من هذا التصنيف، كما أنه يوجد فرصا للمحاسبة العشوائية من خلال تحفيز المعاملات التي تقع هامشيا ضمن أحد التصنيفين. ولهذه الأسباب لا يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إرشادات كمية.

إستنتاج ٣٤ وقد درس المجلس أيضا ما إذا كان من اللازم تعريف أهمية مخاطر التأمين من خلال الرجوع إلى "المادية" التي يصفها *الإطار* العام كما يلي: "تكون المعلومات مادية إذا كان حذفها أو عدم معالجتها بالشكل السليم قد يؤثر على القرار الإقتصادي للمستعملين والذي سيتم اتخاذه بناءً على البيانات المالية". إلا أن عقدا مفردا أو ملفا كاملا من العقود المتشابهة نادرا ما يؤدي إلى خسائر هامة فيما يتعلق بالبيانات المالية بمجملها ولذلك فإن هذا المعيار يعرف أهمية مخاطر التأمين فيما يتعلق بالعقد الواحد (الفقرة ب ٢٥). ولدى المجلس الأسباب التالية:

---

* تبين الفقرة ٨ من بيان معايير المحاسبة المالية ٩٧ أن مصطلح (بعيد) قد تم تعريفه في الفقرة ٣ من بيان معايير المحاسبة المالية ٥ "*الأمور الطارئة*" كما يلي "احتمال بسيط حدوث حدث مستقبلي".

(أ) على الرغم من أن شركات التأمين تدير العقود على أساس المحفظة، وعادة ما تقوم بقياسها على هذا الأساس فإن الحقوق والإلتزامات التعاقدية تنشأ عن العقود الفردية.

(ب) إن التقييم لكل عقد على حدة قد يزيد من نسبة العقود التي ينطبق عليها تعريف عقد التأمين، وفي حالة مجموعة متجانسة من العقود المعروف أنها تتكون من عقود تنقل جميعها مخاطر التأمين لم يقصد المجلس أن يطلب من شركة التأمين فحص كل عقد في المجموعة لتحديد بعض العقود المشتقة التي تنقل مخاطر تأمين غير هامة (الفقرة ب ٢٥ من هذا المعيار). وقد قصد المجلس أن يسهل لا أن يصعب الأمر بالنسبة للعقود التي تلبي التعريف.

إستنتاج ٣٥وقد رفض المجلس أيضا مبدأ تعريف أهمية مخاطر التأمين من خلال التعبير عن المعدل المتوقع (أي الإحتمالية الموزونة) للقيم الحالية للنتائج السلبية كجزء من القيم المتوقعة الحالية لكل النتائج أو كجزء من القسط. وكان لهذا المبدأ جاذبية حدسية لأنه قد يأخذ في الإعتبار كل من المبلغ والإحتمالية، إلا أنه كان سيعني أن العقد قد يبدأ كعقد استثمار (أي كالتزام مالي) ويصبح عقد تأمين مع مرور الوقت أو مع إعادة تقييم الإحتمالات. ومن وجهة نظر المجلس فإن مطلب المراقبة المستمرة على مدى حياة العقد قد يكون شاقا وبدلا من ذلك اعتمد المجلس توجها يتطلب اتخاذ مثل هذا القرار مرة واحدة فقط في بداية العقد. إن التوجيه في الفقرات ب٢٢-ب٢٨ من هذا المعيار يركز على ما إذا كانت الأحداث المؤمن منها قد تؤدي بشركة التأمين إلى دفع مبالغ إضافية يتم تقريرها لكل عقد على حدة.

إستنتاج ٣٦اعترض بعض المجاوبين على اقتراح مسودة العرض ٥ بأن مخاطر التأمين تكون هامة إذا كان من شأن حدث معقول أن يسبب خسارة ليست بسيطة، وقد أوضحوا أن هذا الفهم من قبل المجلس لمخاطر التأمين الهامة قد يفتح المجال أمام إساءة الإستخدام. وبدلا من ذلك اقترحوا الإشارة إلى الإمكانية المعقولة للخسائر الهامة. إلا أن المجلس رفض هذا الإقتراح حيث أن من شأنه أن يتطلب من شركة التأمين مراقبة مستوى مخاطر التأمين بشكل مستمر وهو ما يثير الحاجة إلى إعادة التصنيف بشكل متكرر. وقد يكون من الصعب تطبيق هذا المفهوم على سيناريوهات الكوارث البعيدة. وبالفعل طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح ما إذا كان التقييم يجب أن يتضمن هذه السيناريوهات. وأوضح المجلس ومن أجل استكمال هذا المعيار المصطلحات المستخدمة من خلال: (أ) إستبدال توضيح الحاجة لإهمال السيناريوهات ذات المحتوى التجاري محل مفهوم السيناريو المقبول، (ب) إحلال مصطلح "غير جسيم" محل مصطلح "بسيط".

إستنتاج ٣٧طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح أسس المقارنة بالنسبة لاختبار الأهمية بسبب عدم التأكد حول معنى عبارة "التدفقات النقدية الصافية الناشئة عن العقد" في مسودة العرض ٥. وقد أشار البعض إلى أن هذا قد يتطلب مقارنة مع الربح الذي تتوقعه شركة التأمين من العقد. إلا أن ذلك لم يكن قصد المجلس والذي من شأنه أن يقود إلى نتيجة مستحيلة تتمثل بأن أي عقود ذات ربحية قريبة من الصفر قد يعتبر عقد تأمين. ومن أجل استكمال هذا المعيار أكد المجلس في الفقرات ب٢٢-ب٢٨ أن:

(أ) المقارنة الواجبة هي بين المبالغ مستحقة الأداء في حال حدوث الحدث المؤمن منه. وقد

تناولت إرشادات التنفيذ في المثال تنفيذ ١-٣ عقدا كانت فيه منافع الوفاة في عقد مرتبط بالوحدة هي ١٠١ بالمائة من قيمة الوحدة.

(ب) إن تكاليف التخلي التي قد يتم التنازل عنها عند الوفاة ليست ذات صلة في تقييم مقدار مخاطر التأمين التي ينقلها العقد لكون التنازل لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقا. وتصبح الأمثلة تنفيذ ١-٢٣ و ١-٢٤ في إرشادات التنفيذ هي ذات صلة بذلك.

انقضاء حقوق وإلتزامات التأمين

إستنتاج ٣٨ اقترح بعض المجاوبين التوقف عن معاملة العقد كعقد تأمين بعد انقضاء حقوق والتزامات التأمين المحتملة. إلا أن هذا الإقتراح قد يتطلب من شركة التأمين أن تضع أنظمة جديدة لتحديد هذه العقود، وبالتالي فإن الفقرة (ب ٣٠) تبين أن عقد التأمين يبقى كذلك إلى حين انقضاء الحقوق والإلتزامات. تناول المثال ٢ من إرشادات التنفيذ العقود ثنائية المسببات.

إستنتاج ٣٩ واقترح بعض المجاوبون أنه ينبغي عدم اعتبار العقد كعقد تأمين إذا كانت حقوق والتزامات التأمين المحتملة تنقضي بعد مدة قصيرة جدا. يتضمن هذا المعيار مادة قد تكون ذات صلة: توضح الفقرة (ب٢٣) الحاجة لاستبعاد الترتيبات التي تفتقر للمضمون التجاري وتبين الفقرة (ب٢٤/ب) عدم وجود نقل هام للمخاطر الموجود مسبقا في بعض العقود التي تتضمن التنازل عن عقوبات التخلي عند الوفاة.

التجزئة

إستنتاج ٤٠ إن تعريف عقود التأمين يميز عقود التأمين ضمن نطاق هذا المعيار عن الإستثمارات والودائع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، إلا أن العديد من عقود التأمين تتضمن مكونا ايداعيا هاما (مكونا قد يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان هناك أداة مالية منفصلة). و بالفعل من الناحية الإفتراضية فإن لكافة عقود التأمين مكون إيداعي صريح أو ضمني لأن حامل الوثيقة عادة ما يكون مطلوبا منه دفع الرسوم قبل فترة المخاطرة، وبالتالي فإن القيمة الزمنية للمال قد تكون عاملا تأخذه شركة التأمين بعين الإعتبار عند تسعير العقد.

إستنتاج ٤١ من أجل تخفيض الحاجة للإرشاد بخصوص تعريف عقد التأمين يجادل البعض بأن على شركة التأمين أن تفصل المكون الإيداعي عن المكون التأميني، ويكون للتجزئة النتائج التالية:

(أ) يتم قياس المكون التاميني كعقد تأمين.

(ب) يتم قياس المكون الإيداعي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إما بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة وهو ما قد لا يتفق مع الأساس المستعمل في عقود التأمين.

(ج) إن مقبوضات الرسوم للمكون الإيداعي لا تعتبر عوائد إنما تغييرات في المسؤولية الإيداعية.

(د) يتم احتساب قسم من تكاليف المعاملة المتحقق عند البداية ضمن المكون الإيداعي إذا كان لهذا الإحتساب أثر مادي.

إستنتاج ٤٢ إن المؤيدين لتجزئة المكونات الإيداعية يجادلون بأن:

(أ) على المؤسسة أن تحاسب المكون التأميني لعقد التأمين بنفس الطريقة بالنسبة لأداة مالية أخرى مماثلة لا تنقل مخاطر تأمين هامة.

(ب) إن توجه البنوك في بعض الدول لتملك شركات تأمين (والعكس)، والتشابه بين المنتجات التي تقدمها قطاعات إدارة التأمين والإدارة المالية تقترح بأن تقوم شركة التأمين والبنوك والمدراء الماليون بمحاسبة المكون الإيداعي بطريقة مشابهة.

(ج) تبيع العديد من المجموعات منتجات تتراوح بين الإستثمار المحض والتأمين المحض مع كافة الإحتمالات بين هذا وذاك. ومن شأن التجزئة أن تؤدي إلى تجنب الإنقطاع الحاد في المحاسبة بين المنتج الذي ينقل ما يكفي من المخاطر التأمينية ليعتبر عقد تأمين وبين منتج آخر يقع هامشيا ضمن نوع آخر.

(د) يجب أن تميز البيانات المالية بوضوح بين العوائد الممتازة المتأتية من المنتجات التي تنقل مخاطر التأمين الهامة ومقبوضات الرسوم الممتازة التي هي في حقيقتها مقبوضات استثمار أو ايداع.

إستنتاج٤٣ تقترح ورقة القضايا المنشورة عام ١٩٩٩ ضرورة تجزئة المكون الإيداعي إذا تم الإفصاح عنه بصراحة لحامل الوثيقة أو كان من الممكن التعرف عليه بوضوح من نصوص العقد. إلا أن المعلقين على ورقة القضايا بشكل عام يعارضون التجزئة للأسباب التالية:

(أ) أن المكونات مرتبطة مع بعضها كما أن قيمة المنتجات المرتبطة ليست بالضرورة مساوية لمجمل القيم الفردية لهذه المكونات.

(ب) تتطلب التجزئة تغييرات جوهرية ومكلفة في الأنظمة.

(ج) تعتبر العقود من هذا النوع منتجا واحدا يتم تنظيمها كأعمال تأمين وتخضع لرقابة مشرفي التأمين، ويجب أن تعامل بطريقة مماثلة لغايات الإبلاغ المالي.

(د) يفضل بعض مستعملي الأدوات المالية إما أن تتم تجزئة كافة المنتجات أو أن لا تتم تجزئة أي منها، ذلك أنهم يعتبرون المعلومات المتعلقة بمجمل تدفقات العوائد الممتازة عاملا مهما. إن الإستعمال الثابت لمعيار قياس واحد قد يكون أكثر فائدة كعامل مساعد للقرار الإقتصادي أكثر من خلط أساس قياس المكون الإيداعي مع أسس قياس أخرى للمكون التأميني.

إستنتاج٤٤ في ضوء هذه المناقشات اقترحت مسودة بيان المبادئ أن على شركة التأمين أو حامل الوثيقة عدم تجزئة هذه المكونات، إلا أن ذلك يتعارض مع أساس الإفتراض بأن معاملة المكونين ستكون متشابهة بشكل معقول، وهو ما لا ينطبق في المرحلة ١ لكون هذه المرحلة تسمح بأنواع مختلفة من المعاملات المحاسبية للمكونات التأمينية، إلا أن المجلس لم يرغب باشتراط تغييرات مكلفة في المرحلة ١ يكون من المحتمل مراجعتها في المرحلة ٢. وعليه فقد قرر المجلس اشتراط التجزئة فقط عندما يكون من الأسهل تطبيقها وعندما يكون الأثر عادة أكبر ما يمكن (الفقرات ١٠-١٢ من هذا المعيار والمثال تنفيذ ٣ من إرشادات التنفيذ).

إستنتاج٤٥ يدرك المجلس عدم وجود تمييز من ناحية المفهوم بين الحالات التي تكون التجزئة فيها مطلوبة وتلك التي لا تكون فيها مطلوبة. ويعتبر المجلس من جهة أن التجزئة مناسبة للعقود الكبيرة

المصاغة بشكل خاص كبعض عقود إعادة التأمين المالية إذا كان من شأن عدم تجزئتها أن يـؤدي إلى الإغفال التام للحقوق والإلتزامات المالية التعاقدية في الميزانية العمومية، وهو ما تكون له أهمية خاصة إذا كان العقد تم صياغته بشكل مقصود للوصول إلى نتيجـة محاسـبية محـددة. كمـا أن المشكلات العملية المبينة في الفقرة إستنتاج ٤٣ أقل أهمية بالنسبة لهذه العقود.

إستنتاج٤٦ ومن جهة أخرى فإن تجزئة أقيام التخلي في المحافظ الكبيرة لعقود التأمين التقليديـة علـى الحيـاة تتطلب تغييرات جوهرية في الأنظمة تتجاوز المدى المقصود من المرحلة ١. كما أن عدم تجزئـة هذه العقود قد يؤثر على قياس هذه الإلتزامات، إلا أنه لا يقود إلى حـذفها نهائيـا مـن الميزانيـة العمومية لشركة التأمين. وبالإضافة إلى ذلك فإن الرغبة بالوصول إلى نتيجة محاسـبية معينـة لا يحتمل أن تؤثر على التكوين الدقيق لهذه المعاملات.

إستنتاج٤٧ إن منح حامل الوثيقة الخيار بالتخلي عن عقد التأمين التقليدي على الحياة بمبلغ يختلف بشكل هـام عن المبلغ المسجل هو عبارة عن مشتق ضمني، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مـن شـركة التأمين أن تفصله وتقيسه بالقيمة العادلة. وسيكون لهذه المعاملة نفس السلبيات الموصوفة في الفقرة السابقة كتجزئة القيمة المتخلى عنها، وبالتالي فإن الفقرة ٨ من هذا المعيار تستثني شركة التأمين من تطبيق هذا المتطلب لبعض خيارات التخلي المتضمنة في عقود التأمين. إلا أن المجلس لا يجد سببا نظريا أو عمليا لخلق الإستثناء المتعلق بخيار التخلي في الأدوات المالية غير التأمينية الصادرة عن شركات التأمين أو غيرها.

إستنتاج٤٨ اعترض بعض المجاوبين على التجزئة في المرحلة ١ على الأسس التالية بالإضافة إلى الأسباب المنصوص عليها في الفقرة إستنتاج ٤٣:

(أ) تصاغ عقود التأمين عادة وتسعر وتدار كحزم من المنافع. ولا يكون بإمكان شركة التـأمين منفردة أن تنهي الإتفاقية أو أن تبيع جزءا منها، وبالنتيجة فإن أي تجزئـة تكـون مطلوبـة لمجرد المحاسبة سيكون مصطنعا. ينبغي عدم تجزئة عقود التأمين ما لم تكـن بنيـة عقـد التأمين مصطنعة بشكل واضح.

(ب) قد تتطلب التجزئة تغييرات واسعة في الأنظمة يكون من شأنها أن تزيد العبء الإداري لعام ٢٠٠٥ ولا يكون هناك حاجة لها في المرحلة ٢.

(ج) لن تكون هناك حاجة لاشتراط التجزئة إذا أكد المجلس على اختبار ملاءة الإلتزام وعـرف مخاطر التأمين الهام بشكل أضيق، وأكد أن العقود المجمعة بـشكل مـصطنع هـي عقـود منفصلة.

(د) كانت شروط التجزئة في مسودة العرض ٥ غامضة ولم تحدد المبدأ الذي تنطوي عليه.

(هـ) وحيث لم تقترح مسودة العرض ٥ معايير للإعتماد فإن شركات التأمين تعتمد الممارسـات المحلية المتعارف عليها عموما للتوصل إلى ما إذا كانت الإلتزامات والأصول قد حذفت وهو ما ينفي الأسباب المبينة للتجزئة.

(و) إذا تمت تجزئة عقد ما فيتم الإعتراف بقسط المكون الإيداعي كحركة في الميزانية العمومية لا كإيراد من الأقساط (أي مقبوضات إيداع). إن اشتراط ذلك قد يكون سابقا لأوانه قبـل أن ينهي المجلس مشروعه فيما يتعلق بتقارير الإيرادات الشاملة.

إستنتاج٤٩ بعض المعايير الأخرى المقترحة للتجزئة:

(أ) ينبغي تجزئة كافة العقود أو أن التجزئة ينبغي أن تكون مسموحا بها دائما على الأقل. التجزئة مطلوبة في كل من أستراليا ونيوزيلندا.

(ب) ينبغي تجزئة كافة المكونات غير التأمينية (مثل المكونات الخدمية) وليس المكونات الإيداعية فقط.

(ج) لا ينبغي أن تكون التجزئة مطلوبة إلا عندما تكون المكونات منفصلة تماما أو عندما يكون هناك حساب باسم حامل الوثيقة.

(د) قد تؤثر التجزئة على تقديم العوائد أكثر مما تؤثر على الإعتراف بالإلتزام وبالتالي ينبغي أن تكون التجزئة مطلوبة أيضا إذا كان لها أثر هام على الإيرادات المبلغ عنها وكان من السهل إنجازها.

إستنتاج ٥٠ جادل بعض المجاوبين بأن الإختبار لأغراض التجزئة ينبغي أن يكون ذو جانبين (أي التدفقات النقدية للمكون التأميني دون تدخل المكون الإستثماري) بدلا من الإختبار ذو الجانب الواحد المقترح في مسودة العرض ٥ (أي أن لا تؤثر التدفقات النقدية من المكون التأميني على التدفقات النقدية من المكون الإيداعي). وهنا مثال يتبين منه الفرق الناتج عن ذلك: في بعض عقود التأمين على الحياة تكون منفعة الوفاة هي الفرق بين (أ) المبلغ المحدد و(ب) قيمة المكون الإيداعي (مثل الإستثمار المرتبط بالوحدة)، وعليه فإن المكون الإيداعي يمكن أن يتم قياسه بشكل منفصل، إلا أن منفعة الوفاة تعتمد على قيمة الوحدة وبالتالي فإن المكون التأميني لا يمكن قياسه بشكل منفصل.

إستنتاج ٥١ قرر المجلس أن لا تتطلب المرحلة ١ من شركات التأمين وضع أنظمة لتجزئة المنتجات المنصوص عليها في الفقرة السابقة، إلا أن المجلس قرر الإعتماد على الشرط الذي يتضمن الإستثناء من متطلب التجزئة إذا تم الإعتراف بجميع الحقوق والإلتزامات بموجب المكون الإيداعي. وإذا لم تتم تلبية هذا الشرط تكون التجزئة مناسبة.

إستنتاج ٥٢ وقد جادل البعض أنه من غير المهم ما إذا كان المكون التأميني يؤثر على المكون الإيداعي، واقترحوا أن يكون المكون الإيداعي موجودا إذا كان حامل الوثيقة سيتلقى حدا أدنى من مبلغ محدد من التدفقات النقدية المستقبلية إما على شكل عائد من الأقساط (في حال عدم حدوث الحدث المؤمن منه) أو كمستردات تأمين (في حال حدوث الحدث المؤمن منه). إلا أن المجلس لاحظ أن هذا التركيز على التدفق النقدي لا يؤدي إلى التجزئة في حال كانت الأداة المالية وعقد التأمين قد تم جمعهما بشكل مصطنع في عقد واحد، وكانت التدفقات النقدية من أحد المكونات تعادل التدفقات النقدية من مكون آخر. ويرى المجلس أن النتيجة غير متناسبة وقد تتم إساءة استغلالها.

إستنتاج ٥٣ وبإيجاز فإن المجلس قد أبقى على التوجه كما هو بشكل عام في مسودة العرض ٥ وهو ما يتطلب التجزئة إذا كان ذلك مطلوبا لضمان الإعتراف بالحقوق والإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي. ويمكن أن قياس تلك الحقوق والإلتزامات بشكل منفصل. وإذا لم تتم تلبية سوى الشرط الثاني فإن هذا المعيار يسمح بالتجزئة ولكنه لا يشترطها.

إستنتاج ٥٤ اقترح بعض المجاوبون أنه إذا كان العقد قد تم فصله بشكل مصطنع من خلال اللجوء إلى رسائل جانبية فإن المكونات المنفصلة للعقد ينبغي دراستها مجتمعة. ولم يتطرق المجلس إلى ذلك لكونه موضوعا أوسع بالنسبة لعمل المجلس المستقبلي المحتمل على الروابط (أي محاسبة المعاملات المنفصلة التي تتصل ببعضها بطريقة ما). وتشير الملاحظة في ذيل الفقرة ب ٢٥ إلى العقود المتزامنة مع نفس الطرف المقابل.

المشتقات المناخية

إستنتاج ٥٥ إن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قد استثنى سابقا العقود التي تتطلب الدفع المبني على المتغيرات الجوية أو الجيولوجية أو المتغيرات المادية الأخرى (إذا كانت مبنية على متغيرات مناخية توصف أحيانا بالمشتقات المناخية). ومن المناسب أن يتم تقسيم هذه العقود إلى فئتين:

(أ) العقود التي لا تتطلب الدفع إلا في حال توفر مستوى معين من متغيرات المناخ أو المتغيرات المادية أو المتغيرات المادية الأخرى التي تؤثر بشكل سلبي على حائز العقد، وتعتبر هذه العقود عقود تأمين كما تم تعريفها في هذا المعيار.

(ب) العقود التي تتطلب الدفع المبني على مستوى معين من المتغير ذي العلاقة بغض النظر عما إذا كان هناك تأثير سلبي على حائز العقد. وهذه مشتقات يلغي هذا المعيار الإستثناء السابق من النطاق لجعلها تخضع لنطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٥٦ لقد تم ايجاد الإستثناء السابق من النطاق بشكل أساسي لأن حائز العقد قد يستعمل هذا المشتق بطريقة تشبه استخدام عقد التأمين، إلا أن تعريف عقد التأمين في هذا المعيار الحالي يتضمن أساسا مبدئيا لتقرير أي من تلك العقود يتم التعامل معها كعقود تأمين وأيها يتم التعامل معها كمشتقات. وبالتالي فقد أزال المجلس الإستثناء من النطاق من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرة ج٣ من الملحق ج من هذا المعيار). تقع هذه العقود ضمن إطار هذا المعيار إذا كان الدفع محتملا بناءً على التغييرات في المتغير المادي وكانت هذه المتغيرات محددة بالنسبة لأحد أطراف العقد وكانت ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في كافة الحالات الأخرى.

إستنتاج٥٧ اقترح بعض المجاوبين أن يتم التعامل مع متغير المناخ كما يلي:

(أ) كعقد تأمين إذا كان متوقعا أن يكون له أثر كبير في التخفيف من التعرض للمخاطرة الحالية.

(ب) كأداة مالية مشتقة في الحالات الأخرى.

إستنتاج٥٨ وقد جادل البعض بأن بعض المشتقات المناخية هي في جوهرها عقود تأمين. فعلى سبيل المثال وبموجب بعض العقود بإمكان حامل الوثيقة أن يطالب بمبلغ محدد في حال كانت مستويات هطول المطر عند توقعات أقرب محطة رصد جوي. وقد تم شراء العقد للحصول على التأمين ضد انخفاض هطول المطر إلا أنه قد تم تنظيمه بهذه الطريقة لصعوبة قياس الخسارة الفعلية وبسبب المجازفة المعنوية المتمثلة بالحصول على قياس الهطول على أملاك حامل الوثيقة. ومن الممكن من الناحية المنطقية توقع أن يكون الهطول في أقرب محطة رصد هو الذي يؤثر على حامل الوثيقة إلا أن المتغير المادي المحدد في العقد (الهطول) ليس محددا بالنسبة لطرف في العقد. وبالمثل فإن بعض شركات التأمين تستعمل المشتقات المناخية كتحوط من عقود التأمين التي يصدرونها ويعتبرونها مشابهة لعقود إعادة التأمين.

إستنتاج٥٩ واقترح البعض أن يتم استثناء المشتقات المناخية من نطاق هذا المعيار كونها أدوات يمكن المتاجرة بها وتعامل مثل المشتقات الأخرى ولها قيمة سوقية معتبرة أكثر من مجرد عدم وجود علاقة تعاقدية بين حامل العقد والحدث الذي يرتب الدفع.

إستنتاج٦٠ يميز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عقد التأمين (والذي يكون فيه الأثر السلبي على حامل الوثيقة شرطا تعاقديا مسبقا للدفع) عن الأدوات الأخرى كالمشتقات والمشتقات المناخية (والتي لا يكون فيها الأثر السلبي على حامل الوثيقة شرطا تعاقديا مسبقا للدفع). وعلى الرغم من أن الطرف المقابل قد يستخدم الأداة كتحوط للخطر الحالي). ومن وجهة نظر المجلس أن هذا التمييز مهم

وعملي ومن الأسهل أن يستند التصنيف على أحكام العقد لا على تقييم الدافع لدى الطرف المقابل (أي التحوط أو التداول). وبالنتيجة لم يدخل المجلس تعديلات على مقترحات مسودة العرض ٥ للتعامل مع المشتقات المناخية.

الإستثناءات من النطاق

إستنتاج٦١ يستثني نطاق هذا المعيار عدة أمور قد ينطبق عليها تعريف عقد التأمين إلا أنها ستكون مغطاة بالمعايير الدولية الحالية أو المستقبلية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٤). وتتناول الفقرات التالية ما يلي:

(أ) الضمانات المالية والتأمين ضد مخاطر الإئتمان (الفقرات إستنتاج ٦٢-٦٨)؛

(ب) كفالة المنتجات (الفقرات إستنتاج ٦٩-٧٢)؛

(ج) المحاسبة من قبل حامل الوثيقة (الفقرة إستنتاج ٧٣)؛ و

(د) عقود الخدمات المدفوعة مسبقا (الفقرات إستنتاج ٧٤-٧٦).

الضمانات المالية والتأمين ضد مخاطر الإئتمان

إستنتاج٦٢ تتطلب بعض العقود دفعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسائر التي يتكبدها في حال لم يقم مدين معين بالدفع عند الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة إقراض. وفي حال كان نقل المخاطر الناتج جوهريا فإن هذه العقود تلبي تعريف عقد التأمين. وتأخذ بعض هذه العقود الشكل القانوني لعقد التأمين والبعض الآخر يأخذ الشكل القانوني للضمان المالي أو خطاب الضمان. ومن وجهة نظر المجلس وعلى الرغم من أن هذا الفرق في الشكل القانوني قد يترافق في بعض الأحيان مع اختلاف في المضمون، فإن نفس المتطلبات المحاسبية ينبغي من حيث المبدأ أن تنطبق على كافة العقود ذات المضمون المشابه.

إستنتاج٦٣ وقد تبنى البعض وجهة النظر بأن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يتضمن كافة العقود التي توفر غطاءا ضد مخاطر الإئتمان على الأسس التالية:

(أ) على الرغم من أن شركات تأمين الإئتمان تدير مخاطر الإئتمان من خلال تجميع المخاطر الفردية في محفظة، فإن البنوك أيضا تقوم بذلك في إدارة مخاطر الإئتمان في محفظة أو في ضمانة مالية. وعلى الرغم من أن البنوك قد تعتمد بشكل أكبر على التجميع إلا أن هذا لا يعتبر سببا لاشتراط المعاملة المحاسبية المختلفة.

(ب) تدير البنوك مخاطر الإئتمان الموجودة في أصولها المالية، وليس ثمة سبب لاشتراط تطبيق معيار مختلف لمخاطر الإئتمان المشمولة في الضمانات المالية.

(ج) يتم عادة تداول مخاطر الإئتمان في أسواق رأس المال حتى وإن كانت الأشكال المحددة لمخاطر التأمين التي تتضمنها بعض أشكال تأمين الإئتمان لا يتم تداولها.

(د) كما تم بيانه أعلاه، كانت بعض الضمانات المالية تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ومن أجل ضمان التناسق في التقارير المالية، فإن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يجب أن يتضمن العقود التي تنص على الحماية من التعرض لمخاطر مشابهة.

إستنتاج٦٤ يجادل البعض بأن التأمين ضد مخاطر الإئتمان يختلف عن الضمان المالي وبالتالي ينبغي أن يكون ضمن نطاق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على الأسس التالية:

(أ) يتم ترتيب التأمين ضد مخاطر الإئتمان عادة من قبل بائع البضائع ويحمي البائع من تعثر المشتري. إن حقيقة أن هذا التعثر يكون عادة خارج نطاق سيطرة البائع، وكذلك عادة ما يسمح عرضيا باستخدام أساليب المتغيرات العشوائية لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن العقد وذلك لكونها عشوائية ولا تخضع للمجازفة المعنوية، وعلى العكس فإن بعض

الضمانات المالية كبعض خطابات الضمان قد تم إعدادها بناءً على طلب الطرف الذي يتم ضمان التزامه. إن التعثر في هذه الضمانات هو جزئيا ضمن سيطرة ذلك الطرف.

(ب) إن التأمين من مخاطر الإئتمان هو جزء من نشاط شركة التأمين الإجمالي وتتم إدارته كجزء من المحفظة المتنوعة بنفس الطريقة فيما يتعلق بالنشاطات التأمينية الأخرى.

(ج) قد يرفض شركة تأمين الإئتمان دفع مطالبة ما إذا لم يقدم حامل الوثيقة إفصاحا كاملا. وقد يؤخر الدفع بينما يتم التحقق من المطالبة أما بالنسبة للضامن فعادة ما يكون مطالبا بالدفع بناءً على أول إشعار تعثر.

(د) تواجه شركة تأمين الإئتمان مخاطر مشابهة لتلك الناشئة في بعض عقود التأمين الأخرى. وعلى سبيل المثال قد يتطلب العقد الدفع (إما للمدين أو للدائن) إذا تم إنقاص دخل المدين بسبب أحداث سلبية محددة كالبطالة أو المرض بغض النظر عما إذا استكمل المدين دفعات القرض عند استحقاقها. وقد يواجه مصدر العقد مخاطر مشابهة لتلك التي واجهها ضامن القرض.

(هـ) قد يضطر تضمين العقود التي يشملها نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ شركات تأمين الإئتمان لتغيير حساباتها فوراً على خلاف مصدري الأنواع الأخرى من عقود التأمين. كما أن بعض عقود تأمين الإئتمان تتضمن مزايا، مثل مزايا الإلغاء والتجديد والمشاركة في الربح والتي سوف لن يحددها المجلس حتى المرحلة ٢.

إستنتاج٦٥ عندما قام المجلس بوضع مسودة العرض ٥ كانت العقود التالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وقد توصل المجلس إلى ضرورة بقائها كما هي:

(أ) الضمانة المالية المعطاة أو المستبقاة من قبل الناقل عندما لا يتم الإعتراف بالأصول المالية أو الإلتزامات التأمينية. وبشكل عام فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع عكس الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات التي تم نقلها عند وجود هذه الضمانة.

(ب) الضمان المالي الذي لا يلبي تعريف عقد التأمين.

إستنتاج٦٦ تقع الضمانات المالية الأخرى ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". اقترحت مسودة عرض التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في يونيو (حزيران) ٢٠٠٢ أن على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يتناول كافة الضمانات المبدئية التي تكون في مرحلة الإعتراف المبدئي إلا أن القياس اللاحق لبعض الضمانات المالية ينبغي أن يبقى ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. وعند الإنتهاء من مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الصادر في ديسمبر (كانون الأول) ٢٠٠٣ قرر المجلس أن مصدر الضمانات المالية المذكور في الفقرة ٦٢ (تلك التي تلبي تعريف عقد التأمين) يجب أن يعترف بها منذ البداية بالقيمة العادلة وبالنتيجة قياسها بالقيمة الأعلى مما يلي: (أ) المبلغ المعترف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو (ب) المبلغ المعترف به أساسا مطروحا منه استهلاك الدين المعترف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيرادات*" في الحالات التي ينطبق عليها ذلك.

إستنتاج٦٧ من أجل استكمال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، توصل المجلس إلى النتائج التالية:

(أ) قد تأخذ عقود الضمانات المالية عدة أشكال قانونية كالضمانات المالية وخطابات الضمان وعقود التعثر الإئتماني أو عقود التأمين. وينبغي أن لا تعتمد المحاسبة على الشكل القانوني.

(ب) ينبغي أن يكون عقد الضمانة المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا لم يكن عقد تأمين بالمعنى المعرف في هذا المعيار. وتعتبر الكفالة المالية عقد تأمين إذا كانت تتطلب من شركة التأمين أداء دفعات مالية محددة لتعويض حامل الوثيقة عن الخسائر التي تكبدها بسبب عدم قيام مدين معين بالدفع في ميعاد الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين بشرط أن تكون المخاطرة التي يتم نقلها هامة.

(ج) إذا كان عقد التأمين عقد ضمانة مالية تم إعداده أو المحافظة عليه عند نقل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية لطرف آخر ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن على شركة التأمين أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقد (حتى وإن كان العقد عقد تأمين بموجب التعريف).

(د) ما لم تنطبق الفقرة (ج) فإن القياس المنصوص عليه في الجملة الأخيرة من الفقرة إستنتاج ٦٦ مناسب لعقود الضمانة المالية التي تلبي تعريف عقد التأمين، إلا أن المجلس يدرك الحاجة لفتح المجال أمام التعليقات على هذا العقد. وقد قرر المجلس إكمال هذا المعيار دون تحديد طريقة المحاسبة لهذه العقود آخذا بعين الإعتبار الحاجة إلى إعداد نموذج مستقر للمعايير بالنسبة لعام ٢٠٠٥ من أجل إعداد مسودة عرض لهذا الموضوع. وفي نفس الوقت فإن اختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ قد يكون ذو علاقة جزئية إذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب منها الإعتراف بالتزام عند ابتداء العقد.

(هـ) تقترح مسودة العرض ٥ أنه يجب معاملة الضمانات المستهدفة أو المحتفظ بها بعكس الإعتراف بالأصل غير المالي أو المسؤولية غير المادية بنفس طريقة معالجة الضمانات المتكبدة أو المستبقاة من خلال عكس الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، إلا أن أيا من المجاوبين لم يعلق على مضمون الإقتراح. والجهات التي أجابت على مسودة العرض ٥ لم تكن من الجهات التي يرجح أن تتأثر بالمقترح، وعليه فقد قرر المجلس إلغاء الإقتراح عند إكمال هذا المعيار. ويتبع ذلك أن الضمانات المالية المتكبدة أو المستبقاة عند نقل الأصل غير المالي:

(١) تقع ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا كانت تلبي تعريف عقد التأمين (بانتظار التعديل في مسودة عرض الذي تمت مناقشته في (د)). ومن بين عدة أمور فإن ذلك يعني أن الضمانات الممنوحة ستخضع لاختبار ملاءة الإلتزام المنصوص عليه في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار.

(٢) ليس معترفا بها بشكل منفصل إذا كانت تمنع الإعتراف بالأصل غير المالي. وعلى سبيل المثال إذا كان المقصود أن النقل لا يلبي معايير الإعتراف بالإيرادات في معيار المحاسبة الدولي ١٨ ففي مثل هذه الحالة يتم الإعتراف بالإيرادات التي يتم الحصول عليها بشكل تقليدي كالتزام.

(٣) وما دون ذلك تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٦٨ طلب بعض المجاوبين من المجلس أن يقدم إرشادا محددا حول محاسبة الضمانات المالية التي يتم الحصول عليها إلا أن المجلس قرر أن ذلك لن يكون مناسبا. وبالنسبة للعقود المصنفة كعقود تأمين فإن المستفيد من الضمانة يكون هو حامل الوثيقة. وتقع محاسبة حامل الوثيقة خارج نطاق هذا

المعيار. وبالنسبة للعقود التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فعلى المستفيد أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويقع تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقود الأخرى خارج نطاق هذا المشروع.

كفالة المنتجات

إستنتاج٦٩ تلبي كفالة المنتج وبشكل واضح تعريف عقد التأمين إذا كانت الجهة التي تصدرها تقوم بذلك بالنيابة عن طرف آخر (كالمصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة)، ويشمل نطاق هذا المعيار الدولي هذه الكفالات.

إستنتاج٧٠ إن كفالة المنتج الصادرة مباشرة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تلبي أيضا تعريف عقد التأمين. وعلى الرغم من أن البعض قد يعتقد أن ذلك تأمينا ذاتيا إلا أن المخاطرة تنشأ عن الإلتزامات التعاقدية في مواجهة المستهلك. وقد يعزو البعض ذلك إلى أن تعريف عقد التأمين ينبغي أن يستثني هذه الكفالات المباشرة لكونها لا تنطوي على نقل للمخاطرة من البائع إلى المشتري إلا أنها تحديد لالتزام قائم. أما وجهة نظر المجلس فتتمثل في أن استثناء هذه الضمانات من تعريف عقد التأمين قد يعقد التعريف من أجل منفعة هامشية.

إستنتاج٧١ ومع أن هذه الكفالات المباشرة تخلق تحديات اقتصادية كتلك التي تخلقها الكفالات الصادرة بالنيابة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة من قبل طرف آخر (أي شركة التأمين) فإن نطاق هذا المعيار يستثنيها لأنها ذات علاقة وثيقة ببيع البضائع موضوع البحث ولأن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يتناول كفالة المنتجات بينما يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" التي يتم الحصول عليها من هذه الكفالات.

إستنتاج٧٢ وفي مشروع منفصل يدرس المجلس أسلوبا يتعلق بالأصول والإلتزامات من أجل الإعتراف بالإيرادات. وإذا تم تطبيق هذا الأسلوب فقد يتغير النموذج المحاسبي لكفالة المنتجات المباشرة.

محاسبة حامل الوثيقة

إستنتاج٧٣ لا يتناول هذا المعيار المحاسبة والإفصاح من قبل حامل الوثيقة لعقود التأمين المباشرة لأن المجلس لا يعتبرها أولوية بالنسبة للمرحلة ١. ويعتزم المجلس أن يتناول محاسبة حامل الوثيقة في المرحلة ٢ (أنظر تقرير *التحديث* من مجلس معايير المحاسبة الدولية في فبراير (شباط) ٢٠٠٢ حول مناقشة المجلس لموضوع محاسبة حامل الوثيقة). وتتناول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعض جوانب المحاسبة من قبل حامل الوثيقة بالنسبة لعقود التأمين:

(أ) يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٧ محاسبة التعويضات من شركة التأمين للنفقات المطلوبة من أجل تسوية المخصصات.

(ب) يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٦ بعض جوانب تعويض الممتلكات والمصانع والمعدات من قبل أطراف ثالثة في حال تلفها أو ضياعها أو التخلي عنها.

(ج) لأن محاسبة حامل الوثيقة تقع خارج نطاق هذا المعيار فإن تسلسل المعايير في الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" ينطبق على محاسبة حامل الوثيقة (أنظر الفقرات إستنتاج ٧٧-٨٦).

(د) تقع حقوق والتزامات حامل الوثيقة بموجب عقود التأمين خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

عقود الخدمات المدفوعة مسبقاً

إستنتاج٧٤ أشار بعض المجاوبين إلى أن التعريف المقترح في مسودة العرض ٥ يشمل بعض العقود المدفوعة مسبقا لتقديم الخدمة والتي لا تكون تكاليفها محققة. ولأن هذه العقود لا تعتبر عادة عقود تأمين فقد اقترح هؤلاء المجاوبون أن يقوم المجلس بتغيير التعريف أو استثناء هذه العقود من نطاق هذا المعيار، وقد أورد المجاوبون مثالين محددين:

(أ) الخدمات محددة الأتعاب إذا كان مستوى الخدمة يعتمد على حدث غير مؤكد كعقود الصيانة إذا وافق مزود الخدمة على إصلاح معدات معينة بعد تعطلها. يستند رسم الخدمة الثابتة على عدد محدد من الأعطال على الرغم من عدم حتمية أن تتعطل الآلات. وتؤثر أعطال الآلات بشكل سلبي على مالكها ويعوض العقد هذا المالك (عينيا وليس بالنقد).

(ب) بعض أنواع المساعدة في حال تعطل السيارات حسب الشروط التالية: (١) إذا كان لكل عطل تكلفة متدنية لكون دوريات الخدمة التي يتم الإعتماد عليها تقدم معظم الخدمة المطلوبة، (٢) إذا كان مستخدم السيارة يدفع مقابل الإصلاحات والقطع، (٣) إذا كانت مسؤولية مقدم الخدمة تنحصر في إيصال السيارة إلى وجهة محددة، (٤) إذا كان بالإمكان خلال ساعات معرفة مدى الحاجة إلى المساعدة (والتكاليف المتصلة بها)، و(٥) إذا كان عدد الطلبات الخارجية محدودا.

إستنتاج٧٥ ارتأى المجلس عدم وجود سبب جوهري لتغيير تعريف عقد تأمين أو لتغيير نطاق هذا المعيار على ضوء المثالين اللذين ذكرهما المجاوبون. توضح الفقرتان ب٦ و ب٧ من هذا المعيار أن الإلتزام بهذا المعيار في المرحلة ١ لا يبدو مرهقا بشكل خاص في هذين المثالين لأسباب مادية. وقد يحتاج المجلس إلى مراجعة هذا الإستنتاج في المرحلة ٢.

إستنتاج٧٦ جادل بعض المجاوبين بأن المقترحات في مسودة العرض ٥ كانت موجهة بشكل أساسي للمؤسسات التي يتم اعتبارها شركات تأمين بشكل خاص. وقد اقترحوا أن على المجلس الإمتناع عن فرض هذه المقترحات على المؤسسات ذات المقدار القليل من المعاملات التي هي من النوع المقصود. وقد خلص المجلس إلى أن هذه التعليقات تتعلق بالمادية بشكل خاص. وقد تناول كل من معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* ومعيار المحاسبة الدولي ٨ موضوع المادية، وقد قرر المجلس عدم الحاجة إلى المزيد من الإرشاد أو الى استثناء محدد في هذه الحالة.

الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

إستنتاج٧٧ تحدد الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تدرج المعايير التي ينبغي على المؤسسة استعمالها في تطوير سياسة محاسبية في حال عدم وجود معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بشكل خاص على هذه الحالة. ومن دون التغييرات التي تم إدخالها على هذا المعيار فإن شركة التأمين التي تعتمد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥ قد تحتاج لتقييم ما إذا كانت سياساتها المحاسبية لعقود التأمين تنسجم مع هذه المتطلبات. وفي غياب الدليل قد يكون هناك عدم تأكد بخصوص ما يمكن أن يكون مقبولا لأن تحديد ما يمكن أن يكون مقبولا قد يكون مكلفا. وقد تقوم بعض شركات التأمين بإدخال تعديلات جوهرية في ٢٠٠٥ تتبعها تغييرات جوهرية أخرى في المرحلة ٢.

إستنتاج٧٨ من أجل تجنب انقطاع العمل غير الضروري بالنسبة للمعدين والمستخدمين في المرحلة ١ مما لن يسهل الإنتقال إلى المرحلة ٢ فقد قرر المجلس حصر حاجة شركات التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية في عقود التأمين. وقد قام المجلس بذلك من خلال الإجراءات التالية:

(أ) وضع استثناء مؤقت من التدرج في معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي يحدد المعايير التي تستخدمها المؤسسة في وضع سياسة محاسبية إذا لم ينطبق معيار دولي لإعداد التقارير المالية على هذا البند. وينطبق الإعفاء على شركات التأمين لا على حاملي الوثائق.
(ب) تحديد أثر هذا الإعفاء من التدرج من خلال خمسة متطلبات محددة (ذات علاقة بمخصصات الكوارث، كفاية الإلتزام، عكس الإعتراف، المعادلة، وانخفاض قيمة أصول إعادة التأمين، أنظر الفقرات إستنتاج ٨٧-١١٤).
(ج) السماح باستمرار بعض الممارسات الحالية مع منع إدخالها (الفقرات إستنتاج ١٢٨-١٤٦).

إستنتاج٧٩ اعترض بعض المجاوبين على الإعفاء من التدرج بالإستناد إلى أنها قد تسمح بتباين واسع وبحالات خروج عديدة من *الإطار* العام على نحو يمنع البيانات المالية لشركة التأمين من عرض بيانات يمكن فهمها وذات علاقة ويعتمد عليها ويمكن مقارنتها. ولم يمنح المجلس الإعفاء من التدرج في معيار المحاسبة الدولي ٨ بسهولة بل اتخذ هذه الخطوة غير المألوفة لتقليل انقطاع العمل في عام ٢٠٠٥ بالنسبة للمستخدمين (مثل حالة عدم استمرار البيانات عن التوجهات) وبالنسبة للمعدين (مثل التغييرات في الأنظمة).

إستنتاج٨٠ تقترح مسودة العرض ٦ "*التنقيب عن المصادر المعدنية وتقييمها*" إعفاءا مؤقتا من الفقرتين ١١ و١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ (أي مصادر الإرشاد) وليس من الفقرة ١٠ (أي الملائمة والموثوقية). إن هذا الإعفاء المقترح أضيق مما ورد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لأن مسودة العرض ٦ تترك نطاقا ضيقا نسبيا من القضايا دون معالجة. وعلى العكس ولأن هذا المعيار ٤ يترك العديد من الجوانب الجوهرية المتعلقة بمحاسبة عقود التأمين إلى المرحلة ٢ فإن شرط تطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على عقود التأمين كان من الممكن أن يكون له آثار أكثر شمولية، وكانت شركات التأمين ستحتاج أن تتناول أمور مثل الإكتمال وتغليب المضمون على الشكل والحيادية.

إستنتاج٨١ لقد اقترح البعض أن على المجلس وبشكل محدد أن يطلب من شركات التأمين أن تتبع متطلبات المحاسبة المحلية (الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما) في محاسبة عقود التأمين خلال المرحلة ١ من أجل منع اختبار سياسات محاسبية لا تشكل قاعدة شاملة للمحاسبة من أجل الوصول إلى نتيجة محددة سابقا " الإنتقائية ". علما بأن تعريف الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما قد يؤدي إلى مشكلات إضافة إلى مشكلات أخرى ذات علاقة بالتعريف قد تنشأ بسبب عدم قيام بعض شركات التأمين بتطبيق الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما في دولهم. فعلى سبيل المثال تطبق بعض شركات التأمين غير الأمريكية والمسجلة في الولايات المتحدة الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما. ومن غير المألوف - وجدليا يتجاوز ذلك صلاحية المجلس - أن يقوم المجلس بفرض متطلبات وضعتها جهة أخرى.

إستنتاج٨٢ قد ترغب شركات التأمين تحسين سياساتها المحاسبية لتعكس تطورات محاسبية أخرى لا نظير لها في الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما. قد ترغب شركة تأمين تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تعديل سياساتها المحاسبية لعقود التأمين من أجل تحقيق درجة أعلى من التناسق مع السياسات المحاسبية التي تطبقها على عقود تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالمثل قد ترغب شركة التأمين في تطوير محاسبتها للخيارات الضمنية والضمانات من خلال تناول القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية حتى وإن لم يكن هناك تحسينات مشابهة قد تم إدخالها على الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما.

إستنتاج٨٣ وعليه فقد قرر المجلس أن بإمكان شركات التأمين الإستمرار بإتباع السياسات المحاسبية التي كانت تتبعها عندما طبقت متطلبات المرحلة ١ للمرة الأولى مع بعض الإستثناءات المشار إليها أدناه.

ويمكن لشركة التأمين أن تحسن هذه السياسات التأمينية إذا تمت تلبية المتطلبات المحددة (أنظر الفقرات ٢١-٣٠ من هذا المعيار).

إستنتاج٨٤ إن المعايير المنصوص عليها في الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تتضمن الملائمة والموثوقية. ومنح إعفاء من هذه المتطلبات وإن كان مؤقتاً أمر غير مألوف أبدا. وقد أراد المجلس أن يتخذ هذه الخطوة فقط كجزء من عملية انتقال سريعة ومرتبة إلى المرحلة ٢. ولأن الإعفاء استثنائي فقد اقترحت مسودة العرض ٥ أنه لن ينطبق إلا على الفترات المحاسبية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٧. وقد سمى البعض هذا الحد الزمني مجازا عبارة "فقرة الغروب" (SUNSET CLAUSE).

إستنتاج٨٥ وقد اعترض العديد من المجاوبين على "فقرة الغروب" اعتمادا على التالي:

(أ) إذا كان الإعفاء ينتهي في العام ٢٠٠٧ قبل بدء تنفيذ المرحلة ٢ فسيكون هناك تشوش ملحوظ واختلال وتكاليف على واضعي المعايير والمستعملين؛ وسيكون من غير المناسب معاقبتهم إذا لم يكمل المجلس المرحلة ٢ في الوقت المناسب.

(ب) قد تفهم "فقرة الغروب" على أنها تضع ضغطا على المجلس من أجل إنهاء المرحلة ٢ دون إجراء ما يكفي من التشاور والتحقيق والإختبار.

قبل المجلس صحة هذه الإعتراضات على "فقرة الغروب" وقام بحذفها.

إستنتاج٨٦ قام المجلس بالإبقاء على بعض المتطلبات الناتجة عن معيار المحاسبة الدولي ٨ وقد أقر المجلس بصعوبة إجراء تعديل تدريجي على ممارسات الإعتراف والقياس في المرحلة ١ لأن العديد من جوانب محاسبة عقود التأمين هي ذات علاقة بجوانب لن تكتمل قبل المرحلة ٢. إلا أن تجنب هذه المتطلبات المحددة سينتقص من الملائمة والموثوقية بالنسبة للبيانات المالية لشركة التأمين إلى درجة غير مقبولة. كما أن هذه المتطلبات ليست ذات علاقة كبيرة بالجوانب الأخرى للإعتراف والقياس ولا يتوقع المجلس أن تعكس المرحلة ٢ هذه المتطلبات. وقد تمت مناقشة النقاط أدناه:

(أ) مخصصات الكوارث والتعويض الموازي (الفقرات إستنتاج ٨٧-٩٣)

(ب) كفاية الإلتزام (الفقرات إستنتاج ٩٤-١٠٤)

(ج) عكس الإعتراف (الفقرة إستنتاج ١٠٥)

(د) المعادلة (الفقرة إستنتاج ١٠٦)

(هـ) انخفاض قيمة أصول إعادة التأمين (الفقرات إستنتاج ١٠٧-١١٤)

مخصصات الكوارث والتعويض الموازي

إستنتاج٨٧ تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى خسائر مرتبطة بالكوارث وتكون جسيمة إلا أنها غير متكررة وتنشأ عن الدمار في المنشآت النووية أو الأقمار الصناعية أو الدمار الناتج عن الزلازل. وتتطلب بعض النظم القانونية أو تسمح بمخصصات الكوارث في العقود من هذا النوع. وعادة ما يتم إنشاء مخصصات الكوارث بشكل تدريجي على مدى عدة سنوات من الإيرادات المتحققة وغالبا ما يكون ذلك بإتباع معادلة محددة حتى يتم الوصول إلى حد معين. وهذه المخصصات معدة لاستعمالها في حال حدوث خسارة مستقبلية ناتجة عن الكوارث والتي تتم تغطيتها بعقود حالية أو مستقبلية من هذا النوع. وتسمح بعض الدول أو تتطلب مخصصات للتعويض الموازي لتغطية

التقلبات العشوائية لنفقات المطالبات (مثل تأمين من العواصف الثلجية وتأمين الإئتمان وتأمين الضمانات وتأمين الأمانة) باستخدام معادلة مبنية على التجربة خلال عدة سنوات.

إستنتاج٨٨ يعتمد أولئك الذين يفضلون الإعتراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموازي كالتزامات على الأسس التالية:

(أ) أن هذه المخصصات تمثل أقساطا مختلفة أو غير مكتسبة مخصصة لتحديد الحوادث غير المتوقعة الحدوث بالمعدل في أي مدة عقد مفرد إلا أنها متوقعة الحدوث خلال كامل دورة فترات العقد المتعددة. وعلى الرغم من أن العقود لا تغطي إلا مدة واحدة من حيث الشكل إلا أنها من ناحية المضمون تتجدد عادة وهو ما يقود إلى تجميع المخاطر على مدى الزمن لا خلال مدة منفردة. وفعلا فإن بعض النظم القانونية تصعب من إمكانية قيام شركات التأمين بوقف تقديم التأمين ضد بعض أنواع المخاطر كالأعاصير.

(ب) في بعض النظم القانونية يكون مطلوبا من شركات التأمين فصل جزء من الأقساط (أقساط الكوارث). ولا تكون أقساط الكوارث متوفرة للتوزيع على المساهمين (باستثناء في حالة التصفية). وإذا نقلت شركة التأمين العقد إلى شركة أخرى فعليها أيضا أن تنقل أقساط الكوارث.

(ج) في السنوات التي لا تقع فيها كوارث (أو عندما تكون المطالبات منخفضة بشكل غير طبيعي) فإن هذه المخصصات تعكس ربحية شركة التأمين على المدى البعيد بشكل صادق لكونها تتفق مع تكاليف شركة التأمين ومع الإيرادات على المدى الطويل، كما أنها تبين نموذجا للأرباح يشابه ذلك المكتسب من خلال إعادة التأمين إلا أنه أقل من ناحية التكلفة والعبء الإداري.

(د) توسع هذه المخصصات حماية الملاءة من خلال تقييد المبالغ الموزعة على المساهمين ومن خلال تقييد قدرة المؤسسة الضعيفة على التوسع أو الدخول في أسواق جديدة.

(هـ) تشجع هذه المخصصات شركات التأمين على القبول بمخاطر قد ترفضها في أوضاع مختلفة. وتعزز بعض الدول هذا التشجيع من خلال خصومات ضريبية.

إستنتاج٨٩ للأسباب التالية يمنع هذا المعيار الإعتراف كالتزام بمخصصات لمطالبات مستقبلية في العقود التي لا تكون موجودة في تاريخ التقارير المالية (مثل مخصصات الكوارث والتعويض الموازي):

(أ) أن هذه المخصصات ليست التزامات كما هي معرفة في *الإطار* العام وذلك لأنه ليس على شركة التأمين التزامات حالية بخصوص الخسائر التي تحدث بعد نهاية مدة عقد التأمين الحالي. وكما ورد في *الإطار* العام فإن المفهوم المنطبق لا يسمح بالإعتراف بالبنود الواردة في الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف الأصول أو الإلتزامات. إن الإعتراف بالديون المتغيرة كما لو أنها التزامات سيؤثر سلبا على الملائمة والموثوقية لبيانات شركة التأمين المالية.

(ب) حتى وإن كان قانون التأمين يتطلب من شركات التأمين أن تقوم بفصل أقساط الكوارث بحيث لا تكون متوفرة للتوزيع على المساهمين بأي حال من الأحوال، فإن المكاسب من هذه الأقساط المنفصلة ستكون متاحة للمساهمين، وبالتالي سيتم تصنيف هذه المبالغ المنفصلة بشكل مناسب كحق ملكية لا كالتزام.

(ج) إن الإعتراف بهذه المخصصات يحد من قدرة المستخدمين على اختبار أثر الكوارث السابقة ولا يساهم بتحليلها من ناحية تعرض شركة التأمين لكوارث مستقبلية. وبأخذ الإفصاح الكافي بعين الإعتبار فإن المستخدمين يفهمون أن بعض أنواع التأمين تعرض شركة التأمين إلى

خسائر غير متكررة لكنها جسيمة، كما أن التماثل مع عقود إعادة التأمين ليس ذي صلة إذ أن إعادة التأمين تغير فعليا شكل مخاطر شركة التأمين.

(د) إن الهدف من البيانات العامة ذات الغايات العامة ليس زيادة الملاءة وإنما تقديم معلومات مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين من أجل القرارات الإقتصادية. كما أن الإعتراف بالمخصصات بحد ذاته لا يزيد الملاءة، إلا أنه إذا كان الهدف من البيانات المالية زيادة الملاءة فسينتج عن ذلك أن على شركة التأمين أن تعترف بالمخصصات كاملة فورا لا أن تجمعها على مدى فترة من الزمن. كما أن الكوارث (والتجارب غير المتوقعة) في فترة معينة تعتبر مستقلة عن تلك التي تحدث في فترات أخرى. وينبغي من شركة التأمين أن لا تقلل من الإلتزام عندما تحدث الكارثة (أو التجربة السيئة عادة). كما أنه وإذا كان الإختلاف على مدى الزمن أساسا صالحا للمحاسبة فإن الخسائر التي تفوق المعدل في السنوات الأولى ينبغي أن يتم الإعتراف بها كأصول، إلا أن المقترحات حول مخصصات الكوارث والتعويض الموازي لا تؤيد ذلك.

(هـ) إن الإعتراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموازي ليست الطريقة الوحيدة للحد من التوزيع على المساهمين، بل إن التدابير الأخرى مثل متطلب هامش الملاءة ومتطلبات رأس المال المبني على المخاطرة قد تلعب دورا مهما. وهناك احتمال آخر هو أن تفصل شركة التأمين جزءا من حقوق الملكية فيها للإحتفاظ بها من أجل تلبية خسائر محتملة في المستقبل.

(و) إن الهدف من البيانات العامة ذات الغايات العامة ليس تشجيع أو تثبيط أنشطة أو معاملات معينة وإنما الإبلاغ عن معلومات محايدة بالنسبة للنشاطات والمعاملات، وبالتالي فإن متطلبات المحاسبة ينبغي أن لا تشجع شركة التأمين على قبول أو رفض أنواع معينة من المخاطرة.

(ز) إذا توقعت شركة التأمين أن تستمر في توفير غطاء للكوارث فيفترض أنها تعتقد أن الأعمال ستكون أفضل في المستقبل. ولن يكون صادقا من منظور عرض البيانات الإعتراف بالتزام من العقود المستقبلية التي يتوقع أن تكون مربحة.

(ح) لا يوجد طريقة موضوعية لقياس مخصصات الكوارث والتعويض الموازي ما لم يتم استعمال معادلة عشوائية.

إستنتاج٩٠ لقد اقترح البعض أن من غير المناسب تخفيف مخصصات الكوارث والتعويض الموازي في المرحلة ١ كتعديل تدريجي للإتجاهات الحالية، إلا أن المجلس قد خلص إلى أنه قد يمنع هذه المخصصات دون إفساد المكونات الأخرى للتوجهات الحالية. ولا يوجد أساس معقول للمجادلة بأن "مخصصات" الكوارث والتعويض الموازي هي التزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وليس هناك إمكانية من الناحية الواقعية أن يسمح المجلس بها في المرحلة ٢. وبالفعل وكما تم بيانه سابقاً فإن الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تتطلب من المؤسسة دراسة المعايير المتعددة لدى إعداد السياسة المحاسبية لبند ما إذا لم يكن هذا المعيار ينطبق بشكل خاص على ذلك البند، من وجهة نظر المجلس، إذا لم يوقف هذا المعيار المتطلب فمن الواضح أنه سيمنع الإعتراف بهذه البنود كالتزام. وبالتالي فإن هذا المعيار يحتفظ بهذا المنع (أنظر الفقرة ١٤(أ) من هذا المعيار).

إستنتاج٩١ قدم بعض المجاوبين حججا إضافية للسماح بالإعتراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموازي كالتزام:

(أ) تقيس بعض شركات التأمين عقود التأمين دون هامش مخاطر. وبدلا من ذلك تعترف بمخصصات الكوارث أو التعويض الموازي. وإذا تم تخفيض مخصصات الكوارث في المرحلة ١ فإن هذا التخفيف قد يتم الإبقاء عليه جزئيا في المرحلة ٢ إذا كان مطلوبا من شركات التأمين إضافة هوامش المخاطر.

(ب) تعتبر بعض شركات التأمين هذه المخصصات على أنها جزئيا ذات علاقة بالعقود الحالية وجزئيا بالعقود المستقبلية. إن فصل هذه المكونات قد يكون صعبا وقد تتضمن تغييرات في الأنظمة لا يكون ثمة حاجة لها في المرحلة ٢.

إستنتاج٩٢ لم تقنع هذه الحجج المجلس للأسباب التالية:

(أ) إن عدم الإكتمال الحالي في إجراءات الإعتراف بالإلتزام لا تبرر الإعتراف بمفردات أخرى لا تلبي تعريف الإلتزام.

(ب) إن الإضافات على هذه المخصصات عادة ما تنبني على نسبة من عائد الأقساط وإذا انتهت فترة المخاطرة فإن القسط لا يكون ذي صلة بالإلتزامات التعاقدية الحالية. وإذا لم تكن مدة المخاطرة قد انقضت بشكل كامل فإن الجزء ذو الصلة من القسط يكون متصلاً بالتزام تعاقدي حالي، إلا أن معظم النماذج الحالية تغير كل الأقساط ذات الصلة لتصبح أقساطا غير مقبوضة، وبالتالي فإن الإعتراف بها كمخصص إضافي قد يؤدي إلى احتسابها مرتين (ما لم يكن معلوما أن العقد محدد بسعر قليل).

إستنتاج٩٣ وبالتالي فقد أبقى المجلس على الإقتراح في مسودة العرض ٥ لتخفيض هذه المخصصات. إلا أنه وعلى الرغم من أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يمنع الإعتراف بها كالتزام إلا أن أنه لا يمنع فصلها إلى مكون ملكية. إن التغييرات في مكون حق الملكية لا يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ بيانا عن التغيير في حقوق الملكية.

كفاية الإلتزام

إستنتاج٩٤ إن العديد من نماذج المحاسبة الحالية لديها اختبارات للتأكد من أن التزامات التأمين غير معروضة بأقل من حقيقتها وأن هذه المبالغ ذات العلاقة المعترف بها كأصول أو تكاليف الشراء المؤجلة غير معروضة بأكثر من حقيقتها. ويعتمد الشكل الدقيق للإختبار على أسلوب القياس الأدنى ذو العلاقة إلا أنه لا توجد ضمانة بأن هذه الإختبارات في كل مكان، وأن موثوقية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن أن تتأثر إذا ادعت شركة تأمين الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنها أخفقت بالإعتراف بالخسائر المادية والمتوقعة بشكل معقول والناشئة عن الإلتزامات التعاقدية الحالية. ولتجنب ذلك، يتطلب هذا المعيار اختبار ملاءة إلتزام* (أنظر الفقرات ١٥-١٩).

إستنتاج٩٥ لم يكن المجلس يقصد أن يقدم عناصر تدريجية لنموذج قياس موازي بل أن يضع آلية تخفف من احتمال بقاء الخسائر المادية غير معترف بها خلال المرحلة ١. ومع أخذ ذلك بعين الإعتبار تحدد الفقرة (١٦) من هذا المعيار المتطلبات الدنيا التي ينبغي أن يلبيها الإختبار الحالي من شركة التأمين. وإذا لم تقم شركة التأمين بتطبيق الإختبار الذي يلبي هذه المتطلبات فإن عليها أن تطبق الإختبار الذي يحدده المجلس. ولتحديد الإختبار بناءً على أساس موجود حاليا في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولتقليل الحاجة إلى الإستثناء من المبادئ الحالية قرر المجلس أن يعتمد على معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

* تصف مسودة العرض هذا الإختبار "باختبار الاعتراف بالخسارة".

إستنتاج٩٦ ينطبق اختبار ملاءة الإلتزام أيضا على تكلفة الشراء المؤجلة والأصول غير الملموسة التي تمثل حقوقا تعاقدية تم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة. وبالنتيجة، عندما راجع المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* في عام ٢٠٠٤ استثنى تكاليف الشراء المؤجلة والأصول المادية من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

إستنتاج٩٧ وقد نظر المجلس فيما إذا كان من الواجب الإبقاء على نموذج تخفيض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتكاليف الشراء المؤجلة، وربما الإلتزامات التأمينية ذات العلاقة أيضا. إلا أن نموذج معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمكن أن ينطبق على تكاليف الشراء المؤجلة وحدها دون دراسة التدفقات النقدية ذات العلاقة بالإلتزامات المعترف بها. وبالفعل تقوم بعض شركات التأمين برسملة تكاليف الشراء بشكل ضمني من خلال خصومات في قياس الإلتزام. كما أنه سيكون من المربك وسيصعب تطبيق هذا النموذج على الإلتزامات دون أن تتم إعادة تشكيله. ومن وجهة نظر المجلس لعل من الأبسط استعمال نموذج مصمم للإلتزامات وتحديدا نموذج معيار المحاسبية الدولي ٣٧. ومن الناحية العملية فإن النموذج الذي تم إعادة تصميمه في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ قد يقود إلى نتائج صعبة جدا.

إستنتاج٩٨ اقترح بعض المجاوبين أن على المجلس أن يحدد بأن التدفقات النقدية التي تتم دراستها في اختبار ملاءة الإلتزام ينبغي أن تتضمن أثر الخيارات الضمنية والضمانات مثل معدلات دفعات التأمين السنوية المضمونة. وقد عبر هؤلاء عن مخاوفهم من أن العديد من الممارسات المحلية لم تتطلب من شركات التأمين أن تعترف بهذه التعرضات التي قد تكون كبيرة جدا.

إستنتاج٩٩ وعلى الرغم من أن هدف المجلس لم يكن تطوير اختبار ملاءة إلتزام تفصيلي إلا أنه قد لاحظ أن حجم التعرض إلى الضمانات والخيارات الضمنية وإخفاق العديد من الممارسات المحلية في هذا المجال أدت إلى ضرورة وضع متطلبات معينة حتى في المرحلة ١. وبالتالي قرر المجلس أن المتطلبات الدنيا لاختبار ملاءة الإلتزام الحالية ينبغي أن تتضمن دراسة التدفقات النقدية الناتجة عن الخيارات الضمنية والضمانات، ولم يحدد المجلس الطريقة التي ينبغي أن تتم بها دراسة هذه التدفقات النقدية إلا أنه حدد أن على شركة التأمين أن تأخذ هذه المسألة بعين الإعتبار عند إعداد الإفصاحات عن سياساتها المحاسبية. وإذا كان اختبار ملاءة الإلتزام الحالي لا يلبي المتطلبات الدنيا، تجري المقارنة مع التدابير التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويشير معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إلى المبلغ الذي ينبغي أن تدفعه مؤسسة ما بشكل معقول من أجل تسوية الإلتزام أو نقله إلى طرف ثالث. وبشكل ضمني فإن هذا المبلغ يأخذ بعين الإعتبار الآثار المحتملة للخيارات الضمنية والضمانات.

إستنتاج١٠٠ لا تحدد مسودة العرض ٥ مستوى إجمالي لاختبار ملاءة الإلتزام، وقد طلب بعض المجاوبون من المجلس توضيح ذلك. وتؤكد الفقرة ١٨ من هذا المعيار أن مجمل متطلبات اختبار ملاءة الإلتزام الحالية واجبة التطبيق إذا كان الإختبار يلبي المتطلبات الدنيا المحددة في الفقرة ١٦ من هذا المعيار. وإذا لم يلبي الإختبار هذه المتطلبات الدنيا فلا يوجد مبرر جوهري لمعادلة الخسارة من أحد العقود مقابل مكاسب غير معترف بها في عقد آخر. ومع ذلك خلص المجلس إلى أن التقييم لكل عقد على حدة سيفرض تكاليف تتجاوز المنفعة المحتملة بالنسبة للمستخدم، ولذلك فإن الفقرة ١٨ تنص على أن تجري المقارنة على مستوى محفظة العقود التي تكون عرضة لمخاطر مشابهة إلى حد بعيد وأن تتم إدارتها معا كمحفظة. وقد يكون التعريف الأكثر دقة صعبا ولا حاجة له وذلك إذا أخذنا في الإعتبار هدف المجلس المقيد في التأكد من الحد الأدنى من الإختبار خلال المرحلة ١.

إستنتاج١٠١ لا يقع إعداد نظام محاسبي مفصل لعقود التأمين ضمن نطاق المرحلة ١. وعليه لا يحدد هذا المعيار الأمور التالية:

(أ) ما هو المقياس الذي يحدد متى تنتهي العقود الحالية وتبدأ العقود المستقبلية.

(ب) ما إذا كانت التدفقات النقدية ستخصم لتعكس القيمة الزمنية للنقود أو سيتم تكييفها لتتناسب مع المخاطرة وعدم التأكد، وكيف سيتم ذلك.

(ج) ما إذا كان اختبار ملاءة الإلتزام يأخذ بعين الإعتبار القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية للخيارات والضمانات الضمنية.

(د) ما إذا كانت الخسائر الإضافية المعترف بها بسبب اختبار ملاءة الإلتزام قد تم الإعتراف بها من خلال تخفيض المبلغ المسجل لتكاليف الشراء المؤجلة أو من خلال زيادة المبالغ المسجلة لالتزامات التأمين ذات العلاقة.

إستنتاج١٠٢ طلب بعض المجاوبين من المجلس أن يوضح عدم وجود حاجة إلى اختبار رسمي لملاءة الإلتزام في حال كانت المؤسسة قادرة أن تظهر أن طريقتها في قياس الإلتزامات التأمينية لا تؤدي إلى إظهارها بأقل مما هي. وتتطلب الفقرة ١٥ من هذا المعيار من شركات التأمين "تقييم ما إذا كانت التزاماتها التأمينية المعترف بها كافية باستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية". والنقطة الأساسية هنا أنه ينبغي دراسة التدفقات النقدية المستقبلية بطريقة ما وليس مجرد افتراض أنها تدعم المبالغ المسجلة الحالية. ولم يحدد هذا المعيار الوسيلة المحددة لضمان ذلك ما دامت المتطلبات الدنيا في الفقرة ١٦ قد تمت تلبيتها.

إستنتاج١٠٣ اعتبر بعض المجاوبين اختبار ملاءة الإلتزام المقترح في مسودة العرض ٥ على أنه يتطلب قياس القيمة العادلة بالحد الأدنى، ولم يكن ذلك مقصد المجلس. إن على شركة التأمين الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٧ فقط في حال عدم تلبية المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة ١٦.

إستنتاج١٠٤ أشار بعض المجاوبين إلى أن العديد من اختبارات ملاءة الإلتزام تتطلب قياسات لا تتضمن هامش المخاطرة، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يشترط هذا الهامش. ومن أجل الوصول إلى توافق اقترح هؤلاء المجاوبون أن على اختبار ملاءة الإلتزام بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن يستثني هذه الهوامش، ولم يتبنى المجلس هذا الإقتراح. إن المغزى من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بالنسبة للمرحلة ١ هو الأخذ بأسس قياس حالية متوفرة وليس إنشاء نموذج جديد.

إلغاء الإعتراف

إستنتاج١٠٥ لم يحدد المجلس الأسباب وراء ضرورة اختلاف متطلبات إلغاء الإعتراف بالنسبة لالتزامات التأمين وأصول التأمين عن تلك المتعلقة بالإلتزامات المالية والأصول المالية. وعليه فإن متطلبات إلغاء الإعتراف بالنسبة لالتزامات التأمين هي ذاته بالنسبة للإلتزامات المالية (أنظر الفقرة ١٤(ج) من هذا المعيار). ومع ذلك ولأن إلغاء الإعتراف بالأصول المالية موضوعا جدليا فإن هذا المعيار لا يتناول موضوع إلغاء الإعتراف بأصول التأمين.

المعادلة

إستنتاج١٠٦ إن شركة التأمين المباشرة (أي شركة التأمين التي تكون هي حامل الوثيقة بموجب عقد إعادة التأمين) لا يكون لها حق في معادلة المبالغ المستحقة من معيد التأمين في مقابل المبالغ المستحقة لحامل الوثيقة ذي العلاقة. وتمنع معايير المعادلة العادية مثل هذه المعادلة عند عدم وجود مثل هذه الحقوق. وعندما لا تتم تلبية هذه المقاييس فإن العرض الإجمالي يعطي صورة أكثر وضوحا لحقوق والتزامات شركة التأمين المباشرة والإيرادات والنفقات ذات العلاقة. (أنظر الفقرة ١٤ (د) من هذا المعيار).

أصول إعادة التأمين

تخفيض قيمة أصول إعادة التأمين

إستنتاج١٠٧ اقترحت مسودة العرض ٥ على شركة التأمين المباشرة أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *إنخفاض قيمة الأصول* على أصول إعادة التأمين الخاصة بها. وقد اعترض بعض المجاوبين على هذا الإقتراح للأسباب التالية:

(أ) إن من شأن ذلك أن يجبر العديد من شركات التأمين المباشرة إلى تغيير نماذجها المحاسبية لعقود إعادة التأمين بطريقة لا تتناسب مع محاسبة التزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة.

(ب) سيتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من شركة التأمين المباشرة أن تتناول أمورا خارج نطاق المرحلة ١ بالنسبة للإلتزامات التأمينية المباشرة ذات العلاقة كالتدفقات النقدية الواجب خصمها ومعدل الخصم وطريقة قياس المخاطرة. وقد اعتبر البعض معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وسيلة غير مباشرة لفرض أمر مشابه لنموذج القيمة العادلة. وسيكون هناك أيضا تعقيدات تتعلق بالأنظمة.

(ج) إن أصول إعادة التأمين بشكل أساسي هي نوع من الأصول المالية وبالتالي يجب أن تخضع لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالنسبة لاختبار تخفيض القيمة.

إستنتاج١٠٨ وقد خلص المجلس إلى أن اختبار تخفيض القيمة بالنسبة للمرحلة ١ (أ) ينبغي أن يركز على مخاطرة الإئتمان الناشئة عن مخاطرة تعثر معيد التأمين وعن النزاعات حول التغطية و (ب) ينبغي أن لا يتناول الأمور التي تنشأ عن قياس التزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة. وقد قرر المجلس بأن الطريقة الأنسب للوصول إلى ذلك هو نموذج الخسائر المتكبدة المبني على النموذج الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرة ٢٠ من هذا المعيار).

الأرباح والخسائر من شراء إعادة التأمين

إستنتاج١٠٩ يعرف هذا المعيار عقد إعادة التأمين بأنه عقد تأمين يصدر عن شركة تأمين (معيد التأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (شركة التأمين المباشرة) عن الخسائر الناجمة عن عقد أو أكثر صادرة عن شركة التأمين المباشرة. ويتمثل أحد نتائج ذلك أن مستوى المخاطرة في التأمين المطلوب لتلبية تعريف عقد التأمين هو ذاته بالنسبة لعقد إعادة التأمين كما هو لعقد التأمين المباشر.

إستنتاج١١٠ إن المتطلبات الوطنية للمحاسبة عادة ما تعرف عقد إعادة التأمين بشكل أكثر دقة من عقود التأمين المباشرة من أجل تجنب الإلتباس من خلال العقود التي تأخذ الشكل القانوني لعقد إعادة التأمين لكنها لا تنقل مخاطر تأمين هامة (تسمى أحيانا بإعادة التأمين المالي). وأحد مصادر هذه الإلتباس هو الإخفاق في خصم العديد من التزامات مطالبات التأمين (خلاف التأمين على الحياة). وإذا اشترت شركة التأمين إعادة التأمين فإن الأقساط المدفوعة لمعيد التأمين تعكس القيمة الحالية للإلتزام، وبالتالي تكون أقل من المبالغ المسجلة السابقة المتعلقة بالإلتزام. إن الإبلاغ عن أرباح من شراء إعادة التأمين ليس عرضا صادقا للبيانات إذا لم يتحقق الكسب الإقتصادي في ذلك الوقت. وينشأ المكسب المحاسبي بشكل كبير بسبب الإخفاق في استخدام الخصم على الإلتزام ذو العلاقة. وتنشأ مشاكل مشابهة إذا تم قياس الإلتزام التأميني ذو العلاقة بدرجة عالية من الحيطة والحذر.

إستنتاج١١١ قرر المجلس عدم استعمال تعريف عقد إعادة التأمين لمعالجة هذه المشاكل حيث لم يجد المجلس سببا وجيها لتعريف عقد إعادة التأمين بشكل أكثر أو أقل تحديدا من تعريف عقد التأمين المباشر. وبدلاً من ذلك تناولت مسودة العرض ٥ هذه المشاكل من خلال المقترحات التالية:

(أ) منع عكس الإعتراف إذا لم ينقضي الإلتزام (الفقرات ١٤(ج) وإستنتاج ١٥ من هذا المعيار)، ومنع المعادلة لأصول إعادة التأمين مقابل التزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة (الفقرات ١٤(د) وإستنتاج ١٠٦ من هذا المعيار).

(ب) اشتراط التجزئة في بعض الحالات (الفقرات إستنتاج ١٠-١٢ من هذا المعيار، والمثال تنفيذ ٣ في إرشادات التنفيذ والفقرات إستنتاج ٤٠-٥٤).

(ج) تحديد الإعتراف بالأرباح عندما يشتري شركة التأمين إعادة التأمين.

إستنتاج١١٢ عارض المجاوبون على مسودة العرض ٥ بشكل عام المقترح الوارد في الفقرة إستنتاج ١١١(ج) على الأسس التالية :

(أ) إن هذه التعديلات التدريجية على النماذج المحاسبية الحالية كانت خارج نطاق المرحلة ١ وستتطلب أنظمة جديدة قد تنتفي الحاجة إليها في المرحلة ٢.

(ب) ستكون المقترحات صعبة التطبيق على عقود إعادة التأمين الأكثر تعقيدا بما فيها عقود فائض الخسارة والعقود التي تعيد تأمين مستويات مختلفة من محفظة عقود التأمين المباشرة ذات العلاقة.

(ج) ستخلق المقترحات حالات من عدم التوافق مع قياس عقود التأمين المباشرة ذات العلاقة.

(د) إن الربح المصطنع المعترف به في البداية بالنسبة لبعض عقود إعادة التأمين يخفف من الخسارة المصطنعة التي تنشأ في وقت سابق من الحيطة الزائدة أو من الإمتناع عن الخصم. وإذا تم تخفيض صافي التعرض من خلال إعادة التأمين فلا يكون هناك سبب للإستمرار في المبالغة في إظهار الإلتزام الأصلي.

(هـ) يجب الإعتراف بأي تأجيل للربح من شراء إعادة التأمين كالتزام وليس كتخفيض في المبالغ المسجلة لأصول إعادة التأمين. وسيسمح ذلك بقياس أصول والتزامات متصلة بنفس عقود التأمين ذات العلاقة على أسس ثابتة ومتوافقة أيضا مع أسس محاسبية أخرى مثل الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما.

(و) يجب استهداف أية قيود في المرحلة ١ بشكل دقيق في معاملات إعادة التأمين المالية (المعاملات التي لا تلبي تعريف عقد التأمين أو التي تشتمل على مكونات مالية هامة) أو العقود التي تمنح تغطية رجعية (التي تغطي حوادث حدثت سابقا).

(ز) إن اختبار ملاءة الإلتزام ومقترحات التجزئة كانت لتقدم احتياطا كافيا ضد الإعتراف بالأرباح الفائضة.

إستنتاج١١٣ درس المجلس مسألة حصر المتطلبات المقترحة في الحالات التي يغلب فيها احتمال حدوث تشوهات هامة في الأرباح المبلغة عنها مثل العقود الرجعية. إن التوصل إلى مثل هذا التمييز سيكون صعبا ويحتاج إلى وقت طويل، ولا توجد ضمانات لنجاحه. وقد تدارس المجلس أيضا الانطلاق من متطلبات الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما إلا أنه قرر عدم تضمين متطلبات تفصيلية من هذا النوع كحل مؤقت وذو فاعلية جزئية. وقد كانت المقترحات في مسودة العرض ٥ محاولة لتطوير حل مؤقت أكثر بساطة. وقد بينت الردود أن الخيار المقترح يتضمن العديد من النواقص التي تحول دون تحقيقه لأهدافه.

إستنتاج١١٤ قرر المجلس حذف المقترح الوارد في مسودة العرض ٥ واستبداله بمتطلبات إفصاح محددة بالنسبة للأرباح والخسائر الناشئة عن شراء إعادة التأمين (أنظر الفقرة ٣٧(ب) من هذا المعيار).

الممارسات الحالية الأخرى

إستنتاج١١٥ لا يتناول هذا المعيار ما يلي:

(أ) تكاليف الشراء (الفقرات إستنتاج ١١٦-١١٩)؛

(ب) الإسترداد وحوالة الحق (الفقرتين إستنتاج ١٢٠-١٢١)؛ و

(ج) قروض الوثيقة (الفقرة إستنتاج ١٢٢).

تكاليف الشراء

إستنتاج١١٦ تكاليف الشراء هي التكاليف التي تتكبدها شركة التأمين من أجل بيع أو توقيع أو إنشاء عقد تأمين جديد. لا يتطلب هذا المعيار ولا يمنع تأجيل تكاليف الشراء ولا يصف تكاليف الشراء القابلة للتأجيل أو مدة أو طريقة إطفائها، أو ما إذا كان على شركة التأمين أن تعرض تكاليف الشراء المؤجلة كأصول أو كتخفيض في التزامات التأمين. تعتبر معاملة تكاليف الشراء المؤجلة هي جزءا جوهريا من النماذج الحالية ولا يمكن تعديلها بسهولة دون مراجعة متعمقة لهذه النماذج في المرحلة ٢.

إستنتاج١١٧ قد تختلف معاملة تكاليف الشراء لعقود التأمين في المرحلة ١ عن معاملة تكاليف المعاملات التي تترتب على عقود الإستثمار (أي الإلتزامات المالية). ويطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عرض تكاليف معاملات محددة بإظهارها كخصم عند تحديد المبالغ المبدئية المسجلة للإلتزامات المالية. ولم يرغب المجلس بوضع استثناءات لتعريفات تكاليف المعاملة التي تنطبق عليها هذه المعالجة. قد يتم تعريف هذه التكاليف بشكل أوسع أو أضيق من تكاليف الشراء المطلوب أو المسموح لشركة التأمين أن تؤجلها باستخدام سياساتها المحاسبية الحالية.

إستنتاج١١٨ تتكبد بعض المؤسسات تكاليف هامة في الشروع في عقود الإدخار طويلة الأجل. وقد جادل بعض المجاوبين بأن أغلب هذه التكاليف-إن لم تكن جميعها- تتعلق بالحق في تحميل أتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بدلا من الإلتزامات المالية التي تنشأ عندما يتم قبض أول قسط. وقد طلبوا من المجلس توضيح ما إذا كانت كلفة إنشاء هذه الحقوق يمكن الإعتراف بها كأصل منفصل بدلا من خصم عند تحديد المبالغ المسجلة الأولية للإلتزام المالي. وقد بينوا أن من شأن هذه المعالجة أن:

(أ) تبسط تطبيق أسلوب الفائدة الفعالة عل الإلتزام المالي المسجل حسب التكلفة المطفأة.

(ب) تمنع منذ البداية الإعتراف بالخسارة المضللة للإلتزام المالي الذي يتضمن ميزة الطلب والتي يتم تسجيله بالقيمة العادلة. ويقرر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن القيمة العادلة لهذا الإلتزام لا تقل عن المبلغ واجب الأداء عند الطلب (مخصوما-إذا انطبق ذلك- من أول تاريخ يمكن أن يتم طلب الدفع فيه).

إستنتاج١١٩ وفي الإجابة على هذه التعليقات قرر المجلس أن التكاليف الزائدة التي يمكن أن تعزى مباشرة لجهود الحصول على عقد إدارة استثمار ينبغي أن يتم الإعتراف بها كأصول إذا كانت تلبي معايير محددة. وينبغي تعريف التكاليف الزائدة بنفس الطريقة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

وقد أوضح المجلس هذه النقاط من خلال إضافة الإرشاد إلى ملحق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*".

الإسترداد وحوالة الحق

إستنتاج١٢٠ تسمح بعض عقود التأمين لشركة التأمين ببيع المنتجات (عادة ما تكون تالفة) التي يتم الحصول عليها لدى تسوية المطالبات (أي الإسترداد: استرداد جزء من المبلغ المدفوع للمطالبة من بيع البنود التالفة). وقد يكون لشركة التأمين الحق بأن تلاحق أطرافا ثالثة لدفع بعض أو كل التكاليف (أي حوالة الحق). وسيدرس المجلس الإسترداد وحوالة الحق في المرحلة ٢.

إستنتاج١٢١ لم يعدل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي ٣٧ فيما يتعلق بالموضوعين التاليين:

(أ) لم تؤخذ المكاسب من التصرف المحتمل بالأصول بعين الإعتبار عند قياس المخصصات حتى وإن كان التصرف المتوقع مرتبط بشكل وثيق بالحدث الذي يؤدي إلى نشوء المخصص. وبدلا من ذلك تعترف المؤسسة بالمكاسب المتوقعة من التصرف بالأصول في الوقت المحدد في هذا المعيار الذي يتناول الأصول المعنية (الفقرات ١٥ و ٥٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧).

(ب) تتناول الفقرات ٥٣-٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإستعاضات عن بعض أو كل النفقات المطلوبة من أجل تسوية المخصص.

إن المجلس يعمل لتعديل الأوجه المختلفة للمعيار ٣٧.

قروض الوثيقة

إستنتاج١٢٢ تسمح بعض عقود التأمين لحامل الوثيقة بالحصول على قرض من شركة التأمين. وقد اقترحت مسودة بيان المبادئ أن على شركة التأمين أن تتعامل مع هذه القروض كدفعة مسبقة للإلتزامات التأمينية بدلا من إنشاء أصل مالي منفصل. ولأن المجلس لا يعتبر أن هذا الموضوع ذو أولوية فلن تتناوله المرحلة ١.

التغيير في السياسات المحاسبية

الملائمة والموثوقية

إستنتاج١٢٣ يمنع معيار المحاسبة الدولي ٨ التغيير في السياسات المحاسبية التي لا يتطلبها هذا المعيار ما لم يؤد التغيير إلى تزويد معلومات أكثر صلة وموثوقية. وعلى الرغم من أن المجلس رغب في تجنب فرض تغييرات غير ضرورية في المرحلة ١ فقد ارتأى عدم الحاجة لإعفاء شركات التأمين من متطلب تبرير التغييرات في السياسات المحاسبية. وبالتالي فإن الفقرة ٢٢ من هذا المعيار تسمح لشركات التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين فقط إذا كان التغيير يجعل البيانات المالية أكثر ملائمة ولكن ليس أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملائمة. ويقاس ذلك بناءً على المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨ *. وخلال وضع توصيات المجلس بالنسبة للمرحلة ٢ (أنظر الفقرات إستنتاج ٦-٨) ستمنح شركات التأمين سياقا إضافيا للحكم ما إذا كان التغيير في السياسات المحاسبية سيجعل البيانات المالية أكثر ملائمة وموثوقية.

---

* بخلاف معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن الفقرة ٢٢ من هذا المعيار تسمح بتغيرات في السياسة المحاسبية التي تجعل البيانات المالية أكثر موثوقية وليس أقل ملائمة، وهو ما يسمح بالتحسين الذي يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية حتى وإن لم تكن تتمتع بالموثوقية الكاملة. في معيار المحاسبة الدولي ٨ وفي *الإطار* العام الإعتمادية ليست مكافئة لقابلية التحقق إلا أنها تتضمن خصائص كالحيادية وتغليب المضمون على الشكل.

إستنتاج١٢٤ يتضمن هذا المعيار متطلبات إضافية محددة تؤيد للفقرة ٢٢:

(أ) تسمح الفقرة ٢٤ لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية لبعض الإلتزامات التأمينية التي تقرر، دون تلبية المتطلبات العادية في معيار المحاسبة الدولي ٨، بأن السياسة المحاسبية يجب أن تنطبق على كافة البنود المشابهة (الفقرات إستنتاج ١٧٤-١٧٧).

(ب) تسمح الفقرة ٢٥ باستمرار الممارسات التالية إلا أنها تمنع المباشرة بها:

(١) قياس التزامات التأمين على أسس غير مخصومة (الفقرتان ١٢٦ و١٢٧).

(٢) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمارات المستقبلية بمبلغ يتجاوز القيمة العادلة كما يفهم ضمنا من المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتم تحميلها من قبل العاملين الآخرين في السوق بالنسبة لخدمات مشابهة (الفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠).

(٣) استعمال سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين الخاصة بالشركات التابعة (الفقرتان إستنتاج ١٣١ و١٣٢).

(ج) تمنع الفقرة ٢٦ اللجوء إلى المزيد من الحيطة إذا كانت شركة التأمين تقيس التزاماتها التأمينية حاليا بما يكفي من الحيطة (الفقرة إستنتاج ١٣٣).

(د) تنشئ الفقرات ٢٧-٢٩ افتراضا قابلا للنقض ضد إدخال هوامش استثمار مستقبلية عند قياس عقود التأمين (الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

(هـ) تتناول الفقرة ٣٠ موضوع "محاسبة الظل" (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤).

(و) تسمح الفقرة ٤٥ لشركة التأمين بإعادة تحديد الأصول المالية كما هي "بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" وذلك عند تغيير سياساتها المحاسبية للالتزامات التأمينية (الفقرات إستنتاج ١٤٥-١٤٦).

إستنتاج١٢٥ اقترح بعض المجاوبين أن لا تسمح المرحلة ١ بتغيير السياسات المحاسبية من أجل منع غياب قابلية المقارنة (خاصة ضمن الدولة الواحدة) وأن يترك الأمر لاختيار الإدارة لإجراء تغييرات عشوائية. إلا أن المجلس قرر السماح بالتغييرات في السياسات المحاسبية لعقود التأمين إذا كانت تجعل البيانات المالية أكثر ملائمة وليس أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية وليس أقل ملائمة.

الخصم

إستنتاج١٢٦ حسب الممارسة الحالية لا يتم خصم معظم مطالبات التأمين العام. ومن وجهة نظر المجلس فإن خصم الإلتزامات التأمينية يؤدي إلى بيانات مالية أكثر صلة وموثوقية. إلا أنه ولأن المجلس لن يتناول معدلات الخصم وأسس تعديلات المخاطر حتى المرحلة ٢ فقد خَلُصَ المجلس إلى أنه لا يستطيع طلب الخصم في المرحلة ١. ومع ذلك فإن هذا المعيار يمنع التغيير في السياسة المحاسبية التي تتضمن الخصم وليس في سياسة لا تتضمن الخصم (الفقرة ٢٥(أ)).

إستنتاج١٢٧ اعترض بعض المجاوبين على مسودة العرض ٥ على الخصم بالنسبة للعقود حيث يتوقع نشوء كافة التدفقات النقدية تقريبا خلال سنة واحدة على أسس المادية وفائدة التكلفة. وقد قرر المجلس عدم إيجاد إعفاء محدد لهذه الإلتزامات لأن معايير المادية العادية في معيار المحاسبة الدولي ٨ تنطبق على ذلك.

أتعاب إدارة الإستثمار

إستنتاج١٢٨ يحق لشركة التأمين بموجب بعض عقود التأمين أن تتقاضى أتعاب إدارة استثمار دورية. وقد اقترح البعض أن على شركة التأمين–عند تحديد القيمة العادلة للحقوق والإلتزامات التعاقدية – خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بنسبة خصم تعكس المخاطرة التي ترافق التدفقات النقدية. وتستعمل بعض شركات التأمين هذا الأسلوب في تحديد القيم الضمنية.

إستنتاج١٢٩ ومع ذلك من وجهة نظر المجلس فإن هذا الأسلوب قد يؤدي إلى نتائج لا تتفق مع قياس القيمة العادلة. وإذا كانت أتعاب شركة التأمين عن إدارة الأصول التعاقدية تتفق مع الأتعاب التي تتقاضاها شركات التأمين الأخرى ومديري الأصول لخدمات إدارة أصول شبيهة فإن القيمة العادلة لحق شركة التأمين التعاقدي بالنسبة لهذه الأتعاب ستكون مساوية تقريبا لتلك التي تتكبدها شركة التأمين والجهات التي تدير الأصول من أجل الحصول على حقوق تعاقدية مشابهة*. وبالتالي فإن الفقرة (٢٥(ب)) من هذا المعيار تؤكد أنه لا يجوز لشركة التأمين أن تقوم بإدخال سياسة محاسبية تقيس هذه الحقوق التعاقدية بقيمة تزيد على القيمة العادلة كما تدل عليها الأتعاب الذي يتقاضاها الآخرون عن خدمات مشابهة، إلا أنه وإذا كانت السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين تتضمن هذه المقاييس فيجوز أن تستمر بإتباعها في المرحلة ١.

إستنتاج١٣٠ يتضمن جدول أعمال المجلس مشروعا حول الإعتراف بالإيرادات.

سياسات محاسبية موحدة بخصوص توحيد الحسابات

إستنتاج١٣١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة* من المؤسسات استعمال سياسات محاسبية موحدة إلا أنه وبموجب المتطلبات المحلية الحالية فإن بعض شركات التأمين توحد حسابات مؤسساتها التابعة دون التأكد من قياس الإلتزامات التأمينية باستعمال الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما بالنسبة للسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل باقي المجموعة.

إستنتاج١٣٢ يخفض استعمال سياسات محاسبية غير موحدة من ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلا أن منع ذلك سيجبر بعض شركات التأمين على تغيير سياساتها المحاسبية لالتزامات التأمين بالنسبة لبعض الشركات التابعة في المرحلة ١. ومن شأن هذا أن يتطلب تغييرا في الأنظمة قد تنتفي الحاجة إليها في المرحلة ٢. وبالتالي فقد قرر المجلس أن شركة التأمين التي تتبع حاليا سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين يمكنها الإستمرار بذلك في المرحلة ١. إلا أنه وإذا كانت شركة التأمين تستعمل حاليا سياسات محاسبية موحدة لعقود التأمين فليس بإمكانها التحول إلى استعمال سياسات محاسبية غير موحدة (الفقرة ٢٥(ج) من هذا المعيار).

الحيطة الزائدة

إستنتاج١٣٣ تقيس بعض شركات التأمين التزاماتها التأمينية بناءً على ما يقصد منه أن يكون أساس حيطة عالية يفتقر إلى الحيادية التي يتطلبها *الإطار* العام. إلا أن المرحلة ١ لا تحدد القدر المناسب من الحيطة، وعليه ليس بإمكانها أن تستبعد الحيطة الزائدة. وبالنتيجة لا يحاول هذا المعيار منع القياسات الحالية للالتزامات التأمينية التي تفتقر إلى الحيادية بسبب الحيطة الزائدة، إلا أنه يمنع استخدام الحيطة

* ينسجم هذا النقاش مع حقوق والتزامات الخدمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الزائدة إذا كانت شركة التأمين تقيس التزاماتها التأمينية بما يكفي من الحيطة (أنظر الفقرة ٢٦ من هذا المعيار). يتناول اختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ المشكلة الجدلية للإلتزامات التأمينية المخفضة.

هوامش الإستثمار المستقبلية

إستنتاج١٣٤ من وجهة نظر المجلس أن التدفقات النقدية المتأتية من أصل ما ليست ذات صلة بقياس الإلتزام (ما لم تؤثر هذه التدفقات النقدية على: (أ) التدفقات النقدية الناشئة عن الإلتزام أو (ب) خصائص الإئتمان المتعلقة بالإلتزام). يتعارض العديد من ممارسات القياس الحالية بالنسبة للإلتزامات التأمينية مع هذا المبدأ لكونها تستعمل معدل خصم يعتمد على العائد المقدر من الأصول التي تعتبر داعمة للإلتزامات التأمينية، إلا أن المجلس خَلُصَ إلى أنه لا يستطيع أن يستبعد هذه الممارسات حتى تقدم المرحلة ٢ إرشادا حول معدل الخصم وأسس تعديلات المخاطرة.

إستنتاج١٣٥ نصت مسودة العرض ٥ على أن تغيير السياسة المحاسبية يجعل البيانات المالية أقل ملائمة وموثوقية إذا استحدثت ممارسة تقضي بتضمين هوامش الإستثمار المستقبلية. وقد اعترض بعض المجاوبين استنادا إلى الأسس التالية على هذا الإقتراح الذي من شأنه أن يحظر تقديم أي قياسات تعكس هوامش الإستثمار:

(أ) أن المقترح يستبق الحكم على مسألة تخص المرحلة ٢. ويعتقد معظم الإكتواريين وشركات التأمين أن قياس القيمة العادلة (الذي تتم معايرته بالنظر الى معاملات تتضمن عقود تأمين) يجب أن يتضمن بعض الإعتبار لأداء الأصول ذلك أن تسعير المنتجات وإعادة التأمين ومعاملات السوق قد لوحظ أنها تعكس هذه الميزة.

(ب) أن معدل السوق الحالي يؤدي إلى معلومات أكثر ملائمة وموثوقية من معدل الخصم القديم الذي تشترطه جهة تنظيمية حتى وإن كان معدل السوق الحالي يعكس عوائد الأصول المتوقعة.

(ج) تعتبر معدلات الخصم المبنية على الأصول ميزة في معظم الأنظمة الوطنية بما فيها بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الخصم الحالية (على الرغم من أنها مبنية على الأصول). يفترض أن الحظر المقترح في مسودة العرض ٥ كان سيمنع شركة التأمين من استبدال سياساتها المحاسبية لعقود التأمين بأسس محاسبية أكثر شمولية بالنسبة لعقود التأمين الأمر الذي يعد في مجمله أفضل من حيث الملائمة والموثوقية رغم وجود مساوئ لاستخدام معدل خصم مبني على الأصول.

(د) لأن الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما تعتمد معدل خصم مبني على الأصول بالنسبة لبعض التزامات التأمين كان هذا الحظر سيمنع شركات التأمين من اعتماد تطبيق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما على التزاماتها التأمينية في المرحلة ١، وهو ما كان سيشكل وضعا غير منصف لأن بعض شركات التأمين التي سبق وأن تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما على عقود التأمين الخاصة بها وبإمكانها الإستمرار بذلك في المرحلة ١.

إستنتاج١٣٦ في ضوء هذه التعليقات استبدل المجلس الحظر المقترح في مسودة العرض ٥ بافتراض قابل للنقض يمكن التغلب عليه إذا كانت المكونات الأخرى للتغيير في السياسات المحاسبية تزيد من موثوقية وملائمة البيانات المالية لشركة التأمين بشكل كاف ليرجح على مساوئ استحداث الممارسة موضوع البحث (أنظر الفقرة ٢٨ من هذا المعيار كمثال).

إستنتاج١٣٧ يحدد هذا المعيار ممارستين تتضمنان هوامش استثمار مستقبلية عند قياس الإلتزامات التأمينية: (أ) استعمال معدل خصم يعكس العائد المقدر على أصول شركة التأمين*، (ب) توقع العائد على هذه الأصول بنسبة عائد مقدرة وخصم هذه العائدات المقدرة بمعدل مختلف وتضمين النتيجة في قياس الإلتزام. وقد اقترح البعض أنه يجب استبعاد (ب) من المرحلة ١ لكونهم يعتبرونها أقل قبولا من (أ)، إلا أن المجلس قد لاحظ أنه على الرغم من أن (ب) تبدو غير صحيحة بشكل أكثر وضوحا إلا أن لهاتين الممارستين نفس الأثر وهما متكافئتان من الناحية المنطقية.

هوامش الإستثمار المستقبلية والقيمة الضمنية

إستنتاج١٣٨ بالإضافة إلى دراسة معدلات خصم المبنية على الأصول بشكل عام فقد درس المجلس أيضا تقنية قياس محددة تعكس – على الأقل في الممارسة الحالية– بشكل تقليدي هوامش الإستثمار المستقبلية وبشكل خاص القيمة الضمنية. والقيمة الضمنية هي أسلوب غير مباشر لقياس الإلتزام التأميني. تقيس الأساليب غير المباشرة الإلتزام عن طريق خصم كافة التدفقات النقدية الناشئة عن مجموعة عقود التأمين والأصول التي تدعم هذه المجموعة للوصول إلى قياس صاف للعقود والأصول التي تدعمها. ثم يتم طرح قياس الأصول للوصول إلى قياس مجموعة العقود †. وعلى العكس فإن الأساليب المباشرة تقيس الإلتزام عن طريق خصم التدفقات النقدية المستقبلية من مجموعة العقود فقط. وإذا تم اعتماد ذات الإفتراضات في كلا الحالتين فإن الأسلوب المباشر وغير المباشر يمكن أن يؤديان إلى نفس النتائج§.

إستنتاج١٣٩ تفصح شركات تأمين الحياة في عدد متزايد من الدول عن معلومات القيم الضمنية. ويفصح معظمها عن هذه المعلومات خارج البيانات المالية أو كمعلومات تكميلية (غير مدققة في العادة) إلا أن القليل من هذه الشركات من يستعملها كمقياس في ميزانياتها العمومية.

إستنتاج١٤٠ لقد شعر بعض المجاوبون بأن أسلوب القيمة العادلة هو أكثر ملائمة وموثوقية بشكل كبير من معظم أساليب المحاسبة الحالية، وأنه ينبغي أن يسمح لشركة التأمين باعتماده. وقد أشاروا إلى أن القيم الضمنية عادة ما تنال اعتبارا مهما في تحديد أسعار الشراء بالنسبة لشركات التأمين وبالنسبة لوحدات عقود التأمين، كما أن القيمة الضمنية والأساليب غير المباشرة المشابهة كثيرا ما تستخدم في محاسبة التزامات التأمين الناشئة من عمليات الشراء هذه.

---

* تحاول بعض الأساليب إيجاد محفظة أصول (محفظة مكررة) تكون خصائصها تكرار مطابق لخصائص الإلتزام. وإذا كان من الممكن إيجاد مثل هذه المحفظة فقد يكون من المناسب استعمال العائد المتوقع من تكرار المحفظة كمعدل الخصم للالتزام مع ما يلزم من التعديل مقابل الاختلافات في الخصائص، إلا أن اتجاهات تغيير المحفظة ينبغي عدم اعتبارها كأنها تستخدم معدل خصم مبني على الأصول لأنها تحاول قياس خصائص الإلتزام وهي ليست مبنية على خصائص الأصول الحالية المحتفظ بها والتي قد تنطبق أو لا تنطبق على خصائص الإلتزام.

† إذا تم الاعتراف بالقيم الضمنية في الميزانية العمومية فيتم عرضهما كبندين: إلتزام تأميني وأصل غير مادي منفصل، وهذا يشبه العرض الموسع الذي يسمح به هذا المعيار في حال اندماج الأعمال أو نقل المحفظة.

§ لوك ن. جيرارد، *القيمة السوقية للالتزامات التأمينية، مطابقة طرق التقييم الإكتوارية وتسعير الخيارات*، المجلة الإكتوارية لأمريكا الشمالية، المجلد ٤ رقم ١.

إستنتاج١٤١ للأسباب التالية اقترح البعض أن على المرحلة ١ أن تمنع قياسات القيمة العادلة في الميزانية العمومية:

(أ) أن أساليب القيمة الضمنية غالبا غير منظمة في الوقت الحالي، وهناك تباين في تطبيقها. فعلى سبيل المثال يرى البعض أن الأساليب المستخدمة لتعكس المخاطرة في قيمة عادلة أولية تتباين ولا تتفق بشكل كامل مع أسعار سوق رأس المال.

(ب) أن أساليب القيمة الضمنية اليوم تنطوي في العادة على ممارستين اعتبرت مسودة العرض ٥ استحداثهما أمرا غير مقبول:

(١) إبراز هوامش الإستثمار المستقبلية في قياس أصل "القيمة الضمنية" المرتبط بالتزامات التأمين (أنظر الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

(٢) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بمقدار يتجاوز قيمتها العادلة المستنتجة من المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتقاضاها عاملون آخرون في السوق عن خدمات مشابهة (أنظر فقرات الإستنتاج ١٢٨-١٣٠).

(ج) في الممارسة الحالية يتم تحديد القيمة الضمنية بشكل عام على أساس أفضل تقدير واحد لا يعكس المدى الكامل للنتائج المحتملة. وهو ما لا يتناول بشكل كاف الضمانات الضمنية والخيارات مثل ضمانات معدل الفائدة الضمنية. وحتى وقت قريب كانت القيم الضمنية تتجاهل هذه البنود إذا لم تكن ذات قيمة. وفي الواقع في بعض الحالات تم تجاهلها حتى لو كانت ذات قيمة بسبب الإفتراضات حول أداء الإستثمار المستقبلي. ويتم توجيه المزيد من الإهتمام حاليا لهذه الخيارات والضمانات، وقد تبدأ أساليب القيمة الضمنية بتناولها بشكل أكثر صرامة إلا أن هذا الحدث لم يكتمل بعد.

إستنتاج١٤٢ ومع ذلك وللأسباب التالية يسمح هذا المعيار باستمرار استعمال قياسات القيمة الضمنية:

(أ) إن أحد أهداف المرحلة ١ هو تجنب التأثير على الممارسة الحالية لعقود التأمين ما لم يؤدي التغيير الى تحسين جوهري، وإلى توجه يتفق مع التوجه المحتمل للمرحلة ٢. ومنع الإستعمال المستمر للقيمة العادلة قد لا يلبي هذا المعيار.

(ب) إن أساليب القيمة الضمنية مبنية على تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وليس تراكما للمعاملات السابقة. وقد تتغلب ايجابيات ذلك في بعض الحالات على سلبيات تضمين هوامش الإستثمار المستقبلية، وبالتالي فإن منع أساليب القيمة الضمنية قد لا يؤدي إلى بيانات مالية أكثر ملائمة وموثوقية في كل حالة.

(ج) بالنظر إلى أن المجلس لم يمنع معدلات الخصم المبنية على الأصول بالنسبة لقياس التزامات التأمين الأخرى في المرحلة ١ فليس هناك سبب يبرر منع قياسات القيمة الضمنية التي تتضمن هوامش الإستثمار المستقبلية في المرحلة ١.

(د) على الرغم من أن قياسات القيمة الضمنية تتضمن اليوم هوامش الإستثمار المستقبلية إلا أن بعض الممارسين قد اقترحوا تحسين أساليب القيمة الضمنية من خلال تعديل أصول التدفقات النقدية للمخاطر بشكل كامل لجعلها متفقة مع أسعار السوق.

إستنتاج١٤٣ نستخلَصَ من إستنتاجات المجلس حول الملائمة والموثوقية (الفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠) وأتعاب إدارة الإستثمار (الفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠) وهوامش الإستثمار المستقبلية (الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٣٧) أن لشركة التأمين استحداث قياسات القيمة الضمنية في الميزانية العمومية فقط في حالة تلبية الشروط التالية:

(أ) أن تؤدي السياسة المحاسبية الجديدة إلى بيانات أكثر ملائمة وموثوقية (الفقرة ٢٢ من هذا المعيار). وهذا ليس قرارا تلقائيا بل يعتمد على مقارنة المحاسبة الحالية في شركة التأمين مع الطريقة التي تعتزم استخدامها لتطبيق القيمة الضمنية.

(ب) زيادة الموثوقية والملائمة تكون كافية للتغلب على الفرضية القابلة للنقض ضد تضمين هوامش الإستثمار المستقبلية (الفقرة ٢٩ من هذا المعيار)

(ج) تتضمن القيمة الضمنية الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بمقدار لا يتجاوز قيمتها العادلة كما يتبين من مقارنة الأتعاب الحالية التي يتقاضاها عاملون آخرون في السوق عن خدمات مشابهة (الفقرة ٢٥ ب من هذا المعيار والفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠).

إستنتاج١٤٤ يستعمل معدل الخصم في بعض أساليب القياس لتحديد القيمة الحالية لهوامش الربح المستقبلية التي تعزى عندئذ الى فترات مختلفة باستعمال معادلة معينة. أما في الأساليب الأخرى (مثل معظم تطبيقات القيمة الضمنية) فإن معدل الخصم يحدد قياس الإلتزام مباشرة. وقد خلَصَ المجلس إلى أن من المستبعد جدا أن تتمكن شركة التأمين من التغلب على الإفتراض القابل للنقض في الحالة الأخيرة (أنظر الفقرة ٢٩ من هذا المعيار).

إعادة تحديد الأصول المالية

إستنتاج١٤٥ عندما تغير شركة التأمين سياساتها المحاسبية للإلتزامات التأمينية من المسموح-ولكن غير مطلوب-أن يتم تصنيف بعض أو كل الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة، وهو ما يسمح لشركة التأمين بتجنب التباينات المصطنعة عند تحسين سياساتها المحاسبية لالتزامات التأمين. وقد قرر المجلس أيضا:

(أ) عدم تقييد إعادة تحديد الأصول التي تدعم عقود التأمين التي تم تغيير السياسات المحاسبية بشأنها. ولم يشأ المجلس أن يوجد قيودا غير ضرورية على شركات التأمين التي ترغب في الإنتقال إلى أسس قياس أكثر توافقا وتعكس القيم العادلة.

(ب) عدم استحداث خيار إعادة تصنيف الأصول المالية باعتبارها "متوفرة برسم البيع". إن من شأن إعادة التصنيف هذه أن تتسبب في تغييرات في المبالغ المسجلة والتي سيتم الإعتراف بها بشكل مباشر في حقوق ملكية الأصول، إنما في الربح أو الخسارة بالنسبة لالتزامات التأمين. بإمكان شركة التأمين أن تتجنب مثل هذا التباين من خلال تصنيف الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة.

إستنتاج١٤٦ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بإعادة تحديد الأصول في ظروف محددة عندما تتبنى مؤسسة ما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المعدل. إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *"تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"*، يتضمن أحكاما مشابهة تتعلق بالتطبيق للمرة الأولى.

شراء عقود التأمين في اندماج الأعمال ونقل المحافظ

إستنتاج١٤٧ عندما تشتري مؤسسة ما مؤسسة أخرى في عملية اندماج أعمال فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *اندماج الأعمال* يتطلب من الشركة المشترية أن تقيس بالقيمة العادلة الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات المشتراة. وتوجد متطلبات مشابهة في العديد من الأطر الوطنية للمحاسبة إلا أنه من ناحية تطبيقية عادة ما تستخدم شركات التأمين عرضا موسعا بتفاصيل القيمة العادلة لعقود التأمين التي تم الحصول عليها إلى عنصرين:

(أ) إلتزام يتم قياسه بموجب سياسات شركة التأمين المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين التي تصدرها؛ و

(ب) أصل غير ملموس يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة لحقوق التأمين التعاقدية التي تم الحصول عليها والتزامات التأمين التي تم تحملها و (٢) المبلغ المحدد في (أ). وغالبا ما تصف شركات التأمين على الحياة هذا الأصل غير الملموس بأسماء عديدة مثل القيمة الحالية للعمل النافذ (PVIF) أو القيمة الحالية للربح المستقبلي (PVFP أو PVP) أو قيمة العمل المشترى (VOBA). وتنطبق مبادئ مشابهة على التأمين غير التأمين على الحياة مثل إذا لم يتم خصم التزامات المطالبات.

إستنتاج١٤٨ قرر المجلس للأسباب التالية السماح بهذه الممارسات الحالية خلال المرحلة ١(الفقرة ٣١ من هذا المعيار):

(أ) أن أحد أهداف المرحلة ١ هو تجنب استباق الحكم على معظم قضايا المرحلة ٢ وتجنب طلب تغيير الأنظمة للمرحلة ١ والتي قد تحتاج إلى مراجعة في المرحلة ٢. وفي الوقت ذاته يوفر الإفصاح عن طبيعة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة أو أي تغيير فيها إلى الشفافية لمستعمليها.

(ب) لا يقدم هذا المعيار إرشادا حول طريقة تحديد القيمة العادلة لالتزامات التأمين لأن ذلك قد يكون سابقا لأوانه في المرحلة ١ إلا أن القيم العادلة المحددة في المرحلة ١ قد يلزم تغييرها في المرحلة ٢.

(ج) قد يكون من الصعب إدراج قياس القيمة العادلة في تاريخ اندماج الأعمال ضمن المحاسبة اللاحقة لعقد تأمين دون الحاجة إلى تغيير الأنظمة التي ستصبح غير صالحة للإستعمال في المرحلة ٢.

إستنتاج١٤٩ إن الأصل غير الملموس الموصوف أعلاه عادة ما يتم إطفاؤه على مدى المدة المقدرة للعقد. وتستعمل بعض شركات التأمين طريقة الفائدة في الإطفاء والتي تبدو مناسبة للأصول التي تتألف جوهريا من القيمة الحالية لمجموعة من التدفقات النقدية التعاقدية. إلا أنه ليس مؤكدا ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* كان سيسمح باستعمالها. وبالتالي فقد قرر المجلس أن هذا الأصل ينبغي أن يبقى خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ وأن قياسه اللاحق يجب أن يكون متفقا مع قياس التزامات التأمين ذات العلاقة (الفقرة ٣١ ب من هذا المعيار). ولأن هذا الأصل قد تتم تغطيته باختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ فقد استثناه المجلس من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"*.

إستنتاج١٥٠ لا يزال معيار المحاسبة الدولي ٣٦ و معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على قوائم وعلاقات العملاء التي تعكس توقعات العقود التي لا تشكل جزءا من حقوق والتزامات التأمين التعاقدية الموجودة في تاريخ اندماج الأعمال. ويتناول المثال التوضيحي المنشور في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ علاقات العملاء التي يتم الحصول عليها مع محفظة عقود التأمين على السيارات لسنة واحدة.

إستنتاج١٥١ تتضمن قياسات الأصول غير الملموسة المنصوص عليها في فقرة الإستنتاج ١٧٤(ب) أحيانا هوامش الإستثمار المستقبلية. وتخضع هذه الهوامش لذات المتطلبات التي تخضع لها هوامش الإستثمار المستقبلية عند قياس التزامات التأمين ذات العلاقة (أنظر الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

إستنتاج١٥٢ في بعض الحالات تشمل السياسات المحاسبية لشركات التأمين بموجب الممارسات المتعارف عليها السابقة (تلك المستخدمة قبل تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) قياس الأصل غير الملموس الموصوف في فقرة الإستنتاج ١٤٧(ب) على أساس مأخوذ من المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات الأخرى. وفي مثل هذه الحالات إذا قامت مؤسسة بتغيير قياس أصولها والتزاماتها من خلال اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى فإن محاسبة الظل قد تكون مناسبة لها (أنظر الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤ للإطلاع على نقاش محاسبة الظل).

إستنتاج١٥٣ طلب بعض المجاوبين اعتماد إعفاء من قياس القيمة العادلة لالتزامات التأمين التي تتولاها مؤسسة ما نتيجة اندماج الأعمال. وقد أوضحوا بأن هناك الكثير من عدم التأكد يشوب الكيفية التي يجب تحديد وتعريف القيمة العادلة بواسطتها. ومع ذلك يبدو أن شركات التأمين كانت قادرة على التكيف مع المتطلبات الحالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الوطنية. ومن هنا لم يجد المجلس سببا مقنعا لإعفاء جديد.

ميزات المشاركة الإختيارية

إستنتاج١٥٤ تتضمن بعض عقود التأمين ميزة مشاركة اختيارية بالإضافة إلى العنصر المضمون. ولشركة التأمين حرية تقدير مبلغ و/أو توقيت التوزيعات على حاملي الوثائق على الرغم من أن حرية الإختيار هذه قد تخضع لبعض المحددات التعاقدية (بما فيها القيود القانونية والتنظيمية ذات العلاقة) والقيود التنافسية. وتتم التوزيعات عادة على حاملي الوثائق الذين تكون عقودهم نافذة في تاريخ التوزيع. بهذا وفي العديد من الحالات يعني التغيير في توقيت التوزيعات أن جيلا جديدا من حاملي الوثائق سيستفيد منها.

إستنتاج١٥٥ على الرغم من أن شركة التأمين تملك حرية الإختيار التعاقدية بخصوص التوزيعات، إلا أنه من المحتمل في العادة أن يتلقى حملة الوثائق الحاليون أو المستقبليون جزءا من الفائض المتراكم المتوفر (في تاريخ التقرير المالي) للتوزيع على حملة العقود التي تتضمن ميزة مشاركة اختيارية (أي الفائض القابل للتوزيع). إن المسألة المحاسبية الرئيسية هي ما إذا كان هذا الجزء من الفائض القابل للتوزيع هو إلتزام أو مكون حق ملكية. وسيعالج المجلس هذا السؤال في المرحلة ٢.

إستنتاج١٥٦ إن المزايا من هذا النوع لا توجد فقط في عقود التأمين بل أيضا في بعض عقود الإستثمار (أي الإلتزامات المالية). وقد يؤدي طلب معاملة محاسبية معينة في المرحلة ١ بالنسبة لعقود الإستثمار التي تتضمن هذه المزايا إلى احتمال أن يقرر المجلس معاملة مختلفة في المرحلة ٢. كما أن حملة عقود التأمين وعقود الإستثمار في بعض الحالات يملكون حق تعاقدي بالمشاركة في الدفعات الإختيارية من نفس وعاء الأصول. وإذا طلب المجلس معاملة محددة لمزايا المشاركة الإختيارية في عقود الإستثمار في المرحلة ١ فإن هذا قد ينطوي على حكم مسبق على معالجة هذه المزايا في عقود التأمين المرتبطة بنفس وعاء الأصول.

إستنتاج١٥٧ لهذه الأسباب قرر المجلس عدم التعرض لمعظم جوانب المعاملة المحاسبية لهذه المزايا في المرحلة ١ سواء لعقود التأمين أو لعقود الإستثمار، إلا أن الفقرات ٣٤ و ٣٥ من هذا المعيار تؤكد

أن من غير المقبول تحديد ميزة المشاركة الإختيارية كفئة متوسطة ليست التزاما ولا حق ملكية، ذلك أن هذا قد لا يتفق مع *الإطار* العام. وإذا كان بند الميزانية لا يلبي التعريف الإطار العام للإلتزامات والأصول ومعايير الإعتراف بها فإن هذا البند يعتبر مشمولا في حقوق الملكية.

إستنتاج١٥٨ يضاف الى ذلك أن مسودة العرض ٥ اقترحت متطلبا على مصدر عقد الإستثمار الذي يتضمن هذه الميزة بالإعتراف بالإلتزام المقدر بمبلغ لا يقل عن المبلغ الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون للعقد. ولأنه ليس مطلوبا من شركة التأمين تحديد قياس العنصر المضمون كما في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان مجموع الإلتزام المعترف به أعلى بشكل واضح. وقد أشارت مسودة العرض ٥ إلى توقعات المجلس بأن شركات التأمين لن تحتاج الى أنظمة جديدة شاملة للإمتثال لهذه المتطلبات.

إستنتاج١٥٩ اعترض بعض المجاوبين على أن تحديد نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون قد يكون تقريبا دون أثر (وفي هذه الحالة يكون المتطلب غير ضروري) أو يحتاج الى أنظمة شاملة جديدة (مما يتسبب في تكاليف تتجاوز المنفعة المتوقعة للمستعملين). وقد تبنى المجلس في سبيل استكمال هذا المعيار أسلوبا أكثر مرونة يقصر الحاجة للأنظمة من أجل تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون وحده، بينما لا يزال يتطلب بعض الصرامة لتجنب إظهار الإلتزامات المالية بأقل مما هي عليه. وتحديدا تسمح الفقرة ٣٥ بانتهاج أسلوبين لميزة المشاركة الإختيارية في الإلتزام المالية:

(أ) يجوز أن تصنف شركة التأمين كامل ميزة المشاركة التقديرية كالتزام ولكنها لا تحتاج لفصلها عن العنصر المضمون (وبالتالي لا تحتاج لتحديد نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون). إن شركة التأمين التي تختار هذا الأسلوب مطالبة بإجراء اختبار ملاءة الإلتزام المنصوص عليه في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار على العقد.

(ب) يجوز أن تصنف شركة التأمين بعض أو كل المزايا كمكون منفصل عن حق الملكية وفي هذه الحالة فإن المسؤولية المعترف بها يجب أن لا تقل عن نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون. ليس على شركة التأمين تحديد هذا القياس إذا كان مجموع المسؤولية المعترف بها أعلى بشكل واضح.

إستنتاج١٦٠ قد يكون هناك اختلافات في التوقيت بين الأرباح المتراكمة بموجب هذا المعيار والفائض القابل للتوزيع (أي المبلغ المتراكم المؤهل من الناحية التعاقدية كفائض قابل للتوزيع على حائزي ميزة المشاركة الإختيارية). وعلى سبيل المثال قد لا يشتمل الفائض القابل للتوزيع أرباح الإستثمار غير المحققة والمعترف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتكون اختلافات التوقيت الحاصلة مماثلة في بعض جوانبها للإختلاف الزمنية بين المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات وأسسها الضريبية. لا يتناول هذا المعيار تصنيف هذه الإختلافات في التوقيت حيث أن المجلس وحتى المرحلة ٢ لم يحدد ما إذا كان الفائض القابل للتوزيع هو كامل حق الملكية أو الإلتزام أو جزءا من حق الملكية والإلتزام.

إستنتاج١٦١ إن العامل الذي يجعل من الصعب تحديد المحاسبة المناسبة لهذه المزايا هو حرية الإختيار المقيدة، وبعبارة أخرى الجمع بين حرية الإختيار والقيود على ذلك الإختيار. وإذا افتقرت مزايا المشاركة للإختيارية تصبح المذكورة مشتقات ضمنية وتدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج١٦٢ لا يشمل تعريف ميزة المشاركة الإختيارية الإختيار التعاقدي غير المقيد لوضع "نسبة ائتمانية" تستخدم لقيد فوائد أو عوائد أخرى لحملة الوثائق (كما نراه في العقود التي توصف في بعض الدول

بعقود "حياة شاملة"). ويرى البعض هذه المزايا مشابهة لمزايا المشاركة الإختيارية لأن النسبة الإئتمانية مقيدة بقوى السوق وموارد شركة التأمين. وسيقوم المجلس بمراجعة معالجة هذه المزايا في المرحلة ٢.

إستنتاج١٦٣ طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح معاملة الأقساط التي يتم قبضها عن الأدوات المالية التي تتضمن ميزة مشاركة اختيارية. ونظريا لا تعتبر أقساط العنصر المضمون من الإيرادات، إلا أن معاملة القسط لمزايا المشاركة الإختيارية قد تعتمد على أمور لن يتم حسمها حتى المرحلة ٢. كما أن طلب تقسيم الأقساط قد يتضمن تغييرات في الأنظمة قد تنتفي الحاجة إليها في المرحلة ٢. ولتجنب الإنقطاع غير الضروري في المرحلة ١ قرر المجلس أن بإمكان المؤسسات الإستمرار في عرض الأقساط كإيرادات إلى جانب مصروف مناسب يمثل التغيير في الإلتزام.

إستنتاج١٦٤ وبديهيا إذا كان جزء من ميزة المشاركة الإختيارية أو كانت بكاملها مصنفة كعنصر حقوق ملكية فإن الجزء ذو العلاقة من القسط يجب أن لا يظهر في الربح أو الخسارة. ومع ذلك خَلُصَ المجلس إلى أن الطلب بأن يتم فصل كل قسط وارد سيحتاج الى تغييرات في الأنظمة تخرج عن نطاق المرحلة ١. ولذلك قرر المجلس أن بإمكان شركة التأمين الإعتراف بكامل القسط كإيراد دون فصل الجزء ذو العلاقة بمكون حق الملكية، إلا أن المجلس أكد على ضرورة عرض ذلك الجزء من الربح أو الخسارة الذي يعزى إلى مكون حق الملكية كتوزيع للربح أو الخسارة (بشكل يشبه عرض مصالح الأقلية)، وليس كمصروف أو دخل.

إستنتاج١٦٥ لقد اقترح البعض أنه يجب استثناء عقود التأمين التي تتضمن ميزة مشاركة اختيارية من الإفصاح بالقيمة العادلة المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وأبرزوا المشكلات النظرية والعملية في تحديد القيمة العادلة لأدوات من هذا النوع. إلا أنه وبدلا من إنشاء استثناء جديد من الإفصاح المطلوب للقيمة العادلة أضاف المجلس فقرة جديدة (٩١أ) إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وقد وسع ذلك المتطلبات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي تحكم أدوات حق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن تحديد قيمتها العادلة بشكل يمكن الإعتماد عليه.

أمور ذات علاقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأصول المخصصة لدعم عقود التأمين

إستنتاج١٦٦ لا يتناول هذا المعيار الأصول المالية أو غير المالية التي تحتفظ بها شركات التأمين لدعم عقود التأمين. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أربع فئات من الأصول المالية مع ثلاثة طرق مختلفة للمعالجة المحاسبية. وعند وضع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن الهيئة السابقة للمجلس (لجنة معايير المحاسبة الدولية) قد أقرت بأن لدى معظم الدول نموذج معالجة مختلط يقيس بعض الأصول المالية بتكلفة الإستهلاك وبعضها الآخر بالقيمة العادلة. وقد قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية الإبقاء على الأساليب المختلفة ولكن مع تنظيمها وتشكيلها على النحو التالي:

(أ) الأصول المالية المصنفة "بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" (بما فيها كافة الأصول المالية المخصصة للتجارة) تقاس بالقيمة العادلة مع الإعتراف بكافة التغييرات في قيمتها العادلة في الربح أو الخسارة. وعلاوة على ذلك تعتبر كافة المشتقات بأنها محتفظ بها برسم التداول وبالتالي يتم قياسها بالقيمة العادلة لأن ذلك هو الأسلوب الوحيد الذي يقدم ما يكفي من الشفافية في البيانات المالية.

(ب) إن الأصول المتوفرة برسم البيع (أي تلك التي لا تقع ضمن نطاق أي فئة أخرى) يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيير في قيمتها العادلة في حقوق الملكية إلى أن يتم عكس الإعتراف بالأصل أو أن تتم خفض قيمته. ويعتبر القياس بالقيمة العادلة مناسبا لأن الأصول المتوفرة برسم البيع قد تباع استجابة -على سبيل المثال- للتغييرات في سعر السوق أو لنقص السيولة.

(ج) يجوز قياس الأصول ذات الإستحقاق المحدد بالتكلفة المطفأة إذا كانت المؤسسة تنوي الإحتفاظ بها حتى الإستحقاق وأظهرت أنها تملك القدرة على ذلك. وتقوم هذه المعاملة على أساس وجهة نظر البعض القائلة بأن التغيير في أسعار السوق ليس ذي علاقة إذا كان الأصل محتفظ به حتى الإستحقاق لكون هذه التغييرات ستنعكس قبل الإستحقاق (ما لم يتم تخفيض قيمة الأصل).

(د) تقاس القروض والذمم بالتكلفة المطفأة. وقد اقتنعت لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن هناك صعوبات في تقدير القيمة العادلة لهذه القروض، وأن هناك حاجة للمزيد من التقدم في تقنيات التقييم قبل اشتراط القيمة العادلة.

إستنتاج١٦٧ وقد عبر البعض عن خشيتهم من أن التباينات المحاسبية قد تنشأ في المرحلة ١ إذا كانت الأصول المالية (خصوصا الإستثمارات التي تترتب عليها الفائدة) المخصصة لدعم عقود التأمين يتم قياسها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بينما يتم قياسها الإلتزامات التأمينية على أسس مختلفة. وإذا صنفت شركة التأمين أصولها على أنها "برسم البيع" فإن الإختلاف في أساس القياس لن يؤثر على الربح أو الخسارة إلا أنه قد يؤدي إلى بعض التقلب في حقوق الملكية. ولم يعتبر البعض أن التقلب هو عرض صادق للتغيير في الوضع المالي لشركة التأمين. وعند إعداد مسودة العرض ٥ وبعد مناقشة العديد من الإقتراحات لخفض هذا التقلب،* قرر المجلس ما يلي:

(أ) عدم تخفيف المعايير في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتصنيف الأصول المالية على أنها "محتفظ بها حتى الإستحقاق". إن من شأن تخفيف هذه المعايير أن ينسف التأكيد الأساسي بأن لدى المؤسسة النية والقدرة على الإحتفاظ بالأصول حتى الإستحقاق. وقد لاحظ المجلس بأن شركة التأمين قد تكون قادرة على تصنيف بعض أصولها المالية ذات الإستحقاق المحدد على أنها محتفظ بها حتى الإستحقاق إذا كانت لا تعتزم بيعها قبل الإستحقاق، وبالإضافة إلى تلبية الشروط المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ خَلُصَ المجلس إلى أن الزيادة غير المتوقعة في انقضاء الإستحقاقات أو في المطالبات لن تضطرها لبيع تلك الأصول (باستثناء "حالات الكوارث" التي تناولها معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في الفقرة تطبيق ٢١).

(ب) عدم إنشاء فئة جديدة للأصول المسجلة بالتكلفة المطفأة: الأصول المخصصة لدعم التزامات التأمين. فقد يؤدي إنشاء هذه الفئة إلى الحاجة إلى التمييز العشوائي وإجراءات عزو معقدة قد لا تجعل من البيانات المالية لشركة التأمين أكثر ملائمة وموثوقية، وقد تتطلب من شركة التأمين تطوير أنظمة مكلفة. وقد اطلع المجلس على سابقة وجدت في اليابان لهذه الفئة إلا أنه لم يقتنع بأن الإجراءات التي تم تبنيها هناك تستطيع التغلب على هذه الصعوبات. وعلاوة علي ذلك إذا كانت شركة التأمين قد تبيع الأصول استجابة-على سبيل المثال- إلى التغييرات في سعر السوق أو نقص السيولة، فإن القياس الوحيد المناسب هو القيمة العادلة.

* ناقش المجلس هذا الموضوع في اجتماعه في نوفمبر (تشرين الثاني) ٢٠٠٢. وكان أحد المواضيع الرئيسية التي أثارها المشاركون من قطاع التأمين في جلستين استغرقت كل منهما نصف يوم أثناء نقاشات الطاولة المستديرة حول الأدوات المالية في مارس (آذار) ٢٠٠٣. وقبل استكمال مسودة العرض ٥ ناقش المجلس الموضوع مرة ثانية في أكتوبر (تشرين الأول) ٢٠٠٣.

(ج) عدم إنشاء فئة جديدة للإلتزامات "المتوفرة برسم التسوية"، مماثلة للأصول المتوفرة برسم البيع، يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيير في القيمة العادلة في حقوق الملكية. إن إنشاء هذه الفئة سيجعل من الضروري إيجاد أساس للتمييز بين هذه الفئة والفئة الحالية للإلتزامات المالية غير التجارية أو السماح بحرية اختيار المعالجات المحاسبية. ولم يحدد المجلس أساسا لهذا التمييز ولا لتقرير أي من هاتين الفئتين قد تتطلب من شركة التأمين تطوير أنظمة جديدة دون التأكد من أن هذه الأنظمة ستكون مطلوبة في المرحلة ٢.

إستنتاج١٦٨ عند إعداد مسودة العرض ٥ خَلُصَ المجلس إلى أن الأسباب المبينة أعلاه تتغلب على آثار أي تباين محاسبي في حقوق الملكية الواردة في تقارير شركة التأمين المالية، وعليه قرر المجلس عدم إعفاء شركة التأمين من هذه المتطلبات الحالية حتى وإن كان الإعفاء مؤقتا.

إستنتاج١٦٩ قد تكون شركات التأمين حساسة بشكل خاص تجاه حقوق الملكية الواردة في البيانات المالية ذات الغايات العامة في بعض الدول حيث تستخدم هذه المبالغ في تقييم الإمتثال للمتطلبات التنظيمية لرأس المال. إلا أنه وعلى الرغم من أن مشرفي التأمين من أهم مستخدمي البيانات المالية ذات الغايات العامة فإن هذه البيانات المالية ليست مخصصة لغاية محددة من غايات مراقبي التأمين دون غيرهم من المستعملين. كما أن لدى المراقبين عادة صلاحية الحصول على المعلومات الإضافية التي تلبي حاجات محددة. ومن وجهة نظر المجلس فإن إنشاء إعفاءات جديدة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في هذا المجال لن تكون الطريقة الأفضل لتلبية الحاجات الإعتيادية للمستعملين (بما فيهم مشرفي التأمين) لبيانات شركة التأمين المالية ذات الغايات العامة.

إستنتاج١٧٠ جادل البعض بأن البنوك تتمتع "بميزة" لا تتوفر لشركة التأمين. فبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمكن للبنك أن يقيس أصوله والتزاماته المركزية في قيوده البنكية (القروض والذمم والإلتزامات المالية غير التجارية) بالتكلفة المطفأة بينما لا يتوفر هذا الخيار لشركات التأمين بالنسبة للعديد من الأصول المخصصة لدعم أنشطتها التأمينية المركزية. إلا أنه وكما توضح الفقرة إستنتاج ١٦٦(د) سمحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالقياس بالتكلفة المطفأة للقروض والذمم حيث كان لديها مخاوف بشأن الصعوبات في تحديد قيمتها العادلة. ولا ينطبق هذا العامل على العديد من الأصول التي تحتفظ بها شركة التأمين لدعم الإلتزامات التأمينية.

إستنتاج١٧١ حث العديد من المجاوبين على مسودة العرض ٥ المجلس على اختبار طرق لتقليل التباين المحاسبي المبين سابقا. وقد ناقش المجلس هذا الموضوع مطولا في الإجتماعات الثلاثة التي ناقش خلالها الإجابات الواردة على مسودة العرض ٥ قبل استكمال هذا المعيار. كما ناقش المجلس ذلك مع المجلس الإستشاري للمعايير. وقد أثير الموضوع أيضا في اجتماع اللجنة الإستشارية للتأمين التابعة للمجلس في سبتمبر (أيلول) ٢٠٠٣ حيث حضر ستة من أعضاء المجلس إلى جانب طاقم المشروع. وقد جرت مناقشات منفصلة بين أعضاء المجلس والطاقم والأطراف المعنية بما فيهم مستعملين وشركات تأمين وإكتواريين ومدققي حسابات ومنظمين.

إستنتاج١٧٢ من المهم التمييز بين نوعين من أنواع التباين المحاسبي:

(أ) ينشأ *التباين المحاسبي* إذا كانت التغييرات في الظروف الإقتصادية تؤثر على الأصول والإلتزامات إلى نفس المدى، ولكن المبالغ المسجلة لهذه الأصول والإلتزامات لا تستجيب بنفس القدر لهذه التغييرات الإقتصادية. وبالتحديد يحدث التباين المحاسبي إذا استعملت المؤسسة أسس قياس مختلفة للإلتزامات والأصول.

(ب) ينشأ *التباين الإقتصادي* إذا كانت قيم، أو التدفقات النقدية من، الأصول والإلتزامات تستجيب بشكل مختلف مع التغيير في الظروف الإقتصادية. ومن الجدير بالذكر أن التباين الإقتصادي لا يزول بالضرورة ببرنامج إدارة التزامات وأصول يتضمن الإستثمار في الأصول من أجل الوصول إلى أفضل مبادلة لعائد المخاطر بالنسبة لمجموعة الأصول والإلتزامات.

إستنتاج١٧٣ مثاليا فإن نموذج القياس الذي يعرض كل حالات التباين الإقتصادي القائمة ولا يبلغ عن أي حالات تباين محاسبي. وقد درس المجلس عددا من البدائل مع ملاحظة أن لجميع البدائل إيجابيات وسلبيات. وكان من الممكن لبعض البدائل أن تعدل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتوسيع استعمال قياسات التكلفة أو التكلفة المطفأة إلا أن المجلس قد أوضح التالي:

(أ) إن القيمة العادلة تمثل قياسا أكثر دقة من التكلفة المطفأة للأصول المالية التي قد ترغب مؤسسة ما ببيعها استجابة للتغيير في السوق وللظروف الأخرى.

(ب) في رده على مسودة العرض ٥ ناشدت جمعية إدارة الإستثمارات والأبحاث المجلس بقوة بأن لا يوسع استعمال التكلفة المطفأة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويذكر أن الجمعية هي مؤسسة مهنية غير ربحية تضم أكثر من ٦٧٢٠٠ محلل مالي ومدير محفظة وغيرهم من المختصين في الإستثمار من ١١٦ دولة.

(ج) إن النموذج المحاسبي الذي يقيس كل من الأصول والإلتزامات بمبالغ مبنية على معدلات الفائدة الحالية سيقدم معلومات عن مدى التباين الإقتصادي. أما النموذج الذي يقيس هذين البندين بالقيمة التاريخية أو تجاهل القيمة الزمنية للنقود عند قياس بعض التزامات التأمين لن يقدم مثل هذه المعلومات. ويلاحظ المحللون الماليون في الغالب أن المعلومات المتعلقة بالتباين الإقتصادي ذات أهمية كبيرة بالنسبة لهم.

(د) أشار البعض إلى أن شركات التأمين التي ترغب في إتباع إستراتيجية تتضمن الإحتفاظ باستثمارات ذات استحقاق محدد حتى الإستحقاق مع بعض المرونة في بيع الإستثمارات إذا كانت مطالبات التأمين أو إنقضاء الإستحقاقات عالية بشكل غير معتاد. وقد أوصى بتخفيف القيود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بحيث تتمكن شركات التأمين التي تعتمد هذه الإستراتيجية من استعمال فئة المحتفظ بها حتى الإستحقاق بشكل أكثر سهولة. إلا أنه وخلال المناقشات مع مختلف أعضاء المجلس وطاقم المشروع أشارت شركات التأمين بشكل عام أنها ترغب أيضا في الإحتفاظ بالمرونة لإتمام مبيعات في ضوء الظروف الإقتصادية والسكانية المتغيرة بحيث تتمكن من البحث عن أفضل المبادلات بين المخاطرة والعائد. وكان هذا هدف تجاري مفهوم ومقبول إلا أنه من الصعب الإدعاء بأن التكلفة قد تكون أكثر ملائمة من القيمة العادلة في مثل هذه الحالات. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتطلب الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة فإن الإفصاح لا يصحح القياس غير المناسب.

(هـ) وأوضح البعض أنهم يرغبون بالإحتفاظ بالمرونة لبيع سندات الشركات قبل حصول انخفاض كبير، واعتبروا أن الإرشاد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقيد قدرتهم على ذلك. وعلاوة عليه ولأن متطلب "الإفساد" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع استعمال فئة محتفظ بها حتى الإستحقاق بعد معظم المبيعات من هذه الفئة فإن شركات التأمين مرغمة على استعمال هذا التصنيف لسندات الشركات. وتقدم إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أمثلة على حالات تكون فيها مبيعات الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق لا "تفسد" كافة الإستثمارات المشابهة الأخرى. وعلى سبيل المثال فإن الفقرة تطبيق ٢٢(أ) من معيار

المحاسبة الدولي ٣٩ تشير إلى واقعة بيع بعد نكسة كبيرة في الملاءة الإئتمانية لشركة التأمين. وقد لاحظ المجلس بأن البعض على ما يبدو قد قرأ ذلك الإرشاد وفهم بأنه يقتصر على التغييرات في التصنيف الإئتماني من قبل وكالة تصنيف ائتماني خارجية رغم أن الإرشاد يشير أيضا إلى تصنيف داخلي يلبي معايير معينة.

(و) إن السابقة اليابانية المذكورة في الفقرة إستنتاج ١٦٧(ب) تخلق شيئا من الضبط من خلال وضع القيود على استعمال التكلفة المطفأة ولكن بسبب الأنظمة أو لأسباب أخرى لم تتبنى جميع شركات التأمين في اليابان هذا الأسلوب. كما أن هذا الأسلوب يسمح باعتماد أسلوب التكلفة إذا كانت المدد الزمنية (أي متوسط الإستحقاقات) لالتزامات التأمين تطابق تلك المتعلقة بالأصول ذات العلاقة ضمن حزمة محددة من ٨٠-١٢٥%. وإذا نشأ أي تباين اقتصادي ضمن هذه الحزمة فإن هذا الأسلوب لا يعترف به. يضاف إلى ذلك أن المكاسب والخسائر من بيع الأصول المحتفظ بها بالتكلفة المطفأة يتم عموما الإعتراف بها مباشرة في الربح أو الخسارة (باستثناء أن بعض المكاسب يتم تأجيلها وإطفاؤها إذا لم تتوافق المبيعات مع إستراتيجية مطابقة المدة).

(ز) قابل بعض أعضاء المجلس وأفراد الطاقم ممثلين عن أهم شركات التأمين الأوروبية لبحث إمكانية (١) توسيع استعمال التكلفة المطفأة إذا تم تلبية معايير محددة ومشددة نسبيا و (٢) الجمع بين ذلك وبين محاولة مبسطة لتعريف "عدم الفاعلية" الناتجة عن حقيقة أن الأصول والإلتزامات لا تستجيب بشكل متشابه للتغيير في معدلات الفائدة. وكان هذا الأسلوب سيتجنب بعض المشاكل العملية والمبدئية الكامنة في الأسلوب الياباني الذي تمت مناقشته أعلاه، إلا أن هذا الأسلوب غير المجرب قد تم وضعه في وقت قصير ولم تتم معالجة كافة التفاصيل. كما أن العديد من شركات التأمين قد لا تكون قادرة أو راغبة في الإستثمار في أنظمة قد تحتاج إلى التعديل في المرحلة ٢.

(ح) لا يمكن إنكار أن هذا النموذج المختلط للقياس سيؤدي إلى تباين محاسبي. كما أنه يكبد شركات التأمين وقتا وتكلفة لتوضيح الآثار حتى بالنسبة للمستخدمين المتطورين. ولدى شركة التأمين اهتمام كبير بأن المستخدمين الأقل تطورا قد يسيئون تفسير المعلومات الناتجة. وإذا كان من الممكن إيجاد طريقة سهلة وشفافة ومقبولة مبدئيا لاستبعاد التباين المحاسبي بتكلفة معقولة دون إهمال التباين الإقتصادي فإن هذا التغيير قد يكون مفيدا. إلا أن المجلس لم يجد طريقة في المدى القصير. وقد بين المجلس أيضا أن أي تغيير في هذا الصدد قد يحتاج تغييرات كبيرة في الأنظمة وأنه لا يوجد إجماع على ما يبدو بين شركات التأمين على طريقة واحدة.

(ط) قد يؤدي توسيع استخدام التكلفة المطفأة إلى عدم التوافق مع الممارسات الأمريكية المتعارف عليها. إن التباين المحاسبي الموصوف في الفقرة إستنتاج ١٦٧ و ١٧٢ كان موجودا لبعض السنوات في الممارسات الأمريكية المتعارف عليها، وهو ما يتطلب من شركات التأمين محاسبة أصولها المالية بنفس طريقة معيار المحاسبة الدولي ٣٩. كما أن مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي قد قرر في يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٤ أن لا يضيف إلى جدول أعماله مشروع إعادة دراسة الممارسات الأمريكية المتعارف عليها بالنسبة إلى الإستثمارات التي تقوم بها شركات التأمين على الحياة.

إستنتاج١٧٤ وفي ضوء هذه الإعتبارات خَلُصَ المجلس إلى أن تغيير متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للأصول المالية حتى وإن كان مؤقتا قد ينال من موثوقية وملائمة البيانات المالية لشركة التأمين. وقد لاحظ المجلس أن التباين المحاسبي ينشأ من عيوب نماذج القياس الحالية للإلتزامات المالية أكثر مما ينشأ من عيوب قياسات الأصول. وقد تكون محاولة التخفيف من التباين المحاسبي

خطوة تراجعية من خلال تبني قياس أقل ملائمة للأصول، أو قياس قد يعقد بعض حالات التباين الإقتصادي.

إستنتاج١٧٥ وقد درس المجلس ما إذا كان بإمكانه التخفيف من التباين المحاسبي من خلال السماح بتحسين قياسات الإلتزامات التأمينية. وقد أوضح المجلس أن استحداث معدل خصم حالي مبني على السوق للإلتزامات التأمينية بدلا من معدل خصم تاريخي قد يحسن من ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. وبالتالي كان من الممكن أن يسمح بمثل هذا التغيير من خلال الإقتراحات في مسودة العرض ٥ وهو مسموح بموجب هذا المعيار. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتطلب سياسات محاسبية متناسقة للمعاملات المشابهة. وبسبب الأنظمة وأسباب الأخرى فقد لا ترغب بعض شركات التأمين أو أنها غير قادرة في المرحلة ١ على اعتماد معدل خصم حالي مبني على السوق بالنسبة لكافة التزامات التأمين.

إستنتاج١٧٦ وقد خَلُصَ المجلس إلى أن الزيادة في الملائمة والموثوقية بسبب استحداث معدلات خصم حالية قد يرجح على سلبيات السماح بسياسات محاسبية لا تنطبق بشكل متناسب على كافة الإلتزامات المشابهة. وبالتالي فقد قرر المجلس أن يسمح – إلا أنه لا يشترط – من شركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية بحيث تعيد قياس التزامات التأمين المحددة لتتجاوب مع التغيير في معدلات الفائدة. ويسمح هذا الإختيار بالتغيير في السياسات المحاسبية التي تنطبق على بعض وليس كل الإلتزامات المشابهة كما كان متوقعا من معيار المحاسبة الدولي ٨ أن يشترطه. وقد أوضح المجلس أن شركات التأمين قد تكون قادرة في بعض الأحيان على تطوير نماذج مبسطة تقدم تقديرا معقولا لآثار التغيير في معدلات الفائدة.

إستنتاج١٧٧ أكد المجلس أيضا على ما يلي:

(أ) لا يوجد مقترح واحد من شأنه أن يؤدي إلى التخَلصَ من التباين المحاسبي بالنسبة لقطاع واسع من شركات التأمين دون تعقيد التباين الإقتصادي.

(ب) لا يوجد مقترح واحد يمكن أن يكون مقبولا لقطاع واسع من شركات التأمين.

(ج) لا يوجد مقترح واحد يمكن تطبيقه من قبل قطاع واسع من شركات التأمين دون تغييرات جوهرية في الأنظمة. وبعبارة أخرى لم يكن هنالك حلول أخرى متاحة تعتمد على الأساليب والأنظمة المعتادة للصناعة. يضاف إلى ذلك أن الأنظمة اللازمة لتطبيق الأساليب التي تمت مناقشتها مع بعض شركات التأمين الأوروبية بشكل ناجح (أنظر الفقرة إستنتاج ١٣٧(ز)) تسمح أيضا بالأسلوب المسموح به في الفقرة ٢٤ من هذا المعيار (تعديل الإلتزامات المحددة لتعكس التغييرات في معدل الفائدة). وبالفعل فإن الفقرة ٢٤ تفرض قيودا أقل من الأسلوب الذي تمت مناقشته مع شركات التأمين الأوروبية لكونها لا تتطلب أن تطابق الأصول التدفقات النقدية للإلتزامات تماما، لأن أي تباين في التدفقات النقدية ينعكس في الربح والخسارة.

(د) لن يستبعد تعديل معدل الخصم للإلتزامات الموحدة كافة حالات التباين المحاسبية المبينة أعلاه، كما أن بعض وربما العديد من شركات التأمين ستختار عدم القيام بذلك التعديل للأسباب التالية:

(١) كما ذكر أعلاه فقد لا يكون لدى العديد من شركات التأمين أنظمة لتعديل الإلتزامات بالنظر إلى التغييرات في معدل الفائدة. وقد لا ترغب في تطوير هذه الأنظمة حتى بالنسبة للإلتزامات المحددة في مقابل كافة الإلتزامات.

(٢) التغييرات في معدل الخصم لن تؤثر على قياس الإلتزامات التأمينية التي يتم تسجيلها بقيمة الحساب التراكمي.

(٣) لن تؤثر التغييرات في معدلات الخصم على قياس الإلتزامات المالية التي تتمتع بميزة الطلب لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على أن قيمتها العادلة لا تقل عن المبلغ واجب الأداء عند الطلب (مخصوما، إذا كان ذلك مطبقا، من أول تاريخ يمكن فيه أن يكون دفع المبلغ مطلوبا). وعلى الرغم من أن هذه النقطة الأخيرة ليست ذات صلة وثيقة بعقود التأمين فإن العديد من شركات التأمين تصدر عقود استثمار تكون ذات صلة بها.

إستنتاج١٧٨ وباختصار قرر المجلس عدم تعديل متطلبات القياس الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة للأصول المالية لكون هذه التغييرات قد تخفف من ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلى حد غير مقبول. وعلى الرغم من أن هذه التغييرات قد تخفف من بعض التباينات المحاسبية، إلا أنها تعقد أية تباينات اقتصادية قد تنشأ. تلخص النقاط التالية التغييرات التي أدخلت على مسودة العرض ٥ والتي قد تخفف التباين المحاسبي في بعض الحالات، بالإضافة إلى ملاحظات المجلس ذات العلاقة:

(أ) قرر المجلس أن يسمح – إلا أنه لا يشترط – لشركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية لتقيس التزامات التأمين المحددة بالنظر إلى التغييرات في معدل الفائدة (أنظر الفقرة إستنتاج ١٧٦).

(ب) أوضح المجلس مدى انطباق الممارسة التي تعرف أحيانا "بمحاسبة الظل" (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤).

(ج) عدل المجلس معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*" للسماح باختيارين منفصلين عندما يكون على المؤسسة أن تختار بين نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة للإستثمارات العقارية. وأحد الإختيارين خاص بالإستثمارات العقارية الداعمة للعقود (التي قد تكون إما عقود تأمين أو أوراق مالية) والتي تأتي بعائد يتصل مباشرة بالقيمة العادلة لأصول محددة أو بعوائد من هذه الأصول بما فيها الإستثمارات العقارية. أما الإختيار الآخر فيتعلق بكافة الإستثمارات العقارية الأخرى (أنظر الفقرة ج١٢ من هذا المعيار).

(د) لاحظ المجلس أن بعض الجهات على ما يبدو أساءت فهم إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول بيع استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق وذلك في أعقاب نكسة كبيرة في الملاءة الإئتمانية لشركة التأمين. وتحديدا كما ورد في الفقرة إستنتاج ١٣٧(هـ) فقد بدا أن البعض قد فهم الإرشادات بأنها تقتصر على التغيير في التصنيف الإئتماني من وكالة تصنيف ائتمان خارجية على الرغم من أن الإرشادات تشير أيضا إلى التقييمات الداخلية التي تلبي معايير معينة.

(هـ) لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١ و معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لا يستبعدان عرضا للبيانات يحدد مكونا منفصلا لحقوق الملكية من أجل إعداد بيانات مالية عن جزء من التغيير (والتغيير التراكمي) في المبلغ المسجل للأصول المالية ذات الإستحقاق المحدد ومتوفرة برسم البيع. ويمكن لشركة التأمين أن تستعمل هذا العرض لتبرز أثر التغيير في معدل الفائدة على حقوق الملكية والتي أدت إلى (١) تغيير المبالغ المسجلة للأصول إلا أنها (٢) لم تغير المبالغ المسجلة للإلتزامات التي تستجيب اقتصاديا لهذه التغييرات في معدل الفائدة.

إستنتاج١٧٩ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمؤسسة باستعمال نموذج القيمة العادلة الإستثمارات العقارية إلا أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا تسمح بهذا النموذج للعقارات التي يشغلها المالك. وقد تقيس المؤسسة عقاراتها التي تشغلها هي بالقيمة العادلة باستعمال نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلا أنه ينبغي الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب فائض إعادة التقييم

وليس في الربح أو الخسارة. وقد اعتبرت بعض شركات التأمين أملاكها التي تشغلونها كاستثمارات وبالتالي فضلت استعمال نموذج القيمة العادلة لها إلا أن المجلس قرر عدم إدخال تعديلات تدريجية على معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ في هذه المرحلة.

إستنتاج١٨٠ أشار المجلس إلى أن محاسبة الظل (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤) قد تكون ذات صلة إذا كان هناك رابطة تعاقدية بين الدفعات لحملة الوثائق والمبلغ المسجل عن العقارات التي يشغلها المالك أو العائد منها. وإذا اختارت شركة التأمين استعمال محاسبة الظل فيتم الإعتراف بالتغييرات في حساب الإلتزامات الناتجة عن إعادة تقييم الممتلكات بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان عن التغييرات في حقوق الملكية.

محاسبة الظل

إستنتاج١٨١ في بعض النماذج المحاسبية يكون للأرباح أو الخسائر على أصول شركة التأمين أثر مباشر على قياس بعض أو كل الإلتزامات التأمينية*.

إستنتاج١٨٢ عندما تم إعداد العديد من هذه النماذج لم يتم الإعتراف بالمكاسب غير المحققة ومعظم الخسائر غير المحققة في البيانات المالية. وقد تم توسيع بعض هذه النماذج فيما بعد ليطلب قياس بعض الأصول المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيير في القيمة العادلة بشكل مباشر في حقوق الملكية (نفس المعاملة بالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وعندما حدث ذلك تم تطوير ممارسة تسمى أحيانا "محاسبة الظل" وتتصف بالميزتين التاليتين:

(أ) إن الربح أو الخسارة المعترف به ولكن غير محقق على أحد الأصول يؤثر على قياس الإلتزام التأميني بنفس الطريقة التي تؤثر فيها الأرباح أو الخسائر المحققة.

(ب) إذا تم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المحققة على أصل بشكل مباشر في حقوق الملكية فإن التغيير الحاصل في المبالغ المسجلة لالتزامات التأمين يتم الإعتراف به أيضا في حقوق الملكية.

إستنتاج١٨٣ طلب بعض المجاوبين من المجلس أن يوضح ما إذا كانت الإقتراحات في مسودة العرض ٥ قد سمحت بمحاسبة الظل. وقد خلَصَ المجلس إلى ما يلي:

(أ) من حيث المبدأ يجب أن لا يؤثر الربح أو الخسارة على الأصول على قياس الإلتزام التأميني (ما لم تغير الأرباح أو الخسائر على الأصول المبلغ واجب الأداء لحامل الوثيقة). ومع ذلك تعتبر هذه الممارسة ميزة في بعض نماذج قياس الإلتزام التأميني، وقد اعتبر المجلس أن من غير المجدي استبعاد هذه الممارسة في المرحلة ١ (أنظر الفقرة إستنتاج ١٣٤ للمزيد من التوضيح حول مضمون هوامش الإستثمار المستقبلية).

(ب) تسمح محاسبة الظل لكافة الأرباح والخسائر المعترف بها على الأصول بالتأثير على قياس التزامات التأمين بنفس الطريقة بغض النظر عن: (١) تحقق أو عدم تحقق الأرباح والخسائر و(٢) أن يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة في حساب الربح أو الخسارة أو مباشرة في حقوق الملكية. وهذا تطبيق منطقي لميزة متاحة في بعض النماذج الحالية.

* في هذا الجزء، الإشارة إلى الإلتزامات التأمينية تكون أيضا ذات علاقة بما يلي: (أ) تكاليف الشراء المتغيرة ذات العلاقة و(ب) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين والتي تم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو من خلال نقل محفظة.

(ج) ولأن المجلس لا يتوقع استمرار هذه الميزة في النماذج الحالية إلى المرحلة ٢ يجب أن تطالب شركات التأمين بتطوير أنظمة لتطبيق محاسبة الظل.

(د) إذا استوجب الربح أو الخسارة غير المحققة تعديلات محاسبة الظل على إلتزام معين فينبغي الإعتراف بالتعديل بنفس طريقة الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة.

(هـ) في بعض الحالات وإلى حد ما قد تخفف محاسبة الظل من التقلب الناشئ عن الإختلافات بين أسس قياس الأصول وأسس قياس التزامات التأمين إلا أن ذلك هدف جانبي لمحاسبة الظل وليس غرضها الأساسي.

إستنتاج١٨٤ تسمح الفقرة ٣٠ من هذا ا لمعيار بمحاسبة الظل إلا أنها لا تتطلبها. وتتضمن إرشادات التنفيذ مثالا توضيحيا لبيان كيف يمكن أن تكون محاسبة الظل ذات صلة في بيئة تتغير فيها محاسبة الأصول بحيث يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة (المثال تنفيذ ٤). ولأن المجلس لا يتوقع استمرار هذه الميزة الموجودة في محاسبة الظل إلى المرحلة ٢، فقد قرر المجلس عدم تقديم إرشاد إضافي.

عقود الإستثمار

إستنتاج١٨٥ يصدر العديد من شركات التأمين عقود استثمار (أي أدوات مالية لا تنقل ما يكفي من مخاطر التأمين لتعتبر عقود تأمين). وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تقيس شركة التأمين عقود الإستثمار إما بالقيمة العادلة أو بالقيمة العادلة مع تصنيف مناسب لها منذ البداية. إن بعض جوانب القياس بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تختلف عن القياسات التي تستخدم عادة في الوقت الحالي بموجب متطلبات المحاسبة الوطنية لهذه العقود:

(أ) قد يختلف تعريف ومعالجة تكاليف المعاملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عن تعريف ومعالجة تكاليف الشراء بموجب بعض المتطلبات الوطنية.

(ب) إن الشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لمعالجة التغييرات في الإلتزام التأميني (أو تبديل إلتزام جديد بالتزام قديم) كإجراء لقضاء الإلتزام الأصلي قد يختلف عن المتطلبات الوطنية المكافئة.

(ج) لا تؤثر التدفقات النقدية الإضافية من الأصول على التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة لالتزامات عقود الإستثمار (ما لم تكن التدفقات النقدية من الإلتزامات مرتبطة تعاقديا بالتدفقات النقدية المتأتية من الأصول).

(د) لا يتم تعديل التكلفة المطفأة للإلتزامات التأمينية عندما تتغير معدلات الفائدة في السوق حتى وإن كان العائد على الأصول المتوفرة يقل عن معدل الفائدة الفعال على الإلتزام (ما لم يسبب التغيير في المعدلات تغييرا في التدفقات النقدية).

(هـ) لا تقل القيمة العادلة للإلتزامات المالية ذات ميزة الطلب عن المبلغ واجب الدفع عند الطلب.

(و) تعكس القيمة العادلة للأدوات المالية خصائصها الإئتمانية.

(ز) لا يتم الإعتراف بأقساط التأمين المحصلة عن عقود الإستثمار كإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إنما في حركات الميزانية العمومية وبنفس الطريقة التي يتم فيها معالجة الإيداع المقبوض.

إستنتاج١٨٦ جادل البعض بأن على المجلس أن لا يطلب من شركات التأمين تغيير محاسبتها لعقود الإستثمار في المرحلة ١ ذلك أن المقصود بأن يظل نطاق المرحلة ١ محصورا ولأن المعالجة الحالية لمثل هذه العقود عادة ما تتشابه مع معالجة عقود التأمين. إلا أن المجلس لم يجد سببا لتأخير تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقود التي لا تنقل مخاطر تأمين هامة. وقد بين المجلس أن بعض هذه العقود لها مزايا مثل الإستحقاقات طويلة الأجل والأقساط المتكررة والتكاليف الابتدائية العالية، وهي مزايا تكون أقل شيوعا في الأدوات المالية الأخرى. ومع ذلك فإن تطبيق مجموعة واحدة من متطلبات التأمين على كافة الأدوات المالية سيجعل البيانات المالية لشركة التأمين أكثر ملائمة وموثوقية.

إستنتاج١٨٧ إن بعض العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنح حاملها حقوق الإلغاء أو التجديد. وتعتبر حقوق الإلغاء والتجديد مشتقات ضمنية، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من شركات التأمين أن يقيسها بشكل منفصل بالقيمة العادلة إذا لم تكن ذات صلة وثيقة بالعقد الأصلي (ما لم تختر شركة التأمين أن تقيس كامل العقد بالقيمة العادلة).

المشتقات الضمنية

إستنتاج١٨٨ اقترح البعض أن على المجلس أن يعفي شركات التأمين من متطلب فصل المشتقات الضمنية التي يتضمنها العقد الأصلي وأن يتم قياسها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد أبدوا الأسباب التالية:

(أ) أن فصل هذه المشتقات سيتطلب تغييرات موسعة ومكلفة في الأنظمة قد لا تستمر الحاجة إليها في المرحلة ٢.

(ب) أن بعض هذه المشتقات تختلط مع العقد الأصلي بما يجعل قياسها بشكل منفصل عشوائيا وربما مضللا حيث يمكن أن تختلف القيمة العادلة لكامل العقد عن مجموع القيم العادلة لمكوناته.

إستنتاج١٨٩ واقترح البعض بأن إدخال الخيارات الضمنية والضمانات في التدفقات النقدية المستعملة لغايات اختبار ملاءة الإلتزام قد تسمح للمجلس بإعفاء بعض المشتقات الضمنية من قياس القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد أشار معظم المؤيدون لهذا الإقتراح ضمنيا بأن الإقتصار على تضمين القيمة الحقيقية لهذه البنود (أي دون قيمتها الزمنية) يكفي، إلا أنه وبسبب استثناء القيمة الزمنية لهذه البنود قد يجعل ذلك من البيانات المالية للمؤسسة أقل ملائمة وموثوقية بدرجة كبير، ولذلك لم يقر المجلس هذا الإستثناء.

إستنتاج١٩٠ ومن وجهة نظر المجلس فإن القيمة العادلة هي أساس القياس الوحيد المناسب للمشتقات ذلك أنه الأسلوب الوحيد الذي ينطوي على ما يكفي من الشفافية في البيانات المالية. وتكون تكاليف معظم المشتقات صفرا أو ليست ذات أهمية. ومن هنا إذا تم قياس المشتقات بالتكلفة فلن يتم تضمينها في الميزانية العمومية ويكون نجاحها (أو عدمه) في تقليل المخاطر ودورها في زيادة المخاطر غير ملحوظ. وبالإضافة إلى ذلك عادة ما تتغير قيمة المشتقات بشكل متفاوت استجابة لتحركات السوق (وبعبارة أخرى أنها تنطوي على قوة تأثير أو أنها تنطوي على درجة عالية من المخاطرة). إن القيمة العادلة هي أساس القياس الوحيد الذي يمكن أن يحيط بالطبيعة المؤثرة للمشتقات- المعلومات التي تعتبر ضرورية من أجل إيصال طبيعة الحقوق والإلتزامات الكامنة في المشتقات إلى المستعملين.

إستنتاج١٩١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المؤسسات أن تقوم بمحاسبة منفصلة للمشتقات الضمنية في العقود غير المشتقة وهذا ضروري لما يلي:

(أ) للتأكد من أن الحقوق والإلتزامات التعاقدية التي تؤدي إلى التعرض إلى مخاطر مماثلة يتم التعامل معها بنفس الطريقة بغض النظر عما إذا كانت ضمنية في عقد غير مشتق أم لا.

(ب) لمواجهة احتمال سعي المؤسسات إلى تجنب تلبية متطلب قياس المشتقات بالقيمة العادلة من خلال تضمين المشتقات في عقد غير مشتق.

إستنتاج١٩٢ كان متطلب فصل المشتقات الضمنية مطبق بالفعل على أي نوع من العقود الأساسية قبل إصدار هذا المعيار. لذا فإن إعفاء عقود التأمين من هذا المتطلب الحالي يشكل خطوة إلى الوراء. كما أن الكثير من الجهد الذي يحتاجه قياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ينشأ عن الحاجة لتحديد المشتقات ومن خطوات أخرى ستستمر الحاجة إليها إذا طلب المجلس قياس القيمة العادلة في المرحلة ٢. ومن وجهة نظر المجلس فإن الجهود المتنامية التي يحتاجها تحديد المشتقات الضمنية بشكل منفصل في المرحلة ١ تظل ضئيلة نسبيا وتبررها الزيادة في الشفافية التي يحققها القياس بالقيمة العادل. يقدم المثال تنفيذ ٢ في إرشادات التنفيذ إرشادا حول معالجة الأشكال المختلفة من المشتقات الضمنية.

إستنتاج١٩٣ تلبي بعض المشتقات الضمنية تعريف عقد التأمين وسيكون من التناقض طلب قياس القيمة العادلة في المرحلة ١ لعقد تأمين مشمول في عقد أكبر عندما يكون هذا القياس غير مطلوب بالنسبة لعقد قائم بذاته. وبالتالي فقد أكد هذا المعيار أن ذلك غير مطلوب (الفقرة ٨). ولنفس السبب خَلَصَ المجلس إلى أن المشتقات الضمنية ذات علاقة وثيقة بالعقد الأصلي إذا كانت المشتقات الضمنية والعقد الأصلي يعتمدان على بعضهما البعض بحيث لا تتمكن المؤسسة من قياس المشتق الضمني بشكل منفصل (أنظر الفقرة الجديدة تطبيق ٣٣(ح) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ومن غير هذا الإستنتاج فإن الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كانت ستتطلب من شركة التأمين قياس كامل العقد بالقيمة العادلة. ويمكن أن يكون الأسلوب البديل الإبقاء على هذا المتطلب مع طلب القياس بالتكلفة إذا لم يكن بالإمكان قياس كامل عقد التأمين بشكل موثوق بالقيمة العادلة بالإستناد إلى معاملة شبيهة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأدوات حقوق الملكية غير المسعرة. لكن المجلس لم يقصد أن يشترط قياس القيمة العادلة لعقود التأمين في المرحلة ١ وبالتالي فقد قرر المجلس عدم طلب ذلك حتى عندما يكون من المستحيل قياس القيمة العادلة لعقد التأمين الذي يتضمن المشتق الضمني بشكل موثوق.

إستنتاج١٩٤ يدرك المجلس أنه ليس على شركة التأمين في المرحلة ١ الإعتراف ببعض التعرضات الكبيرة في بنود مثل خيارات المنافع السنوية المضمونة والحد الأدنى من منافع الوفاة المضمونة ذات العلاقة. إن هذه البنود تخلق مخاطر يعتبرها البعض مالية في الغالب ولكن إذا كان التسديد مشروطا بحدث يخلق مخاطرة تأمين هامة فإن هذه المشتقات الضمنية تلبي تعريف عقد التأمين. ويتطلب هذا المعيار إفصاحات محددة حول هذه البنود (الفقرة ٣٩(هـ)). يضاف إلى ذلك أن اختبار ملاءة الإلتزام يتطلب من المؤسسة أن تأخذها بعين الإعتبار (أنظر الفقرات إستنتاج ٩٤-١٠٤).

إستبعاد البنود الداخلية

إستنتاج١٩٥ اقترح بعض المجاوبين أن لا تستبعد الأدوات المالية الصادرة عن مؤسسة ما إلى شركة تأمين على الحياة من نفس المجموعة من البيانات المالية الموحدة للمجموعة إذا تم تحديد أصول شركة التأمين على الحياة كضمانة لمدخرات حملة الوثائق.

إستنتاج١٩٦ لاحظ المجلس بأن هذه البيانات المالية ليست أصول ولا التزامات من وجهة نظر المجموعة. ولم يجد المجلس مبررا للتخلي عن المبدأ العام بأن جميع المعاملات الداخلية ضمن المجموعة يتم استبعادها حتى وإن كانت بين مكونات مؤسسة معينة لديها أصحاب المصلحة مختلفين مثل صناديق حاملي الوثائق وصناديق المساهمين. إلا أنه وعلى الرغم من أن هذه المعاملات يتم استبعادها إلا أنها قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية، ومن هنا قد تكون مناسبة لقياس الإلتزامات.

إستنتاج١٩٧ جادل بعض المجاوبين بأن عدم الإستبعاد ينسجم مع حقيقة أن الأدوات المالية التي يتم إصدارها يمكن أن تكون أصول خطة معينة ضمن خطط منافع محددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"* (ما لم تكن غير قابلة للنقل). إلا أن المجلس لم يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٩ كسابقة في هذا المجال. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ عرض بيانات صافي من أصول الخطط ذلك أن الإستثمار في أصول الخطط يخفف من الإلتزام (أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الفقرة ٦٦). ولا يؤدي هذا العرض إلى الإعتراف بالأصول والإلتزامات الجديدة.

ضرائب الدخل

إستنتاج١٩٨ جادل البعض بأن الخصم يجب أن يكون مطلوبا أو على الأقل مسموحا به للضرائب المختلفة ذات العلاقة بعقود التأمين. وقد بين المجلس بأن خصم الإختلاف الزمنية ليس ذي صلة إذا كان كل من أساس الضريبة على بند معين والمبلغ المسجل له يتحددان على أساس القيمة الحالية.

الإفصاح

إستنتاج١٩٩ تم تصميم متطلبات الإفصاح على شكل اثنين من المبادئ عالية المستوى تكملهما بعض الإفصاحات المحددة لتحقيق تلك الغايات. وتتناول إرشادات التنفيذ المنشورة في كتيب منفصل كيف تلبي شركة التأمين هذه المتطلبات.

إستنتاج٢٠٠ مع أن بعض المجاوبين وافقوا على السماح بشيء من المرونة لشركات التأمين في تحديد مستويات التجميع والإفصاح إلا أنهم اقترحوا أن على المجلس أن يستحدث المزيد من متطلبات الإفصاح المحددة والموحدة. واقترح آخرون أن مسودة إرشادات التنفيذ المنشورة مع مسودة العرض ٥ كانت على مستوى عال للتأكد من الإنسجام وإمكانية المقارنة وأن طبيعتها غير الإلزامية قد تقلل من فائدتها. وقد أبدى البعض تخوفا من أن المستويات المختلفة من التجميع من قبل شركات تأمين مختلفة قد تقلل من إمكانية المقارنة.

إستنتاج٢٠١ مع ذلك أبقى المجلس على أسلوب مسودة العرض ٥. وقد اعتبر المجلس ذلك بأنه ذو أولوية أكثر من طلب قائمة طويلة من الإفصاحات المفصلة والوصفية بسبب التركيز على المبادئ ذات العلاقة:

(أ) التسهيل على شركات التأمين لفهم مبررات المتطلبات مما يشجعها على الإمتثال.

(ب) تجنب "البنود المضبوطة" في الإفصاحات بموجب هذا المعيار والتي قد تصبح غير مفيدة، وتشجع التجريب الذي سيؤدي إلى تحسينات مع تطور التقنيات.

(ج) تجنب طلب إفصاحات محددة قد لا تكون لازمة لتحقيق الأهداف ذات الصلة في الظروف الخاصة بكل شركة تأمين وقد تؤدي إلى حجم زائد من المعلومات على نحو يضيع فائدة المعلومات الأساسية من خلال التوسع في التفاصيل.

(د) منح شركات التأمين المرونة لتقرر بشأن المستوى المقبول من التجميع الذي يسمح للمستخدمين بإدراك الصورة الكاملة ولكن دون جمع المعلومات التي تختلف في خصائصها.

إستنتاج٢٠٢ عبر بعض المجاوبين عن المخاوف العامة التالية فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح في مسودة العرض ٥:

(أ) إن حجم الإفصاح المقترح زائد عن الحاجة وقد يؤدي بعضه إلى تكرار معلومات موسعة في بعض الدول.

(ب) قد يكون إعداد وتدقيق بعض الإفصاحات المقترحة عملية صعبة ومكلفة ما يجعل إعداد بيانات مالية في الوقت المناسب أمرا صعبا ولا يعود على المستعملين إلا بفائدة قليلة.

(ج) قد تطلب المقترحات في مسودة العرض ٥ إفصاحا زائدا لمعلومات تسعير حساسة ومعلومات سرية أخرى عن الممتلكات.

(د) تجاوزت بعض الإفصاحات تلك المطلوبة في قطاعات أخرى وهو ما ينطوي على إجحاف بحق شركات التأمين، وقد شعر البعض بأن مستوى الإفصاح قد يكون مرهقا بشكل خاص لشركات التأمين الصغيرة بينما أشار البعض الآخر إلى صعوبة جمع المعلومات بصورة مجدية للمجموعات العالمية الكبيرة.

إستنتاج٢٠٣ إن هذين المبدأين ومعظم المتطلبات المعززة هي تطبيقات للمتطلبات الموجودة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو أنها نسبيا تماثل تماما متطلبات هذه المعايير (بشكل خاص معيار المحاسبة الدولي ٣٢). قد يؤدي مشروع المجلس حول المخاطرة المالية والتعديلات الأخرى على إفصاحات الأدوات المالية إلى تعديلات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يكون من شأنها أن تقتضي تعديلات أساسية في الإفصاحات بالنسبة لعقود التأمين. كما أن المشروع سيدرس إفصاحات محتملة في الجوانب المختلفة التي لم يغطيها هذا المعيار (مثل متطلبات رأس المال واليسر ومخاطر السوق ومخاطر السيولة ومخاطر التشغيل).

إستنتاج٢٠٤ طلب العديد من المجاوبين من المجلس توضيح وضع إرشادات التنفيذ. وبشكل خاص شعر البعض أن إرشادات التنفيذ تبدو وكأنها تفرض متطلبات متعددة وكثيرة التفاصيل تتناقض مع مقصد المجلس الموضح في الفقرة إستنتاج ٢٠١، واستجابة لهذا الطلب أضاف المجلس الفقرة تنفيذ ١٢ لتوضيح وضع إرشادات التنفيذ بالنسبة للإفصاح.

إستنتاج٢٠٥ اقترح البعض أن بعض الإفصاحات، لاسيما تلك النوعية وليس الكمية في طبيعتها، أو تلك التي تنقل تأكيدات الإدارة حول التطورات المستقبلية المحتملة ينبغي أن تكون خارج البيانات المالية عند المراجعة المالية من قبل الإدارة. ومع ذلك يرى المجلس بأن متطلبات الإفصاح جميعها أساسية ويجب أن تكون جزءا من البيانات المالية.

إستنتاج٢٠٦ وقد جادل البعض بأن متطلبات الإفصاح قد تكون مرهقة وأقل ملائمة بالنسبة للشركة التابعة خاصة إذا ضمنت الشركة الأم الإلتزامات أو أعادت التأمين على كافة الإلتزامات. إلا أن المجلس قرر عدم وجود ما يبرر الإعفاء من مبادئ الإفصاح. ومع ذلك فإن الأسلوب عالي المستوى والمرونة الذي تبناه المجلس يسمح للشركة التابعة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بالطريقة التي تناسب ظروفها.

إستنتاج٢٠٧ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم بأن مقترحات الإفصاح في مسودة العرض ٥ قد تتطلب تغييرات موسعة في الأنظمة في المرحلة١ قد تنتفي الحاجة لها في المرحلة ٢. وقد توقع المجلس بأن مبدأي الإفصاح سيبقيان دون تغيير جوهري بالنسبة للمرحلة ٢ على الرغم من أن الإرشادات الموضوعة لدعمهما قد تحتاج إلى تنقيح حيث ستتوفر معلومات مختلفة ولكون شركات التأمين ستحصل على خبرة في تطوير الأنظمة لتلبية مبادئ الإفصاح في المرحلة ١.

المادية

إستنتاج٢٠٨ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم من أن هذا المعيار (المعزز بإرشادات التنفيذ) قد يتطلب الإفصاح عن معلومات شديدة التفصيل قد لا تكون ذات فائدة بالنسبة للمستخدمين. ورداً على هذه المخاوف أضاف المجلس إلى إرشادات التنفيذ نقاشا حول المادية تم اقتباسه من معيار المحاسبة الدولي ١.

إستنتاج٢٠٩ واقترح بعض المجاوبين أن بعض الإفصاحات النوعية يجب أن لا تكون خاضعة لمعيار المادية العادية الأولي والذي قد يؤدي – من وجهة نظرهم – إلى إفصاح زائد. وقد اقترحوا استعمال مصطلح مختلف كمصطلح (هام) من أجل تعزيز الرسالة، إلا أن المجلس أوضح أن عدم طلب الإفصاح عن البيانات المادية قد لا يتفق مع تعريف المادية. وبهذا خَلُصَ المجلس إلى أن الإفصاح ينبغي بشكل عام أن يعتمد فقط على التعريف العادي للمادية.

إستنتاج٢١٠ يشير هذا المعيار في موضع آخر إلى فكرة مختلفة إذ تشير الفقرة ٣٧(ج) إلى الإفتراضات ذات الأثر الأكبر على قياس الأصول والإلتزامات والدخل والنفقات الناشئة عن عقود التأمين. ولأن العديد من الإفتراضات يمكن أن تكون مناسبة فقد قرر المجلس تضييق نطاق الإفصاح إلى حد ما.

شرح المبالغ المعترف بها

الإفتراضات

إستنتاج٢١١ يتطلب المبدأ الأول للإفصاح في هذا المعيار الإفصاح عن المبالغ التي تنشأ من عقود التأمين في الميزانية العمومية وبيان الدخل لشركة التأمين (الفقرة ٣٦ من هذا المعيار). وفي معرض دعم هذا المبدأ تتطلب الفقرة ٣٧(ج) و(د) الإفصاح عن الإفتراضات والتغييرات في هذه الإفتراضات. ويساعد الإفصاح عن الإفتراضات المستخدمين في اختبار المعلومات الواردة في البيانات لقياس حساسيتها للتغييرات في هذه الإفتراضات وتعزز ثقتهم في شفافية وقابلية مقارنة هذه البيانات.

إستنتاج٢١٢ عبر البعض عن مخاوفهم من أن البيانات عن الإفتراضات وتغييراتها قد يكون تحضيرها مكلفا وفائدتها محدودة. وهنالك العديد من الإفتراضات الممكنة التي يمكن الإفصاح عنها: فالتجميع الزائد قد يؤدي إلى معلومات لا فائدة منها بينما قد يكون إغفال التجميع مكلفا ويؤدي إلى كم زائد من

المعلومات وقد يكشف عن معلومات تجارية حساسة. ورداً على هذه المخاوف يركز الإفصاح عن الإفتراضات على العملية المستخدمة لاشتقاقها.

إستنتاج٢١٣ جادل بعض المجاوبين أن من الصعب الإفصاح عن بيانات ذات معنى عن التغييرات في الإفتراضات المركبة، وبالنتيجة فإن التحليل حسب مصادر التغيير غالبا ما يعتمد على الترتيب الذي يتم فيه إجراء التحليل. وللإعتراف بهذه الصعوبة لم يحدد هذا المعيار شكلا جامدا ولا يحدد محتويات هذا التحليل مما يسمح لشركات التأمين بتحليل التغييرات بطريقة تلبي هدف الإفصاح وتكون متناسبة مع المخاطر التي تواجهها والأنظمة التي لديها، أو أنها يمكن تحسينها بتكلفة معقولة.

التغير في إلتزامات التأمين

إستنتاج٢١٤ تتطلب الفقرة ٣٧(هـ) من هذا المعيار توفيقا بين التغييرات في التزامات التأمين وأصول إعادة التأمين وتكاليف الشراء المؤجلة إن وجدت. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إفصاحاً واسعاً قابلا للمقارنة حول التغييرات في المخصصات، إلا أن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يستثني عقود التأمين. ويعتبر الإفصاح عن التغييرات في تكاليف الشراء مهم لأن بعض الأساليب الحالية تستخدم تكييف تكاليف الشراء المختلفة كوسيلة للإعتراف ببعض آثار إعادة قياس التدفقات النقدية المستقبلية من عقد التأمين (مثلا لكي تعكس نتيجة اختبار ملاءة الإلتزام).

المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية

إستنتاج٢١٥ يتطلب المبدأ الثاني للإفصاح في هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين (الفقرة ٣٨ من هذا المعيار). تعتمد إرشادات التنفيذ التي تدعم هذا المبدأ بشكل كبير على المتطلبات الحالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبشكل خاص الإفصاح عن الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

إستنتاج٢١٦ لقد اعتبر بعض المجاوبين مسودة إرشادات التنفيذ المرفقة مع مسودة العرض ٥ بأنها تشير الى أن هذا المعيار يتطلب إفصاحا عن التدفقات النقدية المقدرة. ولم يكن هذا مقصد المجلس حيث لا يمكن أن يتوقع من شركات التأمين أن يكون لديها أنظمة لإعداد تقديرات تفصيلية للتدفقات النقدية في المرحلة ١ (أكثر مما يلزم لاختبار ملاءة الإلتزام). وقد راجع المجلس إرشادات التنفيذ للتركيز على أن مبدأ الإفصاح الثاني يتطلب إفصاحا **حول** التدفقات النقدية وليس إفصاحا **بها** (أي الإفصاح الذي يساعد المستخدمين على فهم المبالغ والتوقيت وعدم التأكد).

مخاطر التأمين

إستنتاج٢١٧ بالنسبة لمخاطر التأمين(الفقرة ٣٩(ج) تهدف الإفصاحات إلى أن تكون متوافقة مع روح الإفصاح الذي يطلبه معيار المحاسبة الدولي ٣٢. تعتمد فائدة الإفصاحات المحددة عن مخاطر التأمين على ظروف شركة التأمين وبالتالي تمت صياغة المتطلبات بعبارات عامة للسماح للممارسات في هذا المجال بالتطور.

تحليل الحساسية

إستنتاج٢١٨ تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(١) إفصاحا عن تحليل الحساسية. وقد قرر المجلس عدم تضمين متطلبات محددة قد لا تكون مناسبة لكل حالة وقد تعيق تطور أشكال أكثر فائدة من الإفصاح أو قد تكون غير مفيدة.

إستنتاج٢١٩ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإفصاح عن تحليل الحساسية فقط إذا كانت الإفتراضات غير مدعمة بأسعار أو معدلات سوقية ملحوظة. ومع ذلك ولأن هذا المعيار لا يتطلب أسلوبا محددا لمحاسبة الخيارات الضمنية والضمانات بما فيها تلك التي تعتمد بشكل جزئي على أسعار ومعدلات السوق الملحوظة، تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(١) تحليل حساسية لكافة المتغيرات ذات الأثر المادي بما فيها المتغيرات التي تعتبر أسعار أو معدلات السوق ملحوظة.

تطور المطالبات

إستنتاج٢٢٠ تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(٣) إفصاحا عن تطور المطالبات. تطلب الهيئة الأمريكية للأوراق المالية والتداول من شركات تأمين الممتلكات والحوادث تقديم جدول يبين تطور مخصصات المطالبات غير المدفوعة وتكاليف تسوية المطالبات للسنوات العشر الماضية إذا كانت المخصصات تتجاوز ٥٠% من حقوق الملكية. وقد بين المجلس أن مدة العشر سنوات هي مدة عشوائية وقرر بدلا من ذلك وضع مدة تغطيها الإفصاحات بالرجوع إلى طول دورة تسوية المطالبات. وبالتالي يتطلب هذا المعيار الرجوع إلى الفترة التي نشأت فيها أول مطالبة مادية يشوبها عدم التأكد فيما يتعلق بمبلغ وتوقيت دفع المطالبات، إلا أنها يجب أن لا تتجاوز عشر سنوات (تخضع للإعفاءات الإنتقالية في الفقرة ٤٤ من هذا المعيار). وعلاوة على ذلك ينطبق الإقتراح على كافة شركات التأمين وليس على شركات تأمين الممتلكات والحوادث فقط. إلا أنه ولكون شركة التأمين غير مكلفة بالإفصاح عن البيانات فيما يتعلق بالمطالبات التي يشوبها عدم التأكد بشأن مبلغ وتوقيت دفع المطالبات إذا كان عدم التأكد ينقضي خلال سنة واحدة فإن من المستبعد أن يحتاج العديد من شركات تأمين الحياة للقيام بالإفصاح.

إستنتاج٢٢١ في الولايات المتحدة، يتم تقديمه الإفصاح عن تطور المطالبات عادة في التحليل والنقاش الإداري وليس في البيانات المالية. إلا أن هذا الإفصاح مهم لكونه يعطي المستخدمين نظرة عميقة عن عدم التأكد الذي يحيط بالتقديرات المتعلقة بالمطالبات المستقبلية. كما يشير أيضا إلى ما إذا كانت شركة تأمين معينة قد قصدت المبالغة أو التقليل في تقدير الدفعات النهائية، وبالتالي يتطلب هذا المعيار ذلك في البيانات المالية.

الحد الأعلى المرجح للخسارة

إستنتاج٢٢٢ اقترح البعض أن على شركة التأمين–وتحديدا شركة التأمين العام – الإفصاح عن الحد الأعلى المرجح للخسارة (PML) الذي تتوقعه إذا وقع حدث مستبعد بشكل معقول. وعلى سبيل المثال فإن شركة التأمين يمكن أن تفصح عن الخسارة التي كانت ستلحق بها جراء زلزال قوي من نوع يتوقع أن يتكرر كل مئة سنة. إلا أنه وبالنظر إلى غياب تعريف متفق عليه للحد الأعلى المرجح للخسارة فقد خَلُصَ المجلس إلى أنه من غير المجدي طلب الإفصاح عن الحد الأعلى المرجح للخسارة أو عن تدابير مشابهة.

التعرض لمخاطر معدلات الفائدة ومخاطر السوق

إستنتاج٢٢٣ كما تم بيانه في الفقرتين إستنتاج ١٩٣-١٩٤ أكد المجلس بأن شركات التأمين غير مطالبة بأن تحاسب بالقيمة العادلة على المشتقات الضمنية التي تلبي تعريف عقد التأمين، إلا أنها تخلق تعرضا هاما لمخاطر معدلات الفائدة ومخاطر السوق. ويمكن أن تكون هذه المخاطر كبيرة بالنسبة للعديد من شركات التأمين. وبالتالي فإن الفقرة ٣٩(هـ) من هذا المعيار تتطلب بشكل خاص إفصاحا عن هذا التعرض.

القيمة العادلة لإلتزامات وأصول التأمين

إستنتاج٢٢٤ اقترحت مسودة العرض ٥ أن على شركات التأمين الإفصاح عن القيمة العادلة لالتزامات وأصول التأمين. ويرمي هذا الإقتراح إلى: (أ) إعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين عن بيانات شركة التأمين المالية و (ب) تشجيع شركة التأمين على بدء العمل بالأنظمة التي تستعمل البيانات المحدثة من أجل تقصير مدة الإنتقال إلى المرحلة ٢.

إستنتاج٢٢٥ أيد بعض المجاوبين الإفصاح المقترح بالقيمة العادلة مستندين الى أنها معلومات مهمة للمستخدمين. وقد شعر البعض أن لذلك أهمية خاصة بالنظر إلى نطاق ممارسات القياس في المرحلة ١ إلا أن العديد من المجاوبين (بما فيهم أولئك الذين أيدوا متطلب الإفصاح بالقيمة العادلة من حيث المبدأ) قد اقترحوا أن على المجلس أن يلغي هذا المتطلب أو يوقفه إلى حين إكمال المرحلة ٢. وقد تقدموا بالحجج التالية:

(أ) إن طلب هذا الإفصاح قد يكون سابقا لأوانه قبل أن يبت المجلس بأمور جوهرية تتعلق بقياس القيمة العادلة وقبل أن يقدم إرشادا كافيا عن طريقة تحديد القيمة العادلة، لأن عدم وجود هذا الإرشاد قد يؤدي إلى غياب إمكانية المقارنة بالنسبة للمستخدمين وأن يوجد طلبا غير مبرر على معدي البيانات ويشكل صعوبات تتعلق بإمكانية التدقيق. وبالإضافة إلى ذلك لا يمكن للإفصاح أن يتدارك غياب إمكانية المقارنة حيث من صعوبة وصف مزايا النماذج المختلفة بشكل واضح ومختصر.

(ب) إن الإفصاح بحلول عام ٢٠٠٦ (كما تقترح مسودة العرض ٥) قد لا يكون عمليا حيث لن يتاح الوقت الكافي لشركات التأمين لإنشاء واختبار الأنظمة الضرورية.

(ج) أن نتوقع من شركات التأمين أن تبدأ العمل على هدف غير معروف سيكون مكلفا ومضيعة للوقت. كما أنه وفي غياب أساليب متفق عليها لوضع القيمة العادلة فإن الأنظمة التي تم تطويرها لإفصاحات المرحلة ١ بالقيمة العادلة قد تحتاج إلى التغيير في المرحلة ٢.

(د) لقد طلب الإقتراح منح تكليف لمجلس معايير المحاسبة الدولية لتفسير متطلباته الخاصة قبل توضيح ما تعنيه.

إستنتاج٢٢٦ لم يعتبر المجلس المتطلبات المقترحة للإفصاح عن القيمة العادلة بأنها متوقفة على نموذج القياس في المرحلة ٢. فمن وجهة نظر المجلس أن الإفصاح عن القيمة العادلة لالتزامات وأصول التأمين قد يقدم معلومات ملائمة وموثوقة بالنسبة للمستخدمين حتى وإن لم تؤدي المرحلة ٢ إلى إيجاد نموذج قيمة عادلة. ومع ذلك اتفق المجلس مع المجاوبين على أن طلب الإفصاح عن القيمة العادلة لن يكون مناسبا في هذه المرحلة.

ملخص التغييرات على مسودة العرض ٥

إستنتاج٢٢٧ فيما يلي تلخيصاً للتغييرات الأساسية على مسودة العرض ٥ في هذا المعيار. فقد قام المجلس بما يلي:

(أ) توضيح جوانب تعريف عقد التأمين (الفقرتين إستنتاج ٣٦ و ٣٧).

(ب) توضيح متطلبات تجزئة المكونات الإيداعية في بعض الظروف (المحدودة) (الفقرات إستنتاج ٤٠-٥٤).

(ج) شطب "فقرة الغروب" المقترحة في مسودة العرض ٥ (الفقرتان إستنتاج ٨٤-٨٥).

(د) توضيح الحاجة لدراسة الخيارات الضمنية والضمانات في اختبار ملاءة الإلتزام (الفقرة إستنتاج ٩٩) وتوضيح مستوى التجميع فيما يتعلق باختبار ملاءة الإلتزام (الفقرة إستنتاج ١٠٠).

(هـ) استبدال اختبار تخفيض القيمة بالنسبة لأصول التأمين بدلا من الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الذي لا يتضمن استثناء من نطاق أصول إعادة التأمين قبل أن يصدر المجلس هذا المعيار ٤). وسيعود الإختبار إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الفقرتان إستنتاج ١٠٧ و ١٠٨).

(و) شطب المنع المقترح على الإعتراف بالمكسب منذ بداية عقد إعادة التأمين، واستبداله بمتطلب الإفصاح (الفقرات إستنتاج ١٠٩-١١٤).

(ز) توضيح معالجة تكاليف الشراء بالنسبة للعقود التي تتضمن تقديم خدمات إدارة الإستثمار (الفقرتان إستنتاج ١١٨و ١١٩).

(ح) تغيير منع استحداث معدلات الخصم المبنية على الأصول إلى افتراض قابل للنقض (الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

(ط) توضيح جوانب معالجة ميزة المشاركة الإختيارية (الفقرات إستنتاج ١٥٤-١٦٥) وإيجاد إعفاء صريح جديد من متطلبات الفصل والقياس بالقيمة العادلة لبعض خيارات التخلي عن العقد الذي يتضمن ميزة المشاركة الإختيارية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

(ي) استحداث خيار لشركات التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية بما يتيح لها إعادة قياس التزامات التأمين المحددة في كل فترة زمنية بالنظر إلى التغيير في معدلات الفائدة. ويسمح الخيار بالتغيير في السياسات المحاسبية المطبقة على بعض الإلتزامات وليس على جميع الإلتزامات المشابهة كما كان يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ خلافا لذلك (الفقرات إستنتاج ١٧٤-١٧٧).

(ك) تعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للسماح باختيارين منفصلين للإستثمارات العقارية عندما تختار مؤسسة ما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة. ويتعلق أحد الاختيارين للإستثمارات العقارية التي تدعم العقود التي تقدم عائدا يرتبط مباشرة بالقيمة العادلة للإستثمارات العقارية أو العائد منها (الفقرة إستنتاج ١٧٨).

(ل) توضيح إمكانية تطبيق محاسبة الظل (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤).

(م) توضيح أن المشتقات الضمنية ذات صلة وثيقة بعقد التأمين الأساسي إذا لم تكن مركبة بحيث لا تتمكن المؤسسة من قياس المشتقات الضمنية بشكل منفصل (أي دون اعتبار للعقد الأساسي)(الفقرة إستنتاج ١٩٣).

(ن) توضيح أن إرشادات التنفيذ لا تفرض أي متطلبات إفصاح جديدة (الفقرة إستنتاج ٢٠٤).

(س) إلغاء المتطلبات المقترحة للإفصاح عن القيمة العادلة لعقود التأمين من عام ٢٠٠٦ (الفقرات إستنتاج ٢٢٤-٢٢٦).

(ع) توفير إعفاء من تطبيق معظم متطلبات الإفصاح بالنسبة لعقود التأمين على البنود المقارنة ذات العلاقة بعام ٢٠٠٤ (الفقرات إستنتاج ٤٢-٤٤ من هذا المعيار).

(ف) التأكيد على أن الدفعات المعبر عنها بالوحدات يمكن أن تقاس بالقيمة الحالية للوحدة بالنسبة لعقود التأمين وعقود الإستثمار بشكل يتجنب الحاجة الظاهرية لفصل المشتقات الضمنية (الفقرة تطبيق ٣٣ (ز) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي تم إدخاله بواسطة الفقرة ج٨ من هذا المعيار).

الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

آراء١ اعترض البروفيسور بارث والسادة غارنت، جيلارد، ليسنرنغ وياماداا على إصدار هذا المعيار.

معارضة ماري إي بارث، وروبرت بي غارنت، وغلبرت جيلارد، وجيمس جي ليسنرنغ وجون تي سميث.

آراء٢ عارض السادة غارنت وجيلارد للأسباب المبنية في الفقرات آراء ٣-٤ كما عارض السيد غارنت للأسباب المبينة في الفقرتين ٥-٦ البرفيسور بارث. و قد عارض السادة ليسنرنغ وسميث للأسباب المبينة في الفقرات آراء ٣-٨. كما عارض السيد سميث للأسباب المبينة في الفقرات آراء ٩-١٣.

الإعفاء المؤقت من الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨

آراء٣ عارض البروفيسور بارث والسادة غارنت وجيرالد وليسنرنغ وسميث لأن هذا المعيار يعفي المؤسسات من تطبيق الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" عند المحاسبة لعقود التأمين وإعادة التأمين، وهم يعتقدون أن على كافة المؤسسات تطبيق هذه الفقرات. ويعتقد أعضاء المجلس المذكورين أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ تصبح ذات صلة وواجبة التطبيق بشكل خاص عندما تفتقر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للنصوص المحددة كما هو الحال في هذا المعيار الذي يسمح باستمرار العمل بعدد من أسس القياس لعقود التأمين وإعادة التأمين. وبسبب عدم أخذ *الإطار العام* لمجلس معايير المحاسبة الدولية بعين الإعتبار فإن استمرار هذه الممارسات قد يؤدي إلى إعتراف غير مناسب، أو عدم إعتراف، بالأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والنفقات. ومن وجهة نظر أعضاء المجلس المذكورين أن المؤسسة إذا لم تكن قادرة على تلبية المتطلبات الأساسية للفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، فينبغي أن لا يسمح لها بوصف بياناتها المالية أنها أعدت بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

آراء٤ لقد تزايدت مخاوف أعضاء المجلس المذكورين بسبب تأخير إكمال المرحلة ٢ من مشروع المجلس حول محاسبة عقود التأمين. وعلى الرغم من أن المرحلة ٢ على جدول الأعمال الحالي للمجلس إلا أن من المستبعد أن يستطيع المجلس إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية حول عقود التأمين في وقت قريب. وعليه فمن المرجح أن الإعفاء من معيار المحاسبة الدولي ٨ سيبقى نافذا لبعض الوقت.

هوامش الإستثمار المستقبلية و"محاسبة الظل"

آراء٥ اعترض البروفيسور بارث والسادة غارنت وليسنرنغ وسميث على الأسباب الإضافية التي لن تسمح للمؤسسات بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين وإعادة التأمين إلى سياسات تتضمن استعمال هوامش الإستثمار المستقبلية في قياس إلتزامات التأمين. وقد اتفقوا على وجهة النظر التي تم التعبير عنها في الفقرة استنتاج ١٣٤ من أن التدفقات النقدية من الأصول ليست ذات صلة بالنسبة لقياس الإلتزام (ما لم تؤثر هذه التدفقات النقدية على التدفقات النقدية الناشئة عن الإلتزام أو خصائص الإئتمان المتعلقة بالإلتزام) وبالتالي فهم يعتقدون بأن التغيير في السياسة المحاسبية لعقود التأمين التي تطبق هوامش الإستثمار المستقبلية لقياس الإلتزامات الناشئة عن عقود التأمين يقلل من ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. ولا يعتقدون أن الجوانب الأخرى لنماذج محاسبة عقد التأمين يمكن أن ترجح على هذا التقليل.

آراء٦ لا يسمح أعضاء المجلس الأربعة المذكورين أيضا للمؤسسات بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين وإعادة التأمين إلى سياسات تسمح باستعمال ما يسمى "محاسبة الظل"، إذ أنهم لا يعتقدون أن التغيير في المبالغ المسجلة لإلتزامات التأمين (بما فيها تكاليف الشراء المؤجلة والأصول غير الملموسة) بموجب "محاسبة الظل" ينبغي الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية. إن مجرد كون هذه التغييرات في قياس المسؤولية تحسب على أساس التغييرات في قياس الأصول ليس أمرا ذا صلة. ويعتقد أعضاء المجلس المذكورين أن هذه التغييرات في الإلتزامات التأمينية تؤدي إلى نفقات ينبغي الإعتراف بها بموجب *الإطار العام* لمجلس معايير المحاسبة الدولية كربح أو خسارة.

الأدوات المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الإختيارية

آراء٧ لا يسمح البروفسور بارث والسيدان ليسنرنغ وسميث للمؤسسات بالمحاسبة على الأدوات المالية التي تحتوي على ميزة المشاركة الإختيارية على أساس يختلف عن تلك التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية، الإفصاح والعرض*"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية، الإعتراف والقياس*"، حيث تطلب هذه المعايير من المؤسسات فصل مكونات الأداة المالية المركبة والإعتراف بمكون الإلتزام مبدئيا بالقيمة العادلة وإسناد أية متبقيات إلى مكون حقوق الملكية. يعتقد إن أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين أن الصعوبة في تحديد ما إذا كانت ميزة المشاركة الإختيارية هي التزام أو حق ملكية لا تعرقل تطبيق متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على مكون الإلتزام أو حق الملكية حالما تجري المؤسسة هذا التحديد. كما يعتقدون أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين بأن المؤسسة ستخطئ في ذكر مصروفات الفائدة إذا كان مكون الإلتزام المالي لم يتم قياسه مبدئيا بالقيمة العادلة.

آراء٨ يطلب أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين من المؤسسات التأكد في جميع الحالات من أن الإلتزام المعترف به للأدوات المالية المحتوية على ميزة المشاركة الإختيارية لا تقل عن المبلغ الذي كان لينتج من تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون، حيث أن الفقرة ٣٥ من هذا المعيار تتطلب ذلك إذا كانت المؤسسة لا تصنف أيا من هذه المزايا كالتزام أو تصنف بعضا منه كذلك إلا أنها لا تصنفها جميعها كالتزام.

الأدوات المالية

آراء٩ خالف السيد سميث أيضا هذا المعيار لأنه يعتقد أنه يعرف عقود التأمين بشكل موسع ويتيح المجال أمام إعفاءات غير ضرورية من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ و معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ومن وجهة نظره فإن هذا يسمح بصياغة الأحكام التعاقدية لتجنب متطلبات هذه المعايير والتخفيف من أثرها وإضافة تعقيد معتبر على تفسيرها وتطبيقها وتطبيق هذا المعيار. ويعتقد أيضا أن العديد من الإعفاءات المبنية على الحاجة لتجنب التغيير في الأنظمة، هي ضمن عقود التأمين وتثبط توسيع الأنظمة قبل إكمال المرحلة ٢ من المشروع. ويعتقد السيد سميث كذلك أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتضمنان حاليا الحلول المناسبة عند استحالة إجراء القياس بشكل يمكن الإعتماد عليه، وعندما يكون من شأن هذه الحلول أن تجعل محددات الأنظمة شفافة.

آراء١٠ تتطلب الفقرة ١٠ من هذا المعيار من شركة التأمين تجزئة المكون الإيداعي لعقد التأمين إذا كان بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل وإذا لم تكن السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب منها الإعتراف بكافة الحقوق والإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي.

ويبين السيد سميث أن المكون الإيداعي يتكون كاملا من الإلتزامات المالية أو الأصول المالية. وبالتالي فهو يعتقد أن المكون الإيداعي بالنسبة لكافة عقود التأمين يجب تجزئته. كما يبين السيد سميث أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتطلب فصل مكون الإلتزام في الأداة المالية المركبة بالقيمة العادلة ومحاسبة المتبقي كحقوق ملكية. ويعتقد أن هذا الأسلوب يمكن أن ينطبق بالقياس عندما يتضمن عقد التأمين التزام مالي ويكون من شأنه أن يقدم حلا متفوقا.

آراء١١ يعدل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإقرار أن المشتقات الضمنية والعقد الأساسي مرتبطان بشكل وثيق إذا كان أحدهما يعزز الآخر بشكل لا يمكن للمؤسسة معه أن تقيس المشتقات الضمنية بشكل منفصل، وهو ما يخلق إعفاءا من متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالمحاسبة على هذه المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة. ولا يتفق السيد سميث مع هذا التعديل وتحديدا إذا كان العقد يسمح لحامل الوثيقة بالحصول على تسوية مالية مبنية على المشتق بدلا من الإبقاء على التأمين. ويعتقد السيد سميث أن بديل التسوية النقدية المبنية على المشتق هو الإلتزام المالي وينبغي قياسه بالقيمة العادلة.

آراء١٢ بالنسبة للعقود التي تتناولها الفقرة السابقة يعتقد السيد سميث أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على حل متفوق لا يشجع بناء العقد على نحو يهدف إلى الإستفادة من الإستثناء في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذ أنه يتطلب أن يتم قياس العقد كاملا بالقيمة العادلة عندما لا يمكن فصل المشتقات الضمنية بشكل يمكن الإعتماد عليه من العقد الأساسي. إلا أن السيد سميث يميل إلى تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليتطلب القياس بالتكلفة إذا كان من غير الممكن قياس العقد بكامله بالقيمة العادلة بشكل موثوق وكان يتضمن مكونا تأمينيا هاما ومشتقا ضمنيا، وبذلك يكون هذا التعريف منسجما مع المتطلبات المشابهة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة لأدوات حقوق الملكية غير المسعرة. ومن أجل جعل محددات النظام أكثر شفافية كان يود السيد سميث أن يضيف الإفصاح المطلوب في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بما فيه حقيقة أن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بشكل موثوق إضافة إلى وصف عقود التأمين مدار البحث والمبالغ المسجلة لها وتوضيحا لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق ونطاق التقديرات الذي يرجح أن تقع ضمنه القيمة العادلة إذا كان ذلك ممكنا.

آراء١٣ كان السيد سميث يود أن يستبعد من تعريف عقد التأمين تلك العقود التي تعتبر ناقلة لمخاطر تأمين هامة منذ البداية فقط لكونها تتضمن خيار تسعير يسمح لحاملها بشراء التأمين بسعر محدد في تاريخ لاحق. وكان أيضا يود أن يستبعد من التعريف تلك العقود التي يكون فيها المكون التأميني منقضيا وهو يعتقد أن أي التزام يتبقى هو أدوات مالية ينبغي محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

معارضة تاتسومي ياما‌دا

آراء١٤ يعارض السيد يامادا إصدار هذا المعيار لأنه يعتقد أنه لا يحل بشكل مناسب التباين في أساس القياس بين الأصول المالية لشركة التأمين وإلتزاماتها التأمينية وبشكل خاص:

(أ) لا يتفق مع خيار تضمين معدل الخصم الحالي بالنسبة لإلتزامات التأمين المحددة.

(ب) يعتقد أنه كان على المجلس أن يقدم أساليب عملية للتخفيف من أثـر التبـاين المحاسـبي باستخدام أساليب تعتمد جزئيا على الممارسات الحالية التي تتضمن استعمالا أوسع –إنمـا مقيد– للتكلفة المطفأة.

خيار تضمين معدل الخصم الحالي

آراء١٥ لا يتفق السيد يامادا مع الفقرة ٢٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التـي تخلـق خيـار تضمين معدل الخصم الحالي لإلتزامات التأمين المحددة، ويتعاطف مع وجهة النظر المعبر عنها في الفقرة استنتاج ١٧٥ التي تقضي بأن تضمين معدل الخصم الحالي المبني على السوق بدلا من معدل الخصم التاريخي من شأنه أن يزيد من ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. إلا أنه وكما تم توضيحه في الفقرة استنتاج ١٢٦ فإن "المجلس لن يتنـاول معـدلات خـصم وأسـس تـسوية الإلتزامات حتى المرحلة ٢". وبالتالي يعتقد السيد يامادا أن من غير المناسب التعامل مـع قيـاس الإلتزامات التأمينية في المرحلة ١ من هذا المشروع.

آراء١٦ وبالإضافة إلى ذلك يعتقد السيد يامادا بوجوب أن يكون هناك اختبار دقيق لتقييم ما إذا كان التغيير في المبالغ المسجلة لإلتزامات التأمين المحددة يخفف من التغييرات في المبـالغ المـسجلة بالنـسبة للإلتزامات المالية. فمن دون هذا الإختبار تتمتع الإدارة بحرية الإختيار لتقرير المدى الـذي تقـدم ضمنه إعادة قياس للإلتزامات التأمينية. وبالتالي فهو لا يتفق مع ما خَلَصَ إليه المجلـس مـن أن الفقرة استنتاج ١٧٦ من أن "الزيادة في الملائمة والموثوقية الناتجة عن إدخـال معـدلات خـصم الحالية يمكن أن تتجاوز سلبيات السماح بسياسات محاسبية غير مطبقة بشكل متوافق علـى كافـة الإلتزامات المشابهة."

آراء١٧ كما أن الخيار المنصوص عليه في الفقرة ٢٤ ليس طريقة فعالة لتخفيف التباين المحاسبي من وجهة نظر السيد يامادا لأنه يتفق مع تحليل المجلس المتمثل بأن "العديد من شركات التأمين قد لا يتـوفر لديها أنظمة لتسوية الإلتزام استجابة للتغييرات في معدلات الفائدة، وقد ترغب بتطوير هذه الأنظمة حتى بالنسبة للإلتزامات المحددة في مقابل كافة الإلتزامات" كما تم توضيحه فـي الفقـرة اسـتنتاج ١٧٧(د)(١).

الأصول المحجوزة لدعم الإلتزامات التأمينية

آراء١٨ كما تم بيانه في الفقرة استنتاج ١٧١ حث العديد من المجاوبين على مسودة العرض ٥ المجلس على استكشاف طرق لتخفيض التباين المحاسبي. وقد بين السيد يامادا أن هذا المعيار يقدم بعض الحلول المحدودة للتباين المحاسبي من خلال توضيح أن بالإمكان استعمال "محاسبة الظل" وتعـديل معيـار المحاسبة الدولي ٤٠ للسماح بخيارين منفصلين عندما يكون على المؤسسة أن تختار نموذج القيمـة العادلة أو نموذج التكلفة للإستثمارات العقارية. ويتضمن هذا المعيار أيضا خيارا بتقديم الخـصم الحالي المبني على السوق بالنسبة لإلتزامات التأمين المحددة ولكن وللأسباب المبينة فـي الفقـرات آراء ١٥–١٧ لا يدعم السيد يامادا هذا الخيار.

آراء١٩ يعتقد السيد يامادا أنه كان من المناسب تقديم طريقة أوسع وقابلة للتطبيق للتخفيف من أثـر التبـاين المحاسبي. ولكون المرحلة ١ ليست مرحلة تمهيدية للمرحلة ٢ يتفق السيد يامادا مع وجهة النظـر القائلة بأن الحلول العملية في المدى القصير هي وحدها المبنية على الممارسات الحاليـة لـشركات التأمين. ويعتقد أنه إذا سمح بإعادة قياس الإلتزامات التأمينية من خلال معدل خصم حـالي مبنـي

على السوق كوسيلة لحل التباين فيجب أيضا السماح في المرحلة ١ بفئة جديدة من الإلتزامات المسجلة بالتكلفة المطفأة كما هو الحال في الإجراء الياباني "ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة" (DSR).

آراء٢٠ على الرغم من أن السيد يامادا يقر بأن أسلوب "ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة" قد لا يقود إلى قياسات أكثر ملائمة وموثوقية، فهو يشير أن لدى شركات التأمين سنوات عديدة من الخبرة في تطبيق هذا الأسلوب الذي نشأ في عام ٢٠٠٠ عندما أدخلت اليابان معيارا محاسبيا للأدوات المالية يتشابه مع معايير المحاسبة الدولية ٣٢ و ٣٩. ويعتقد بعدم وجود حل مثالي في المرحلة ١ وانه بالإضافة إلى الإفصاح عن المعلومات بالقيمة العادلة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ فإن أسلوب "ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة" قد يقدم حلا معقولا للمرحلة ١ وبالتالي فهو لا يتفق مع ما خلَصَ إليه المجلس من أن الفقرة استنتاج ١٧٨ التي تعدل متطلبات القياس الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للأصول المالية "من شأنها أن تخفف ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلى حد غير مقبول". وبالفعل فإن السيد يامادا يعتقد أن الإعفاء في هذا المعيار من الفقرات ١٠-١٢ في معيار المحاسبة الدولي ٨ قد ينتقص من ملائمة وموثوقية البيانات المالية أكثر مما كان سيحدث في حال تقديم أسلوب "ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة".

المحتويات

إرشادات تنفيذ
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*"

إرشادات التنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"*

أرفقت هذه الإرشادات بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إلا أنها لا تشكل جزءا منه.

المقدمة

تنفيذ ١ تتضمن إرشادات التنفيذ هذه ما يلي:

(أ) توضح أي العقود والمشتقات الضمنية هي ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات تنفيذ ٢-٤).

(ب) تتضمن مثالا عن عقد تأمين يتضمن مكونا إيداعيا يحتاج إلى التجزئة (الفقرة تنفيذ ٥).

(ج) توضح محاسبة الظل (الفقرات تنفيذ ٦-١٠).

(د) تناقش كيف يمكن لشركة التأمين أن تلبي متطلبات الإفصاح في هذا المعيار (الفقرات تنفيذ ١١-٧١).

تعريف عقد التأمين

تنفيذ ٢ يوضح المثال تنفيذ ١ تطبيق تعريف عقد التأمين إلا أنه لا يوضح كافة الظروف المحتملة.

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين		
	نوع العقد	*المعاملة في المرحلة ١*
١.١	عقد التأمين (انظر التعريف في الملحق أ من هذا المعيار وللإرشادات في الملحق ب).	ضمن نطاق هذا المعيار ما لم تقع ضمن نطاق الاستثناءات في الفقرة ٤ منه. يجب فصل بعض المشتقات الضمنية والمكونات الإيداعية (أنظر الأمثلة تنفيذ ٢ و ٣ والفقرات ٧-١٢ من هذا المعيار).
٢.١	منافع الوفاة التي يمكن أن تتجاوز المبالغ واجبة الدفع عند التخلي أو عند الإستحقاق.	عقود التأمين (ما لم تكن المبالغ الطارئة غير هامة في كافة السيناريوهات ذات المضمون التجاري). يمكن أن تعاني شركة التأمين من خسائر هامة من عقد منفرد إذا توفي حامل الوثيقة مبكرا. انظر المثال (١-٢٣ إلى ٢٧) للمزيد من التوضيح حول جزاءات التخلي.
٣.١	عقد مرتبط بالوحدة تُدفع بموجبه منافع مرتبطة بالقيمة العادلة لمجموعة من الأصول. المنفعة هي ١٠٠% من قيمة الوحدة على التخلي أو الإستحقاق و ١٠١ % من قيمة الوحدة في حال الوفاة.	يتضمن هذا العقد مكونا إيداعيا (١٠٠ % من قيمة الوحدة) ومكونا تأمينيا (منافع الوفاة الإضافية البالغة ١ %). تسمح الفقرة ١٠ من هذا المعيار بالتجزئة (إلا أنه يتطلبها فقط إذا كان المكون التأميني ماديا ولم تكن شركة التأمين ملزمة أن تعترف بكافة الإلتزامات والحقوق الناشئة عن المكون الإيداعي). وإذا كان المكون التأميني غير مجزأ يكون العقد بكامله عقد إستثمار لكون المكون التأميني غير هام بالنسبة لكامل العقد.
٤.١	دخل سنوي مشروط مدى الحياة	عقد التأمين (ما لم يكن المبلغ المشروط غير ذي أهمية في كافة الحالات ذات المضمون التجاري). يمكن أن تلحق بشركة التأمين خسارة هامة من جراء عقد مفرد إذا بقي المستفيد من الدخل السنوي على قيد الحياة أطول من المتوقع.
٥.١	الهبات الصافية: يتلقي الشخص المؤمن مبلغا في حال بقائه على قيد الحياة إلى تاريخ معين إلا أن المستفيدين لا يتلقون شيئا إذا توفي ذلك الشخص قبل التاريخ المحدد.	عقد التأمين (ما لم يكن نقل مخاطر التأمين غير جوهري). في حالة مجموعة متجانسة نسبيا من الهبات الصافية معروف أنها تتكون من عقود تنقل جميعها مخاطر التأمين فيمكن لشركة التأمين تصنيف كامل المجموعة كعقد تأمين دون اختبار كل عقد لتحديد القليل من الهبات الصافية غير المشتقة التي تنقل مخاطر تأمين غير هامة (انظر الفقرة ب ٢٥).
٦.١	الدخل السنوي المؤجل: يتلقى حامل الوثيقة أو يمكن له أن يختار أن يتلقى دخلا مشروطا مدى الحياة بنسب مضمونة منذ البداية.	عقد التأمين (ما لم يكن نقل المخاطر غير هام). ينقل العقد مخاطرة الوفاة إلى شركة التأمين منذ البداية لأن شركة التأمين قد تكون ملزمة بدفع منافع إضافية هامة لعقد مفرد إذا كان المستفيد من الدخل مدى الحياة قد اختار أخذ الدخل السنوي المشروط مدى الحياة وبقي على قيد الحياة أطول من المتوقع (ما لم يكن المبلغ المشروط غير هام في كافة الحالات ذات المضمون التجاري).

يتبع الصفحة السابقة

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

	نوع العقد	*المعاملة في المرحلة ١*
١.٧	الدخل السنوي المؤجل: يتلقى حامل الوثيقة أو يستطيع أن يختار أن يتلقى الدخل السنوي المشروط مدى الحياة بنسب تسود عندما يبدأ الدخل سنوي.	ليس عقد تأمين منذ البداية، إذا كان بإمكان شركة التأمين إعادة تسعير مخاطرة الوفاة دون قيود. ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس* ما لم يتضمن العقد ميزة المشاركة الإختيارية. عندما يصبح العقد بمعدل دخل سنوي ثابت (ما لم يكن المبلغ المشروط غير هام في كافة الحالات ذات المضمون التجاري).
١.٨	عقد الإستثمار الذي لا يتضمن ميزة مشاركة اختيارية	ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
١.٩	عقد الإستثمار التي يتضمن ميزة المشاركة الإختيارية.	تحدد الفقرة ٣٥ من هذا المعيار متطلبات هذه العقود المستبعدة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
١.١٠	عقود الإستثمار التي يكون فيها الدفع مرتبط تعاقديا (دون تقدير) بالعائد على وعاء محدد من الأصول في حيازة شركة التأمين.	ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن الدفعات المعبر عنها بقيم الوحدات تمثل القيمة العادلة لأصول محددة يتم قياسها بالقيمة الحالية للوحدة (أنظر الفقرات تطبيق (٣٣)(ز) من الملحق أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
١.١١	العقد الذي يتطلب دفعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسارة التي لحقت به بسبب عدم قيام مدين معين بالدفع في تاريخ الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين. يمكن للعقد أن يأخذ أشكال قانونية مختلفة (عقد تأمين، ضمان مالي، أو خطاب ضمان).	عقد تأمين. ضمن نطاق هذا المعيار ما لم يكن العقد قد تم إبرامه أو الإبقاء عليه عند نقل الأصول أو الإلتزامات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إذا لم تتطلب السياسات المحاسبية لشركة التأمين منها أن يعترف بالإلتزام منذ البداية فإن اختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار قد يكون مناسبا بشكل خاص. لا يؤثر الشكل القانوني للعقد على الإعتراف والقياس.
١.١٢	ضمانة مالية لا تتطلب كشرط مسبق للدفع أن يكون حامل الوثيقة معرض، وتكبد خسارة من، تخلف المدين عن سداد دفعات على حساب الأصول المضمونة. ومن الأمثلة على هذا العقد ذلك العقد الذي يشترط سداد دفعات استجابة للتغييرات في تصنيف إئتماني محدد أو في مؤشر إئتمان.	ليس عقد تأمين. ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

يتبع الصفحة السابقة

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

	نوع العقد	*المعاملة في المرحلة ١*
١٣.١	صندوق الضمان المنشأ بموجب عقد، يتطلب العقد من كافة المشاركين دفع مساهمات للصندوق بحيث يتمكن من تلبية الإلتزامات التي تترتب المشاركين (وربما غيرهم)، وعادة ما يكون المشاركون من مهنة واحدة(مثلا: التأمين أو البنوك أو السفريات)	إن العقد الذي ينشئ صندوق الضمان هو عقد تأمين (انظر المثال ١-١١).
١٤.١	صندوق الضمان المنشأ بموجب قانون.	إن تعهد المشاركين بالمساهمة في الصندوق غير ناشئ عن عقد وبالتالي لا يوجد عقد تأمين. ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات و الأصول المحتملة*".
١٥.١	تأمين القيمة المتبقية أو ضمان القيمة المتبقية. تكون الضمانة من قبل أحد الأطراف بالقيمة العادلة في تاريخ مستقبلي بالنسبة لأصل غير مادي يحوزه مستفيد من التأمين أو الضمان.	عقد تأمين ضمن نطاق هذا المعيار (ما لم تكن التغييرات في ظروف الأصل ذات أثر غير هام). إن مخاطرة التغيير في القيمة العادلة بالنسبة للأصل غير المادي ليست مخاطرة مالية ذلك أن القيمة العادلة لا تعكس فقط سعر السوق لتلك الأصول (متغير مالي) وإنما حالة الأصل المحدد الذي يتم الاحتفاظ به (متغير غير مالي). ومع ذلك إذا كان العقد يعوض المستفيد فقط عن التغييرات في سعر السوق لا عن التغييرات في حالة أصل المستفيد فإن العقد مشتق وضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن ضمانات القيمة المتبقية المعطاة من المؤجر بموجب عقد الإيجار التمويلي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*الإيجارات*".
١٦.١	كفالة المنتجات الصادرة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة مباشرة.	عقود تأمين إلا أنها مستثناة من نطاق هذا المعيار (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيرادات*" و معيار المحاسبة الدولي ٣٧)
١٧.١	كفالة المنتجات الصادرة عن طرف ثالث.	عقود تأمين ليست ضمن نطاق الاستثناء بنفس معاملة عقود التأمين الأخرى.
١٨.١	عقود تأمين المجموعات التي تعطي شركة التأمين حقا تعاقديا نافذا وغير قابل للإلغاء لاستعادة المطالبات المدفوعة عن الأقساط المستقبلية مع التعويض المناسب عن القيمة الزمنية للنقود.	مخاطر التأمين ليست هامة. وبالتالي فإن العقد أداة مالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أتعاب الخدمة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ (الإعتراف كخدمات عند تقديمها مع مراعاة الشروط المختلفة).

يتبع الصفحة السابقة

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

	نوع العقد	*المعاملة في المرحلة ١*
١.١٩	ضمان الكوارث: سند ضمان يتم بموجبه تخفيض دفعات المبلغ الأساسي أو الفائدة أو كلاهما في حال وقوع حدث مسبب محدد ولا يتضمن هذا الحدث المسبب شرطا يجعل مصدَر الضمان يتكبد خسارة.	أداة مالية مع مشتق ضمني. كلاً من شركة التأمين وحامل العقد يقيسان المشتق الضمني بالقيمة العادلة.
١.٢٠	ضمان الكوارث: سند ضمان يتم بموجبه تخفيض دفعات المبلغ الأساسي أو الفائدة أو كلاهما بشكل كبير في حال وقوع حدث مسبب محدد ولا يتضمن هذا الحدث المسبب شرطا يجعل مصدَر الضمان يتكبد خسارة.	العقد هو عقد تأمين ويتضمن مكونا تأمينيا (حيث يكون مصدره في حكم حامل الوثيقة وحامل العقد في حكم شركة تأمين) ومكون ايداعي. (أ) إذا تمت تلبية شروط محددة فإن الفقرة ١٠ من هذا المعيار تتطلب من حامل العقد تجزئة المكون الإيداعي وتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عليه. (ب) يحاسب مصدر العقد على المكون التأميني كإعادة تأمين إذا كان يستعمل الضمان لهذه الغاية أما إذا لم يكن يستعمله كذلك فلا يقع ضمن نطاق هذا المعيار الذي لا يتناول محاسبة حامل الوثيقة لعقود التأمين المباشرة. (ج) بموجب الفقرة ١٣ من هذا المعيار بإمكان حامل العقد الاستمرار بمحاسبته الحالية للمكون التأميني ما لم تتضمن ممارسات ممنوعة بموجب الفقرة ١٤.
١.٢١	عقد التأمين الصادر عن شركة التأمين لصالح خطة منافع تقاعد محددة تغطي موظفي شركة التأمين أو مؤسسة أخرى توحد حساباتها ضمن نفس البيانات المالية لشركة التأمين.	يستبعد هذا العقد عادة من البيانات المالية التي ستتضمن: (أ) كامل مبلغ التزام التقاعد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" دون الخصم لحقوق الخطة بموجب العقد (ب) لا التزام على حامل الوثيقة بموجب العقد. (ج) الأصول تدعم العقد.
١.٢٢	عقد تأمين صادر للعاملين نتيجة لخطة مساهمة تقاعدية محددة. المنافع التقاعدية عن خدمات الموظفين في الفترات الحالية والسابقة ليست مشروطة على الخدمة المستقبلية. تصدر شركة التأمين أيضا عقودا مشابهة بنفس الشروط لأطراف ثالثة.	عقد تأمين ضمن نطاق هذا المعيار. إذا كان صاحب العمل يدفع جزءا من أقساط الموظفين أو يدفعها جميعها فإن الدفع من قبل صاحب العمل هو من منافع الموظفين ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٩. انظر أيضا معيار المحاسبة الدولي ١٩ الفقرات ٣٩-٤٢ و ١٠٤-١٠٤(د). كما أن "وثيقة التامين المؤهلة" كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ١٩ لا تحتاج لأن تلبي تعريف عقد التأمين في هذا المعيار.

يتبع الصفحة السابقة

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

	نوع العقد	*المعاملة في المرحلة ١*
٢٣.١	عقود القرض التي تتضمن رسوم دفع مسبقة يتم التنازل عنها إذا كانت الدفعة المسبقة ناتجة عن وفاة المقترض.	ليس عقد تأمين. قبل الدخول في العقد لا يواجه المقترض مخاطرة مرتبطة برسم الدفعة المسبقة. من هنا ورغم أن عقد القرض يعرض المقرض إلى مخاطرة الوفاة إلا أنه لا ينقل مخاطرة سابقة من المقترض. وبهذا فإن المخاطرة المصاحبة للتنازل عند الوفاة عن رسم الدفعة المسبقة ليست مخاطرة تأمين (الفقرات ب١٢-ب٢٤) من الملحق ب من هذا المعيار.
٢٤.١	عقود القرض التي تتضمن التنازل عن إعادة دفع كامل رصيد العقد في حال وفاة المقترض	يتضمن هذا العقد مكونا إيداعيا (القرض) ومكونا تأمينيا (التنازل عن رصيد العقد عند الوفاة مكافئا لمنفعة الدفع النقدي عند الوفاة). وفي حال تلبية شروط محددة فإن الفقرة ١٠ من هذا المعيار تتطلب أن يسمح بالتجزئة. وإذا كان المكون التأميني غير مجزأ فيعتبر العقد عقد تأمين إذا كان المكون التأميني جوهريا بالنسبة لكامل العقد.
٢٥.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تعديل القيمة السوقية (MVA) من القيم التي يتم التخلي عنها أو من منافع الوفاة من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية، ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الإستحقاق.	يحصل حامل الوثيقة على منفعة بقاء على قيد الحياة إضافية لكون تعديل القيمة السوقية ينطبق عند الإستحقاق. إن هذه المنفعة هي هبة صافية (انظر المثال تنفيذ ١-٥). وإذا كانت المخاطرة التي تنقلها هذه المنفعة هامة فإن العقد يعتبر عقد تأمين.
٢٦.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تسوية القيمة السوقية من قيم التخلي أو دفعات الإستحقاق من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الوفاة.	يحصل حامل الوثيقة على منفعة وفاة إضافية لكون تعديل القيمة السوقية لا ينطبق عند الوفاة، وإذا كانت المخاطرة التي يتم نقلها من خلال هذه المنفعة هامة فإن العقد يعتبر عقد تأمين.

يتبع الصفحة السابقة

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

	نوع العقد	*المعاملة في المرحلة ١*
٢٧.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تعديل القيمة السوقية من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الإستحقاق والوفاة، ويكون المبلغ مستحق الأداء عند الوفاة أو الإستحقاق هو المبلغ المستثمر أساسا مضافاً إليها الفائدة.	يحصل حامل الوثيقة على منافع إضافية لكون تعديل القيمة السوقية يتم تطبيقه عند الوفاة أو الإستحقاق إلا أن المنفعة لا تنقل مخاطر تأمين من حامل الوثيقة حيث يكون من المؤكد أن حامل الوثيقة سيعيش أو يموت وأن المبلغ مستحق الأداء عند الوفاة أو الإستحقاق يتم تعديله وفق القيمة الزمنية للنقود (انظر الفقرة ب٢٧ من هذا المعيار) والعقد هو عقد إستثمار. يجمع هذا العقد بين الميزتين الموضحتين في الأمثلة تنفيذ ١-٢٥ و ١-٢٦ وعندما تتم دراستهما بشكل منفصل فإن هاتين الميزتين تنقلان مخاطر تأمين، إلا أنه وعند جمعهما فإنهما لا تنقلان مخاطر تأمين، وبالتالي لا يكون من المناسب فصل هذا العقد إلى اثنين من المكونات "التأمينية". وإذا كان المبلغ واجب الدفع عند الوفاة غير معدل بالكامل على القيمة الزمنية للنقود أو معدل بطريقة أخرى فإن العقد قد ينقل مخاطر تأمين و إذا كانت المخاطرة التأمينية هامة فيكون العقد عقد تأمين.
٢٨.١	العقد يلبي تعريف عقد التأمين، وصدر عن مؤسسة ضمن مجموعة (على سبيل المثال شركة تأمين مراقبة) لصالح مؤسسة أخرى في نفس المجموعة.	إذا قدمت المؤسسات بيانات مالية فردية أو منفصلة فإنها تعامل العقد كعقد تأمين في هذه البيانات المالية المنفصلة أو الفردية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والفردية*"). تحذف هذه العملية من البيانات المالية الموحدة للمجموعة. إذا تمت إعادة تأمين العقد الداخلي ضمن المجموعة بواسطة طرف ثالث ليس جزءا من المجموعة فإن عقد إعادة التأمين يعامل كعقد تأمين مباشر في البيانات المالية الموحدة لكون العقد الداخلي ضمن المجموعة قد تم استبعاده عند التوحيد.
٢٩.١	الاتفاقية التي بموجبها تعوض المؤسسة أ المؤسسة ب عن الخسائر في واحد أو أكثر من العقود الصادرة عن المؤسسة ب والتي لا تنقل مخاطر تأمين هامة.	العقد هو عقد تأمين إذا كان ينقل مخاطر تأمين هامة من المؤسسة ب إلى المؤسسة أ حتى وإن كان بعض أو كل العقود الفردية لا تنقل مخاطر تأمين هامة إلى المؤسسة ب. العقد هو عقد إعادة تأمين إذا كان أي من العقود الصادرة عن المؤسسة ب عقد تأمين وإلا فالعقد هو عقد تأمين مباشر.

(أ) مصطلح " العقود الإستثمارية" يعتبر مصطلح غير رسمي للحصول على مناقشة سهلة. ويعود الى مصطلح الأدوات المالية التي لا تقابل في التعريف عقود التأمين.

المشتقات الضمنية

تنفيذ ٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المؤسسة فصل المشتقات الضمنية التي تلبي شروطا محددة عن الأداة الأساسية التي تحتوي هذه المشتقات، و قياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة والإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ولا تحتاج شركة التأمين إلى فصل المشتق الضمني الذي يلبي بذاته تعريف عقد التأمين (الفقرة ٧ من هذا المعيار) إلا أن فصل هذه المشتقات الضمنية وقياسها بالقيمة العادلة ليس ممنوعا إذا كانت السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين تتطلب الفصل أو إذا أجرت شركة التأمين تغييرا في سياساتها المحاسبية وكان هذا التغيير يلبي معايير الفقرة ٢٢ من هذا المعيار.

تنفيذ ٤ يشرح المثال تنفيذ ٢ معاملة المشتقات الضمنية التي تحتويها عقود التأمين وعقود الإستثمار علما بأن مصطلح "عقد الإستثمار" مصطلح غير رسمي يستعمل لتسهيل النقاش، ويشير إلى الأدوات المالية التي لا تلبي تعريف عقد التأمين. ولا يوضح المثال كافة الظروف المحتملة. وفي المثال فإن عبارة "قياس القيمة العادلة مطلوب" تعني أن على مصدر العقد القيام بما يلي:

(أ) قياس المشتق الضمني بالقيمة العادلة وتضمين التغييرات بقيمتها العادلة في الربح أو الخسارة.

(ب) فصل المشتق الضمني عن العقد الأساسي ما لم يتم قياس العقد بكامله بالقيمة العادلة وتضمين التغيير في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
١.٢	منافع الوفاة المرتبطة بسعر حق الملكية أو مؤشر حق الملكية واجبة الدفع عند الوفاة أو تأهيل الدخل السنوي وليس عند التخلي أو الإستحقاق.	إن ميزة مؤشر حق الملكية هي عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) لكون حامل الوثيقة يستفيد منها فقط عند حدوث الحدث المؤمن منه. إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق. إن العقد بكامله عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة).
٢.٢	منافع الوفاة التي تكون اكبر من: (أ) قيمة الوحدة لصندوق الإستثمار (تساوي القيمة واجبة الأداء عند التخلي أو الإستحقاق)؛ و (ب) الحد الأدنى المضمون.	إن ما يزيد عن الحد الأدنى المضمون زيادة على سعر الوحدة هو منفعة وفاة (مشابهة للدفعات في عقد ثنائي المسببات، انظر المثال تنفيذ ٢-١٩) وهو ما يلبي تعريف عقد التأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق. إن العقد بكامله عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة).

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
٣.٢	الخيار بأخذ دخل سنوي مشروط مدى الحياة بالنسبة المضمونة (ضمانة مرتبطة بمعدلات الفائدة والتغييرات في الوفيات).	إن الخيار المشتق هو عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق. إن العقد بكامله عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة).
٤.٢	الضمانة المشتقة لمعدلات الفائدة الدنيا في تحديد قيم التخلي أو الإستحقاق التي تكون مساوية أو أكثر من سعر السوق عند الإصدار وليست مربوطة بدين.	إن الضمانة المشتقة ليست عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) إلا أنها ذات علاقة وثيقة بالعقد الأساسي (الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من الملحق أ من معيار المحاسبة الدولي) ٣٩. إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع). إذا كانت الدفعات الهامة دفعات عمرية مشروطة فإن العقد عقد تأمين ويتضمن مكونا ايداعيا (الحد الأدنى المضمون) إلا أن من غير المطلوب من شركة التأمين أن تجزئ العقد إذا كانت تعترف بكافة الإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي (الفقرة ١٠ من هذا المعيار). إذا كان إلغاء المكون الإيداعي يتطلب من حامل الوثيقة إلغاء المكون التأميني فإن خياري الإلغاء قد يكونان متراكبان وإذا لم يكن من الممكن قياس خيار إلغاء المكون الإيداعي بشكل منفصل (أي دون دراسة الخيار الأخر) فإن الخيارين يعتبران جزءا من المكون التأميني (الفقرة تطبيق ٣٣(ح) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.	قياس القيمة ا لعادلة غير مسموح (الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
٥.٢	الضمانة المشتقة لمعدلات الفائدة الدنيا في تحديد قيم التخلي التي تكون أقل من سعر السوق عند الإصدار أو مربوطة بدين.	ليست الضمانة المشتقة عقد تأمين (ما لم تكن الضمانة المشتقة دخل سنوي مشروط إلى مدى هام). يكون قياس القيمة العادلة مطلوبا (الفقرة تطبيق ٣٣(ح) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	قياس القيمة العادلة مطلوب (الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
٦.٢	الضمانات المشتقة لدفعات الحد الأدنى من الدخل السنوي إذا كانت الدفعات السنوية مرتبطة تعاقديا بعوائد الإستثمار أو بسعر الأصول.		
	(أ) ضمانات لا تتعلق إلا بالدفعات التي ليست دخلا سنويا مشروطا.	إن الضمانة الضمنية هي عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة) قياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق. كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروطة غير هامة).
	(ب) ضمانات لا تتعلق إلا بالدفعات التي تعتبر دخلا سنويا مشروطا.	إن المشتق الضمني ليس عقد تأمين وقياس القيمة العادلة مطلوب (ما لم يتم إعتبار الضمانة أنها ذات علاقة وثيقة بالعقد الأساسي لأن الضمانة هي أساس فائدة غير مربوط بدين وهي مساوية أو أكثر من سعر السوق من البداية، انظر الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	إن قياس القيمة العادلة مطلوب (ما لم يتم إعتبار الضمانة أنها ذات علاقة وثيقة بالعقد الأساسي لأن الضمانة هي أساس فائدة غير مربوط بدين وهي مساوية أو أكثر من سعر السوق من البداية، انظر الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
	(ج) بإمكان حامل الوثيقة اختيار الحصول على دفعات تكون أو لا تكون دخلا سنويا مشروطا وتتعلق الضمانة بالاثنين. وعندما يقوم حامل الوثيقة بالاختيار بإمكان شركة التأمين تعديل أسعار الدخل السنوي المشروط لتعكس المخاطرة التي تتحملها شركة التأمين في ذلك الوقت (انظر الفقرة ب ٢٩ من هذا المعيار عن العقود التي تحتوي على مراحل تراكم وتسديد منفصلة).	إن الخيار الضمني للاستفادة من ضمانة دفعات الدخل السنوي المشروط هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة). وقياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع. إن الخيار الضمني للحصول على دفعات ليست دخلا سنويا مشروطا (الخيار الثاني) ليس عقد تأمين. إلا أنه لأن الخيار الثاني وخيار الدخل السنوي المشروط من البدائل المتاحة، فإن قيمتهما العادلة تكون متراكبة. وإذا كانا كذلك بحيث لا تستطيع شركة التأمين قياس الخيار الثاني على حدة (أي دون دراسة خيار الدخل السنوي المشروط) فإن الخيار الثاني يكون ذو علاقة وثيقة بعقد التأمين وفي هذه الحالة يكون قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق، إن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
٧.٢	الضمانة الضمنية لعائد أدنى على حق الملكية عند التخلي أو الإستحقاق.	إن الضمانة الضمنية ليست عقد تأمين (ما لم تكن الضمانة الضمنية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام) وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي. إن قياس القيمة العادلة مطلوب.	قياس القيمة العادلة مطلوب.
٨.٢	العائد المرتبط بحق الملكية المتاح عند التخلي أو الإستحقاق	إن المشتق الضمني ليس عقد تأمين (ما لم تكن الإيرادات المرتبطة بحق الملكية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام) وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي. إن قياس القيمة العادلة مطلوب.	قياس القيمة العادلة مطلوب
٩.٢	الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية الدنيا التي تكون متاحة فقط إذا اختار حامل الوثيقة الحصول على الدخل السنوي المشروط.	إن الضمانة الضمنية هي عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة) لأن حامل الوثيقة يستطيع أن يستفيد من الضمانة فقط في حال أخذ خيار الدخل سنوي (سواءً كانت معدلات الدخل السنوي قد تم تحديدها من البداية أو في تاريخ تأهل الدخل السنوي). إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق، العقد بكامله هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل العمري المشروط غير هامة).
١٠.٢	الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية الدنيا التي تكون متاحة لحامل الوثيقة إما (أ) كدفعة نقدية أو (ب) كدخل سنوي مشروط لمدة محددة أو (ج) نسب دخل سنوي مشروط مدى الحياة بمعدل الدخل السنوي السائد في **تاريخ تأهل الدخل السنوي**.	إذا كانت الدفعات المضمونة ليست مشروط إلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة فإن خيار الحصول على دخل سنوي مشروط مدى الحياة لا ينقل مخاطر تأمين إلى أن يقرر حامل الوثيقة الحصول على الدخل سنوي، وعليه فإن الضمانة الضمنية ليست عقد تأمين وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي، ويكون قياس القيمة العادلة مطلوبا. وإذا كانت الدفعات المضمونة مشروطة إلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة فإن للضمانة عقد تأمين (بشكل يشبه الهبة الصافية). قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	قياس القيمة العادلة مطلوب.

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
١١.٢	الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية الدنيا التي تكون متاحة لحامل الوثيقة إما (أ) كدفعة نقدية أو (ب) دخل سنوي لمدة محددة أو (ج) الدخل السنوي المشروط مدى الحياة بمعدل دخل سنوي يحدد منذ البداية.	إن كامل العقد هو عقد تأمين منذ البداية (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة). إن الخيار بالحصول على دخل سنوي مشروط مدى الحياة هو عقد تأمين ضمني وبالتالي فإن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع). إن الخيار بالحصول على دفعات نقدية أو دخل سنوي لفترة محددة (الخيار الثاني) ليس عقد تأمين (ما لم يكن الخيار مشروطا وإلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة). وبالتالي ينبغي فصله إلا أنه ولكون الخيار الثاني وخيار الدخل السنوي المشروط هما بدائل متاحة، فإن القيم العادلة متراكبة، وإذا كانا كذلك على نحو لا يمكن شركة التأمين من قياس الخيار الثاني منفصلا (أي دون دراسة خيار الدخل السنوي المشروط) فإن الخيار الثاني ذو علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي، وفي هذه الحالة يكون قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق.
١٢.٢	خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد مقابل قيمة تخلي نقدية محددة في جدول (أي ليست مصنفة في مؤشر وليست فائدة تراكمية).	قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع، الفقرة ٨ من هذا المعيار). قد تعتبر قيمة التخلي كمكون إيداعي إلا أن هذا المعيار لا يتطلب من شركة التأمين تجزئة العقد إذا كانت تعترف بكامل الإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي (الفقرة ١٠).	إن خيار التخلي ذو علاقة وثيقة بالعقد الأساسي إذا كانت قيمة التخلي تساوي تقريبا التكلفة المطفأة في كل تاريخ ممارسة الخيار (الفقرة تطبيق ٣٠(ز) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وبخلاف ذلك يقاس خيار التنازل بالقيمة العادلة.

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
١٣.٢	خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد بالقيمة المحاسبية المبنية على قيمة مبدئية ونسبة فائدة ثابتة أو متغيرة (أو مبنية على القيمة العادلة لوعاء من الأدوات المالية التي تحمل فائدة) محتملة بعد خصم تكاليف التخلي	كما هو الحال في قيمة التخلي النقدي (المثال تنفيذ ٢-١٢).	كما هو الحال في قيمة التخلي النقدي (المثال تنفيذ ٢-١٢).
١٤.٢	خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد بقيمة التخلي على أساس حق الملكية أو سعر سلعة أو مؤشر.	إن الخيار ليس ذا علاقة وثيقة بالعقد الأساسي (ما لم يكن خيار الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام). قياس القيمة العادلة مطلوب (الفقرة ٨ من هذا المعيار و الفقرة تطبيق ٣٠(د)، (هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	قياس القيمة العادلة مطلوب (الفقرة تطبيق ٣٠(د)، (هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
١٥.٢	خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد بقيمة محاسبية تساوي القيمة العادلة لوعاء من إستثمارات حقوق الملكية بشكل محتمل بعد خصم تكاليف التخلي.	إذا كانت شركة التأمين تقيس هذا الجزء من إلتزاماتها بالقيمة المحاسبية فلا تكون هناك حاجة لتسويات مستقبلية للخيار (ما لم تختلف قيمة التخلي بشكل جوهري عن القيمة المحاسبية (انظر الفقرة تطبيق ٣٣(ز) وبخلاف ذلك يكون قياس القيمة العادلة مطلوبا.	إذا اعتبرت شركة التأمين القيمة المحاسبية على أنها التكلفة المطفأة أو أنها القيمة العادلة لذلك الجزء من الإلتزام فلا تكون هناك حاجة لتسوية إضافية للخيار (ما لم تكن قيمة التخلي تختلف بشكل جوهري عن القيمة المحاسبية) وبخلاف ذلك يكون قياس القيمة العادلة مطلوبا.
١٦.٢	ميزة تعاقدية تقدم عائدا يرتبط تعاقديا (دون تقدير) بالعائد على أصول محددة.	المشتقة الضمنية هي ليست عقد تأمين ولا ترتبط على نحو وثيق بالعقد (الفقرة "تطبيق ٣٠ (ح)" من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن قياس القيمة العادلة هو أمر مطلوب.	إن قياس القيمة العادلة هو أمر مطلوب.

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
١٧.٢	مكافأة الاستمرارية المدفوعة عند الإستحقاق نقدا (أو كدخل سنوي لمدة محددة).	إن المشتق الضمني (الخيار بالحصول على مكافأة الاستمرارية) ليس عقد تأمين (ما لم تكن مكافأة الاستمرارية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام). لا تتضمن مخاطرة التأمين انقضاء أو استمرار المخاطرة (الفقرة ب١٥ من هذا المعيار). قياس القيمة العادلة مطلوب.	إن الخيار أو النص التلقائي لتمديد المدة الباقية حتى الإستحقاق بالنسبة لأداة دين ليس ذي علاقة وثيقة بأداة الدين الأساسية ما لم يكن هناك تعديل متناسب مع سعر الفائدة الحالي في السوق في وقت التمديد (الفقرة تطبيق ٣٠(ج)، من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وإذا كان الخيار أو النص ليس ذو علاقة وثيقة بالأداة الأساسية فإن قياس القيمة العادلة مطلوب).
١٨.٢	مكافأة الاستمرارية المدفوعة عند الإستحقاق كدخل سنوي مشروط معزز مدى الحياة.	إن المشتق الضمني عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة). قياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق لأن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).
١٩.٢	عقد ثنائي المسببات، على سبيل المثال عقد يتطلب الدفع المشروط على توقف إمداد الطاقة الذي يؤثر بشكل سلبي على حامل العقد(المسبب الأول) ومستوى محدد من أسعار الكهرباء (المسبب الثاني). لا يتم الدفع المشروط إلا في حال وقوع كلا الحدثين المسببين.	إن المشتق الضمني هو عقد تأمين (ما لم يفتقر المسبب إلى المضمون التجاري). العقد الذي يعتبر عقد تأمين سواء منذ البداية أو في وقت لاحق يبقى عقد تأمين إلى حين انقضاء جميع الحقوق والإلتزامات أو إلى حين انتهاء مدته (الفقرة ب٣٠ من هذا المعيار). وبالتالي وعلى الرغم من أن التعرض الباقي يشابه المشتق الضمني بعد حصول الحدث المؤمن منه فإن المشتق الضمني يبقى عقد تأمين ويكون قياس القيمة العادلة غير مطلوب (ولكن غير ممنوع).	لا ينطبق، لأن كامل العقد هو عقد تأمين(ما لم يفتقر المسبب إلى المضمون التجاري).

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٢: المشتقات الضمنية

	نوع المشتق الضمني	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي*	*المعاملة إذا كان المشتق في عقد إستثمار أساسي*
٢٠.٢	أرباح مشاركة غير مضمونة في عقد تأمين على الحياة، حيث يكون المبلغ خاضع تعاقديا لتقدير شركة التأمين إلا أنه مبني تعاقديا على تجربة شركة التأمين الفعلية في المجموعات ذات العلاقة من عقود التأمين.	العقد يتضمن ميزة مشاركة اختيارية لا مشتق ضمني (الفقرة ٣٤ من هذا المعيار).	لا ينطبق، لأن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).

(أ) تكون المدفوعات مشروطة بعمر معين إذا كانت متوقفة على الموت أو البقاء.

تجزئة المكون الإيداعي

تنفيذ ٥ تتطلب الفقرة ١٠ من هذا المعيار من شركة التأمين تجزئة بعض عقود التأمين التي تحتوي على مكون إيداعي. يوضح المثال تنفيذ ٣ هذا المتطلب وعلى الرغم من أن ترتيبات هذا النوع أكثر شيوعا في إعادة التأمين فإن نفس المبدأ ينطبق على التأمين المباشر. إلا أن التجزئة غير مطلوبة إذا كانت شركة التأمين تعترف بالإلتزامات أو الحقوق الناشئة عن المكون الإيداعي.

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

الخلفية

تتوفر الخصائص التالية في عقد إعادة التأمين:

(أ) تدفع شركة التأمين المباشرة أقساط بواقع ١٠ وحدات نقدية في كل سنة ولمدة خمس سنوات.

(ب) يتم فتح حساب وقائع يعادل ٩٠ % من الأقساط المجمعة (بما فيها الأقساط الإضافية التي تناولتها الفقرة (ج) أدناه) ناقص ٩٠ % من المطالبات المجمعة.

(ج) إذا كان الرصيد في حساب الوقائع سالبا (أي أن المطالبات المجمعة تفوق الأقساط المجمعة) تدفع شركة التأمين المباشرة قسطا إضافيا يساوي رصيد حساب الوقائع مقسوما على عدد السنوات الباقية من مدة العقد.

(د) في نهاية العقد ، إذا كان رصيد حساب الوقائع موجبا (أي أن الأقساط المجمعة تفوق المطالبات المجمعة) تتم إعادة الدفع لشركة التأمين المباشرة وإذا كان الحساب سالبا تدفع شركة التأمين الرصيد إلى معيد التأمين كقسط إضافي.

(هـ) لا يمكن لأي من الطرفين إنهاء العقد قبل الإستحقاق.

(و) الحد الأعلى للخسارة الذي يطلب من معيد التأمين دفعه في أي فترة هو ٢٠٠ وحدة نقد.

يعتبر هذا العقد عقد تأمين لكونه ينقل مخاطر تأمين هامة إلى معيد التأمين، وعلى سبيل المثال في الحالة ٢ التي يتم مناقشتها تاليا فإن معيد التأمين ملتزم بدفع منافع إضافية بالقيمة الحالية ، في السنة ١ بواقع ٣٥ وحدة نقد وهو ما يعتبر جوهريا بوضوح بالنسبة للعقد.

تتناول المناقشة التالية المحاسبة من قبل معيد التأمين، وتنطبق مبادئ مشابهة على المحاسبة من قبل شركة التأمين المباشرة.

(أ) تم التعبير عن المبالغ النقدية في إرشادات التنفيذ بالوحدة النقدية (و. ن).

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

تطبيق المتطلبات: الحالة ١- لا يوجد مطالبات

إذا لم تكن هناك مطالبات تتلقى شركة التأمين المباشرة ٤٥ وحدة نقد في السنة ٥ (٩٠ % من الأقساط المتراكمة البالغة ٥٠ وحدة نقد). وفي الواقع قدمت شركة التأمين المباشرة قرضا سيقوم معيد التأمين بسداده بدفعة واحدة بواقع ٤٥ وحدة نقد في السنة ٥.

إذا كانت سياسات شركة التأمين المحاسبية تتطلب منها الإعتراف بالتزامها التعاقدي لتسديد القرض إلى شركة التأمين المباشرة فإن التجزئة مسموحة إلا أنه غير مطلوبة. وإذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب منها الإعتراف بالإلتزام لتسديد القرض فيكون مطلوبا من معيد التأمين تجزئة العقد (الفقرة ١٠ من هذا المعيار).

إذا كان مطلوبا من معيد التأمين تجزئة العقد أو إذا اختار ذلك فإنه يقوم بذلك كالتالي:
إن لكل دفعة من شركة التأمين المباشرة مكونين: مقدم قرض (مكون ايداعي) ودفعة للتغطية التأمينية (مكون تأميني). وبتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي، يكون مطلوبا من معيد التأمين أن يقيسه منذ البداية بالقيمة العادلة. ويمكن تحديد القيمة العادلة من خلال خصم التدفقات النقدية المستقبلية من المكون الإيداعي. لنفترض أن معدل الخصم المناسب هو ١٠ % وأن الغطاء التأميني متساوي في كل سنة عندها يكون قسط الغطاء التأميني متساويا في كل سنة. إن كل دفعة بواقع ١٠ وحدات نقد من قبل شركة التأمين المباشرة تشكل مقدم قرض بواقع ٦,٧ وحدة نقد وقسط تأمين بواقع ٣,٣ وحدة نقد.

يحاسب معيد التأمين على المكون التأميني بنفس الطريقة التي يحاسب فيها على عقود التأمين المنفصلة التي تتضمن أقساطا بواقع ٣,٣ وحدة نقد.

تكون الحركات في حساب القرض كما يلي:

السنة	الحساب الافتتاحي	الفائدة بواقع ١٠ %	المقدم (إعادة الدفع)	الحساب الختامي
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٦,٧٠	٦,٧٠
١	٦,٧٠	٠,٦٧	٦,٧٠	١٤,٠٧
٢	١٤,٠٧	١,٤١	٦,٧٠	٢٢,١٨
٣	٢٢,١٨	٢,٢٢	٦,٧٠	٣١,٠٩
٤	٣١,٠٩	٣,١١	٦,٧٠	٤٠,٩٠
٥	٤٠,٩٠	٤,١٠	(٤٥,٠٠)	٠,٠٠
المجموع		١١,٥٠	(١١,٥٠)	

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

تطبيق المتطلبات: الحالة ٢- مطالبات مقدارها ١٥٠ وحدة نقد في السنة ١

ادرس الآن ما يحدث في حال دفع معيد التأمين مطالبة بواقع ١٥٠ وحدة نقد في السنة ١. تظهر التغييرات في حساب الوقائع والأقساط الإضافية الناتجة كما يلي:

السنة	القسط الإضافي	القسط	مجموع القسط	القسط التراكمي	المطالبات	المطالبات المجمعة	الأقساط المجمعة ناقص المطالبات	حساب الوقائع
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٠	١٠	٠	١٠	١٠	٠	٠	١٠	٩
١	١٠	٠	١٠	٢٠	(١٥٠)	(١٥٠)	(١٣٠)	(١١٧)
٢	١٠	٣٩	٤٩	٦٩	٠	(١٥٠)	(٨١)	(٧١)
٣	١٠	٣٦	٤٦	١١٥	٠	(١٥٠)	(٣٥)	(٣١)
٤	١٠	٣١	٤١	١٥٦	٠	(١٥٠)	٦	٦
		١٠٦	١٥٦		(١٥٠)			

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

التدفقات النقدية الإضافية الناتجة عن المطالبة في السنة ١

تقود المطالبة في السنة ١ إلى التدفقات النقدية الإضافية التالية مقارنة بالحالة ١:

السنة	القسط الإضافي	المطالبات	المسترد في الحالة ٢	المسترد في الحالة ١	صافي التدفقات النقدية الإضافية	القيمة الحالية بواقع ١٠ %
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٠	٠	٠			٠	٠
١	٠	(١٥٠)			(١٥٠)	(١٥٠)
٢	٣٩	٠			٣٩	٣٥
٣	٣٦	٠			٣٦	٣٠
٤	٣١	٠			٣١	٣٢
٥	٠	٠	(٦)	(٤٥)	٣٩	٢٧
المجموع	١٠٦	(١٥٠)	(٦)	(٤٥)	(٥)	(٣٥)

إن للتدفقات النقدية الإضافية قيمة حالية تبلغ ٣٥ وحدة نقد في السنة ١ (على فرض أن معدل الخصم بواقع ١٠ % مناسب) وبتطبيق الفقرات ١٠-١٢ من هذا المعيار فإن شركة التأمين المباشرة لا تجزئ العقد وتطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي (ما لم تكن شركة التأمين المباشرة قد اعترفت بالتزاماتها التعاقدية بإعادة دفع المكون الإيداعي إلى معيد التأمين). وإذا لم يتم ذلك فقد تعترف شركة التأمين المباشرة بمبلغ ١٥٠ وحدة نقد التي قبضتها في السنة ١ كدخل وبالدفعات الإضافية في السنوات ٢-٥ كنفقات، إلا أنه وفي الواقع فإن معيد التأمين قد دفع المطالبة بواقع ٣٥ وحدة نقد وقدم قرضا بواقع ١١٥ وحدة نقد (١٥٠ وحدة نقد ناقص ٣٥ وحدة نقد)، والتي سيتم إعادة دفعها على دفعات.

يبين الجدول التالي التغييرات في رصيد القرض ويفترض الجدول أن القرض الأصلي المبين في الحالة ١ والقرض الجديد في الحالة ٢ يلبيان معايير المعادلة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. علما بأن المبالغ المذكورة في الجدول مدورة:

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

القرض إلى (من) معيد التأمين

السنة	الحساب الافتتاحي	الفائدة بواقع ١٠ %	الدفع حسب الجدول الأصلي	الدفعات الإضافية في الحالة ٢	الحساب الختامي
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٠	–	–	٦	–	٦
١	٦	١	٧	(١١٥)	(١٠١)
٢	(١٠١)	(١٠)	٧	٣٩	(٦٥)
٣	(٦٥)	(٧)	٧	٣٦	(٢٩)
٤	(٢٩)	(٣)	٦	٣١	٥
٥	٥	١	(٤٥)	٣٩	٠
المجموع	(١٨)	(١٢)	(٣٠)		

محاسبة الظل

تنفيذ ٦ تسمح الفقرة ٣٠ من هذا المعيار إلا أنها لا تتطلب الممارسة التي يطلق عليها أحيانا اسم "محاسبة الظل". يشرح المثال تنفيذ ٤ "محاسبة الظل".

تنفيذ ٧ إن "محاسبة الظل" ليست هي ذاتها محاسبة تحوط القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولا يكون لها عادة نفس الأثر. فبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قد يتم تحديد أصل مالي غير مشتق أو التزام مالي غير مشتق كأداة تحوط فقط للتحوط لخاطر الصرف الأجنبي.

تنفيذ ٨ لا تنطبق "محاسبة الظل" على الإلتزامات الناتجة عن عقود الإستثمار (أي العقود التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ذلك أن القياس الذي تنطوي عليه هذه الإلتزامات (بما فيها معالجة تكاليف المعاملة ذات العلاقة) لا تعتمد على قيمة الأصول أو العائد على الأصول. إلا أن "محاسبة الظل" قد تنطبق على ميزة المشاركة الإختيارية ضمن عقد الإستثمار إذا كان قياس هذه الميزة يعتمد على قيمة الأصول أو العائد على الأصول.

تنفيذ ٩ لا تنطبق "محاسبة الظل" إذا كان قياس الإلتزام التأميني لا يحدث بشكل مباشر بدافع الأرباح والخسائر المحققة. وعلى سبيل المثال لنفترض أن الأصول المالية تقاس بالقيمة العادلة والإلتزامات التأمينية تقاس باستعمال معدل خصم يعكس المعاملات في السوق إلا أنه لا يعتمد بشكل مباشر على الأصول الفعلية المحتفظ بها. إن قياس الأصول والإلتزام يعكس التغيير في معدل الفائدة إلا أن قياس الإلتزام لا يعتمد بشكل مباشر على المبالغ المسجلة عن الأصول المحتفظ بها. وبالتالي فإن "محاسبة الظل" لا تنطبق كما أن التغييرات في المبالغ المسجلة من الإلتزام يتم الإعتراف بها كربح أو خسارة لأن أن معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" يتطلب الإعتراف بكامل بنود الدخل والنفقات في الربح والخسارة ما لم يتطلب أحد المعايير أو التفسيرات خلاف ذلك.

تنفيذ ١٠ قد تكون "محاسبة الظل" مناسبة إذا كان هناك رابطة تعاقدية بين الدفعات إلى حامل الوثيقة والمبالغ المسجلة من أو العائدات على العقارات التي يشغلها المالك. إذا استعملت مؤسسة ما نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦" *الممتلكات والمصانع والمعدات*"، فإنها تعترف بالتغييرات في المبالغ المسجلة عن العقارات التي يشغلها المالك كفائض إعادة تقييم. أما إذا اختارت أيضا "محاسبة الظل" فإن التغييرات في قياس الإلتزام التأميني الناتجة عن إعادة تقييم العقارات يتم الإعتراف بها كفائض إعادة تقييم.

المثال ٤: "محاسبة الظل"

الخلفية

بموجب بعض المتطلبات الوطنية لعقود التأمين يتم استهلاك تكاليف الشراء المؤجلة (DAC) طيلة مدة العقد كجزء ثابت من إجمالي الربح المتوقع (EGP). ويشمل إجمالي الربح المتوقع عائد الإستثمار بما فيه الأرباح أو الخسائر المحققة (وليس غير المحققة). وتنطبق الفائدة على كل من تكاليف الشراء المؤجلة وإجمالي الربح المتوقع للمحافظة على علاقات القيمة الحالية. ومن أجل التبسيط، يتجاهل هذا المثال الفائدة كما يتجاهل إعادة تقدير إجمالي الربح المتوقع.

في بداية العقد كانت تكاليف الشراء المؤجلة بالنسبة لشركة التأمين "أ" بمبلغ ٢٠ وحدة نقد تتعلق بهذا العقد وكانت القيمة العادلة (في البداية) لإجمالي الربح المتوقع بمبلغ ١٠٠ وحدة نقد. وبعبارة أخرى فإن تكاليف الشراء المؤجلة هي ٢٠ % من إجمالي الربح المتوقع في البداية، إلا أنه ولكل وحدة نقد من إجمالي الأرباح المتحققة تطفئ شركة التأمين "أ" تكاليف الشراء المؤجلة بواقع ٠,٢٠ وحدة نقد. وعلى سبيل المثال إذا باعت شركة التأمين "أ" أصلا واعترف بربح يبلغ ١٠ وحدات نقد فإن شركة التأمين "أ" تطفئ تكاليف الشراء المؤجلة بواقع وحدتي نقد (أي عشرين % من ١٠ وحدات نقد).

وقبل اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في العام ٢٠٠٥ قاست شركة التأمين "أ" أصولها المالية على أساس التكلفة. (وعليه فإن إجمالي الربح المتوقع بموجب هذه المتطلبات المحلية يشمل فقط الأرباح أو الخسائر المحققة). ومع ذلك تصنف الشركة أصولها المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باعتبارها متوفرة برسم البيع. وبهذا تقيس شركة التأمين "أ" الأصول بالقيمة العادلة وتعترف بالتغييرات في قيمتها العادلة بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان التغييرات في حقوق الملكية. وفي العام ٢٠٠٥ اعترف شركة التأمين "أ" بالربح غير المتحقق بواقع ١٠ وحدات نقد على الأصول التي تدعم العقد.

في العام ٢٠٠٦ باعت شركة التأمين "أ" الأصول بمبلغ يساوي قيمتها العادلة في نهاية عام ٢٠٠٥ ومن أجل تلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قامت بنقل الأرباح المتحققة الآن بواقع ١٠ وحدات نقد من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر.

تطبيق الفقرة ٣٠ من هذا المعيار

تسمح الفقرة ٣٠ من هذا المعيار إلا أنها لا تتطلب من شركة التأمين "أ" أن تعتمد "محاسبة الظل". فإذا اعتمدت الشركة "محاسبة الظل"، تقوم بإطفاء تكاليف الشراء المؤجلة في العام ٢٠٠٥ بوحدتي نقد إضافيتين (٢٠ بالمئة من ١٠ وحدات نقد) وذلك نتيجة للتغيير في القيمة العادلة للأصول. ولأن شركة التأمين "أ" تعترف بالتغيير في القيمة العادلة في حقوق الملكية فهي بالتالي تعترف بالإطفاء الإضافي لوحدتي النقد بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان التغييرات في حقوق الملكية.

عندما تبيع شركة التأمين "أ" أصلا في عام ٢٠٠٦ فإنها لا تقوم بأن تعديل إضافي على تكاليف الشراء المؤجلة بل تنقل إطفاء تكاليف الشراء المؤجلة بواقع وحدتي نقد تتعلقان بالأرباح المحققة الآن من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة.

وباختصار تعالج "محاسبة الظل" ربحا غير محقق بنفس طريقة الربح المحقق باستثناء أن الربح غير المحقق وإطفاء تكاليف الشراء المؤجلة الناتجة هي (أ) يتم الإعتراف بها في حقوق الملكية وليس في الربح أو الخسارة و(ب) يتم نقلها إلى الربح أو الخسارة عندما يتحقق الربح على الأصول.

إذا لم تعتمد شركة التأمين "أ" "محاسبة الظل" فإن الأرباح أو الخسائر غير المحققة لا تؤثر على إطفاء تكاليف الشراء المؤجلة.

الإفصاح

الغرض من هذه الإرشادات

تنفيذ ١١ تقترح هذه الإرشادات في الفقرات ١٢-٧١ طرقا ممكنة لتطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات ٣٦-٣٩ من هذا المعيار. وكما تم توضيحه في الفقرة ١ب من هذا المعيار فإن الهدف من الإفصاح هو تحديد وتعريف المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في البيانات المالية لشركة التأمين، ومساعدة مستعملي هذه البيانات المالية على فهم المبالغ والتوقيت وعدم التأكد بالنسبة للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

تنفيذ ١٢ تقرر شركة تأمين في ضوء ظروفها مقدار الاهتمام الذي توليه لتلبية هذه المتطلبات ومقدار التركيز الذي سيبذله في الجوانب المختلفة من المتطلبات وكيف سيجمع المعلومات لعرض الصورة كاملة دون تضمين المعلومات ذات الإختلافات المادية. ومن أجل تلبية المتطلبات فلن تكون شركة التأمين بحاجة للإفصاح عن كافة البيانات المقترحة في هذه الإرشادات. وهذه الإرشادات لا تنشئ متطلبات إضافية.

تنفيذ ١٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (حسب تعديله في عام ٢٠٠٣) من المؤسسة "أن تقدم إفصاحات إضافية عندما يكون الإلتزام بالمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير كاف لتمكين المستخدم من فهم أثر معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على الوضع المالي للمؤسسة وأدائها المالي".

تنفيذ ١٤ للتسهيل تناقش إرشادات التنفيذ هذه كل متطلب إفصاح في هذا المعيار على حدة. ومن ناحية عملية فإن الإفصاح عادة ما يعرض كمجموعة متكاملة وقد تلبي الإفصاحات المنفردة أكثر من متطلب. فعلى سبيل المثال قد تساعد البيانات حول أحكام وشروط عقد التأمين في توصيل معلومات عن مخاطر التأمين ومخاطر نسبة الفائدة.

المادية

تنفيذ ١٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ١ أن متطلب الإفصاح المحدد في أحد المعايير أو التفسيرات لا حاجة لتلبيته إذا كانت المعلومات غير مادية. ويعرف معيار المحاسبة الدولي ١ المادية كما يلي:

> يكون إغفال أو الخطأ في عرض البنود ماديا إذا كان من شأنها، منفردة أو مجتمعة، أن تؤثر على القرار الاقتصادي للمستخدمين الذي يتم اتخاذه استنادا على هذه البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم وطبيعة الإغفال أو الخطأ بحسب الظروف المحيطة. ويمكن أن يكون حجم أو طبيعة البند، أو الاثنين معا، عاملا للتحديد.

تنفيذ ١٦ يوضح معيار المحاسبية الدولي ١ كذلك ما يلي:

> إن تقييم ما إذا كان الإغفال أو الخطأ قد يؤثر على القرار الاقتصادي للمستخدمين وبالتالي أن يكون ماديا يتطلب دراسة صفات هؤلاء المستخدمين. يقضي *الإطار العام لإعداد وتقديم البيانات المالية* يبين في الفقرة ٢٥ أنه "يفترض في المستخدمين أن يكون لديهم معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية والرغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من التمعن". وبالتالي فإن التقييم يجب أن يأخذ في الإعتبار كيف يمكن أن نتوقع من مستخدمين بهذه الصفات بشكل معقول أن يتأثروا في اتخاذ القرار الاقتصادي.

شرح المبالغ المعترف بها
(الفقرة ٣٦ و ٣٧ من هذا المعيار)

السياسات المحاسبية

تنفيذ ١٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح عن السياسات المحاسبية وتبرز الفقرة ٣٧(أ) من هذا المعيار هذا المتطلب. وعند إعداد الإفصاح عن السياسات المحاسبية لعقود التأمين، قد تحتاج شركة التأمين إلى التطرق إلى معالجتها لبعض أو كل ما يلي إذا كان صحيحا:

(أ) الأقساط (بما فيها معالجة الأقساط غير المقبوضة، التجديد والإنقضاء، والأقساط المحصلة من قبل وكلاء أو وسطاء إلا أنها لم تمرر بعد وضرائب الأقساط أو أي رسوم ضريبية أخرى أخرى على الأقساط.

(ب) الرسوم أو التكاليف الأخرى التي تدفع لحامل الوثيقة.

(ج) تكاليف الشراء (ووصف طبيعتها).

(د) المطالبات المستحقة (المبلغ عنها أو غير المبلغ عنها)، تكاليف معالجة المطالبات (ووصف طبيعتها) واختبارات ملاءة الإلتزام (بما فيه وصف للتدفقات النقدية التي يشملها الإختبار وما إذا كانت التدفقات النقدية مخصومة وكيف، ومعالجة الخيارات الضمنية والضمانات في هذه الإختبارات، انظر الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار). وقد تفصح شركة التأمين عما إذا كانت الإلتزامات التأمينية مخصومة وإذا كانت كذلك، توضح الأسلوب المستخدم.

(هـ) الهدف من الأساليب المستخدمة لتعديل إلتزامات التأمين للمخاطر وعدم التأكد (على سبيل المثال فيما يخص مستوى التأكد ومستوى الكفاية) وطبيعة هذه النماذج ومصدر المعلومات المستخدمة فيها.

(و) الخيارات الضمنية والضمانات (بما فيها وصف ما إذا كان (١) قياس الإلتزامات التأمينية يعكس القيمة الذاتية والقيمة الزمنية لهذه البنود و (٢) وأن قياسها ينسجم مع أسعار السوق الحالية الملحوظة.

(ز) ميزة المشاركة الإختيارية (بما فيه بيان واضح عن كيفية تطبيق شركة التأمين للفقرات ٣٤-٣٥ من هذا المعيار في تصنيف هذه الميزة كالتزام أو عنصر حقوق ملكية) والمزايا الأخرى التي تسمح لحاملي الوثائق بالمشاركة في الأداء الإستثماري.

(ح) الاسترداد وحوالة الحق وإجراءات التعويض الأخرى من طرف ثالث.

(ط) إعادة التأمين المحتفظ به.

(ي) اتفاقيات أوعية الاكتتاب التأميني والمشاركة في التأمين وصناديق الضمان.

(ك) عقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة ومعالجة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة.

(ل) كما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي ١، الأحكام التي تتخذها، بخلاف تلك التي تتضمن تقديرات، في معرض تطبيق السياسات المحاسبية التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. إن تصنيف مزايا المشاركة الإختيارية هو مثال على سياسة محاسبية قد يكون لها تأثير هام.

تنفيذ ١٨ إذا كانت البيانات المالية تفصح عن معلومات تكميلية مثل معلومات عن القيمة الضمنية التي لم يتم إعدادها على الأساس المستخدم للقياسات الأخرى في البيانات المالية فقد يكون من المناسب توضيح ذلك الأساس. إن الإفصاح عن طريقة القيمة الضمنية قد يتضمن بيانات مشابهة لتلك المبينة في الفقرة تنفيذ ١٧، وكذلك الإفصاح عما إذا كانت القيمة الضمنية تتأثر بالإيرادات المتوقعة من الأصول وكيف و بواسطة رأس المال المثبت (غير الخاضع للتعديل) وكيف يتم تقدير هذه الآثار.

الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات

تنفيذ ١٩ تطلب الفقرة ٣٧(ب) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات التي تنشأ عن عقود التأمين. وإذا قدمت شركة تأمين بيانات تدفقاتها النقدية باستخدام الأسلوب المباشر فإن الفقرة ٣٧(ب) تتطلب منها أن تفصح عن التدفقات النقدية الناشئة عن عقد التأمين أيضا. ولا يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن بنود معينة، والفقرات التالية تناقش كيف يمكن لشركة التأمين تلبية هذه المتطلبات العامة.

تنفيذ ٢٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ حدا أدنى من الإفصاح في متن الميزانية العمومية أو في إيضاحاتها. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات قد تحتاج شركة التأمين إلى عرض المبالغ التالية الناشئة عن عقد التأمين بشكل منفصل في متن الميزانية العمومية:

(أ) الإلتزامات بموجب عقود التأمين وعقود إعادة التأمين التي تم إصدارها.

(ب) الأصول بموجب عقود التامين وعقود إعادة التامين الصادرة.

(ج) الأصول بموجب إعادة التأمين المتنازل عنها. وبموجب الفقرة ١٤ (د) (١) من هذا المعيار، لا تتم معادلة هذه الأصول مقابل التزامات التأمين ذات العلاقة.

تنفيذ ٢١ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ١ كما لا يحدد هذا المعيار أوصاف وترتيب بنود السطر المعروضة في متن الميزانية العمومية. ويمكن لشركة التأمين تعديل الأوصاف والترتيب لتناسب طبيعة معاملاتها.

تنفيذ ٢٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات عن التصنيفات الفرعية لبنود السطر المعروضة، مصنفة بطريقة تناسب عمليات المنشأة. وستعتمد التصنيفات الفرعية لالتزامات التأمين التي تقتضي الإفصاح المنفصل على الظروف، لكن قد تتضمن بنود معينة مثل

(أ) العلاوات غير المكتسبة.

(ب) المطالبات المقدمة من حاملي الوثائق.

(ج) المطالبات المستحقة وغير الواردة في البيانات.

(د) المخصصات الناشئة عن اختبارات ملاءة الإلتزام.

(هـ) مخصصات المزايا المستقبلية غير التشاركية.

(و) الإلتزامات أو مكونات حقوق الملكية ذات العلاقة بمزايا المشاركة الإختيارية (انظر الفقرتان ٣٤-٣٥ من هذا المعيار). إذا صنفت شركة التأمين هذه المزايا كمكونات حقوق ملكية فإن الإفصاح يكون مطلوبا لتلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ التي تطلب من المؤسسة الإفصاح عن "وصف طبيعة وغاية كل احتياطي في حقوق الملكية".

(ز) الذمم الدائنة والمدينة المتصلة بعقود التأمين (المبالغ المستحقة حاليا إلى ومن الوكلاء والوسطاء وحاملي الوثائق ذات العلاقة بعقد التأمين).

(ح) الأصول غير التأمينية التي يتم الحصول عليها من خلال ممارسة الحق بالحصول على الإستردادات.

تنفيذ ٢٣ قد تكون التصنيفات الفرعية المشابهة مناسبة أيضا لأصول إعادة التأمين تبعا لماديتها والظروف الأخرى ذات العلاقة. وبالنسبة للأصول ضمن عقود التأمين وعقود إعادة التأمين التي يتم إصدارها فقد تحتاج شركة التأمين للتمييز بين:

(أ) تكاليف الشراء المؤجلة؛ و

(ب) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج الأعمال ونقل المحافظ.

تنفيذ ٢٤ ينص معيار المحاسبة الدولي ١ على المتطلبات ذات العلاقة التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة في متن بيان الدخل الخاص بها، كما أنها تتطلب تقديم بنود إضافية عندما يكون ذلك ضروريا لعرض الأداء المالي للمؤسسة بشكل عادل. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات فقد تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن المبالغ التالية في متن بيان الدخل الخاص به:

(أ) الإيراد من عقود التأمين المصدرة (دون أي تخفيض لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها).

(ب) الدخل من العقود مع معيدي التأمين.

(ج) النفقات المترتبة على مطالبات ومنافع حامل الوثيقة (دون أي تخفيض لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها).

(د) النفقات الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

تنفيذ ٢٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨ من المؤسسة الإفصاح عن مبلغ كل فئة هامة من الإيرادات المعترف بها خلال الفترة، وبالتحديد يتطلب الإفصاح عن الإيرادات الناشئة عن تقديم الخدمات. وعلى الرغم من أن الإيراد على عقود التأمين يقع خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ إلا أن الإفصاحات المشابهة قد تكون مناسبة لعقود التأمين. ولا ينص هذا المعيار على أسلوب معين للإعتراف بالإيرادات حيث توجد نماذج متعددة:

(أ) تعترف شركة التأمين بموجب بعض النماذج بالأقساط التي تم الحصول عليها خلال الفترة كإيرادات وتعترف بالمطالبات الناشئة خلال الفترة (بما فيها تقديرات المطالبات المستحقة وغير المبلغ عنها) كمصروفات.

(ب) تعترف شركة التأمين بموجب نماذج أخرى بالأقساط المقبوضة كإيراد وفي نفس الوقت تعترف بمصروف يمثل الزيادة الحاصلة في الإلتزام التأميني.

(ج) وبموجب نماذج أخرى على شركة التأمين أن تعرض في بياناتها الأقساط المقبوضة كودائع مستلمة. وتشمل إيراداتها المبلغ عنها تكاليف عن بنود مثل الوفاة بينما تشمل مطالبات ومنافع حامل الوثيقة المبلغ عنها المطالبات والمنافع ذات العلاقة بهذه المصروفات.

تنفيذ ٢٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ إفصاحا إضافيا عن بنود متعددة في الإيرادات والمصروفات. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات قد تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن البنود الإضافية التالية إما في متن بيانات الدخل أو في الملاحظات.

(أ) تكاليف الشراء (بما يميز تلك التي يتم الإعتراف بها كمصروف مباشرة من إطفاء تكاليف الشراء المؤجلة).

(ب) أثر التغيير في التقديرات والفرضيات.

(ج) الخسائر المعترف بها نتيجة تطبيق اختبارات ملاءة الإلتزام.

(د) بالنسبة لإلتزامات التأمين التي يتم قياسها على أسس مخصومة:

(١) ازدياد الفائدة لتعكس مرور الوقت؛ و

(٢) أثر التغيير في معدلات الخصم.

(هـ) التوزيعات أو المخصصات لحاملي العقود التي تتضمن مزايا مشاركة اختيارية. إن الجزء من الربح أو الخسارة الذي يتضمن أي مكون حقوق ملكية في هذه العقود هو توزيع للربح والخسارة وليس مصروف أو دخل (الفقرة ٣٤(ج) من هذا المعيار).

تنفيذ ٢٧ تقدم بعض شركات التأمين تحليلا مفصلا لمصادر مكاسبها من نشاطات التأمين إما في بيان الدخل أو كبيانات مكملة لبيان الدخل المعروض بشكل تقليدي. وقد يقدم هذا التحليل بيانات مفيدة عن الدخل والمصروف للفترة الحالية والتعرض للمخاطر التي تمت مواجهتها خلال الفترة.

تنفيذ ٢٨ إن البند المذكور في الفقرة ٢٥ ليس معادلة مقابل الدخل أو المصروف الناشئ عن إعادة التأمين المحتفظ به. (الفقرة ١٤(د)(٢) من هذا المعيار).

تنفيذ ٢٩ تتطلب الفقرة ٣٧(ب) أيضا إفصاحا محددا عن الأرباح أو الخسائر المعترف بها من خلال شراء إعادة التأمين. يفيد هذا الإفصاح مستعملي البيانات عن الأرباح أو الخسائر التي قد تنشأ عن القياسات غير الكاملة للإلتزامات التأمينية ذات العلاقة المباشرة وذلك باستخدام بعض نماذج القياس. كما أن بعض نماذج القياس تتطلب من شركة التأمين المباشرة تأجيل بعض هذه الأرباح والخسائر وإطفائها على مدى فترة التعرض للمخاطر ذات العلاقة أو فترة أخرى. وتتطلب الفقرة ٣٧(ب) أيضا من شركة التأمين المباشرة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذه الأرباح والخسائر المؤجلة.

تنفيذ٣٠ إذا لم تعتمد شركة التأمين سياسات محاسبية موحدة لإلتزامات التأمين الخاصة بشركاتها التابعة فقد تحتاج إلى تفصل الإفصاحات عن المبالغ المبلغ عنها في البيانات المالية من أجل إعطاء معلومات مفيدة عن المبالغ المحددة باستخدام سياسات محاسبية مختلفة.

الإفتراضات الهامة والمصادر الأخرى لتقدير عدم التأكد

تنفيذ ٣١ تتطلب الفقرة ٣٧(ج) من هذا المعيار من شركة التأمين وصف العملية التي تستخدمها في تحديد الإفتراضات ذات الأثر الأكبر على قياس الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المتأتية عن عقود التأمين. و عندما يكون ذلك عمليا، تقديم إفصاح كمي لهذه الإفتراضات. وبالنسبة لبعض الإفصاحات مثل معدلات الخصم أو الفرضيات حول التوجهات المستقبلية أو التضخم العام فمن الممكن أن يكون من السهل نسبيا الإفصاح عن الفرضيات المستخدمة (مجمعة بمستوى معقول إنما غير زائد عندما يكون ذلك ضروريا). وبالنسبة للافتراضات الأخرى كجداول منافع الوفاة فقد يكون من العملي الإفصاح عن الإفصاحات الكمية العديدة، وفي هذه الحالة يكون وصف العملية المستخدمة للوصول إلى هذه الإفتراضات أمر في غاية الأهمية.

تنفيذ ٣٢ قد يتضمن وصف العملية المستخدمة لتحديد الإفتراضات تلخيصا للأكثر أهمية من الأمور التالية:

(أ) الهدف من الفرضيات. مثلا قد تفصح شركة التأمين عما إذا كانت قد أرادت من الفرضيات أن تكون تقديرات محايدة للناتج المحتمل (التقديرات المثلى) أو تقديم مستوى معين من التأكد أو

من الكفاية. وإذا كان مقصودا منها تقديم مستوى كمي أو نوعي من التأكد، فقد تفصح شركة التأمين عن هذا المستوى.

(ب) مصدر المعلومات المستخدمة كمعطيات للفرضيات ذات الأثر الأكبر. مثلا قد تفصح شركة التأمين عما إذا كانت المعطيات داخلية أو خارجية أو مزيجا من الاثنين. وبالنسبة للمعلومات المشتقة من الدراسات التفصيلية التي لا يتم إنجازها سنويا فقد تفصح شركة التأمين عن المعايير المستخدمة في تحديد متى تم تحديث الدراسات وتاريخ آخر تحديث.

(ج) مدى انسجام الإفتراضات مع أسعار السوق الملحوظة أو المعلومات المنشورة الأخرى.

(د) وصف للطريقة التي تم بها أخذ التجارب السابقة والظروف الحالية والوقائع المعيارية بعين الإعتبار في إعداد التقديرات والفرضيات. وإذا كان من الطبيعي توقع علاقة بين التجربة والنتائج المستقبلية فقد توضح شركة التأمين أسباب استخدام الإفتراضات التي تختلف عن التجربة السابقة وأن تبين مدى الإختلاف.

(هـ) شرح لكيفية تعرّف شركة التأمين على العلاقة الترابطية بين الفرضيات المختلفة.

(و) وصف للطريقة التي وضعت بها شركة التأمين الفرضيات حول التوجهات المستقبلية كالتغيير في الوفاة وتكاليف الرعاية الصحية أو نتائج التقاضي.

(ز) سياسة شركة التأمين في تنفيذ التوزيعات والتخصيصات للعقود ذات ميزة المشاركة الإختيارية والفرضيات ذات العلاقة التي تظهر في البيانات المالية وطبيعة ومدى أي حالة عدم تأكد هامة حول مصالح حاملي الوثائق والمساهمين في الفائض غير الموزع المرتبط بتلك العقود وأثر أي تغيير خلال الفترة على البيانات المالية أو على أي تغيير خلال الفترة في السياسة أو في الفرضيات.

(ح) طبيعة ومدى حالات عدم التأكد التي تؤثر على فرضيات محددة. يضاف إلى ذلك ومن أجل الإلتزام بأحكام الفقرات ١١٦-١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ١ فقد تحتاج شركة التأمين إلى الإفصاح عن أنه من الممكن بشكل معقول استنادا إلى المعرفة الحالية أن يكون الناتج خلال السنة المالية التالية والذي يختلف عن الفرضيات يحتاج تعديلا ماديا للمبالغ المسجلة لإلتزامات وأصول التأمين. وتعطي الفقرة ١٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١ إرشادا إضافيا على هذا الإفصاح.

تنفيذ٣٣ لا يصف هذا المعيار الفرضيات المحددة التي ينبغي الإفصاح عنها لكون الفرضيات المختلفة قد تكون أكثر أهمية لأنواع مختلفة من العقود.

التغيير في الفرضيات

تنفيذ ٣٤ تتطلب الفقرة ٣٧(د) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن أثر التغيير في الفرضيات المستخدمة لقياس أصول وإلتزامات التأمين، وهو ما ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي يتطلب الإفصاح عن طبيعة ومقدار التغيير في تقديرات المحاسبة ذات الأثر على الفترة الحالية أو ذات الأثر المتوقع على الفترات المستقبلية.

تنفيذ ٣٥ عادة ما تكون الفرضيات متراكبة، وعندها قد يعتمد تحليل التغييرات حسب الفرضيات على الترتيب الذي يتم فيه إجراء التحليل وقد يكون عشوائي إلى حد ما. ولذلك فإن هذا المعيار لا يحدد صيغة جامدة أو مضمون لهذا التحليل. وهو ما سيسمح لشركة التأمين بتحليل التغييرات بطريقة تلبي الهدف من الإفصاح وتكون مناسبة لظروفها الخاصة. وإذا كان ذلك صحيحا فإن شركة التأمين قد تفصح بشكل منفصل عن أثر التغييرات في الفرضيات المختلفة، وبشكل خاص إذا كان التغيير في بعض الفرضيات ذو أثر سلبي بينما يكون ذو آثار إيجابية في أخرى. وقد تصف شركة التأمين أيضا أثر حالات التراكب بين الفرضيات والمحددات الناتجة عن تحليل أثر التغييرات في الفرضيات.

تنفيذ ٣٦ قد تفصح شركة التأمين عن أثر التغييرات في الفرضيات قبل وبعد التأثير في إعادة التأمين المحتفظ به وبشكل خاص إذا كانت شركة التأمين تتوقع تغييرا جوهريا في طبيعة وحجم برنامج إعادة التأمين الخاص بها، أو إذا كان التحليل قبل إعادة التأمين ذو علاقة بتحليل مخاطر الإئتمان الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

التغيير في إلتزامات التأمين والبنود ذات العلاقة

تنفيذ ٣٧ تتطلب الفقرة ٣٧(هـ) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن مطابقات التغييرات في الإلتزامات التأمينية. كما تتطلب الإفصاح عن الحركات في أصول إعادة التأمين. ولا تحتاج شركة التأمين إلى فصل هذه الحركات في فئات واسعة بل قد تقوم بذلك إذا كانت الأشكال المختلفة من التحليل أكثر ملائمة للأنواع المختلفة من الإلتزامات. وقد تتضمن هذه الحركات:

(أ) المبالغ المسجلة في بداية أو نهاية الفترة.

(ب) إلتزامات التأمين الإضافية الناشئة خلال الفترة.

(ج) النقد المدفوع.

(د) الإيرادات والنفقات التي تتضمنها الأرباح أو الخسائر.

(هـ) الإلتزامات المشتراة من أو المنقولة إلى شركات تأمين أخرى.

(و) صافي تغييرات التحويل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية إلى عملة عرض مختلفة وعند ترجمة عمليات الصرف الأجنبي إلى عملة عرض المؤسسة التي تعد التقرير المالي.

تنفيذ ٣٨ تفصح شركة التأمين عن الحركات في الإلتزامات التأمينية وفي أصول إعادة التأمين في كافة الفترات السابقة التي تعد عنها تقارير مالية تتضمن كامل البيانات المقارنة.

تنفيذ ٣٩ تتطلب الفقرة ٣٧(هـ) من هذا المعيار أيضا من شركة التأمين الإفصاح عن الحركات في تكاليف الشراء المؤجلة إذا كان ذلك مناسبا. وقد تفصح المطابقات عما يلي:

(أ) المبالغ المسجلة في بداية ونهاية الفترة.

(ب) المبالغ التي استحقت خلال الفترة.

(ج) الإطفاء خلال الفترة.

(د) خسائر تخفيض القيمة المعترف بها خلال الفترة.

(هـ) الحركات الأخرى مصنفة حسب السبب والنوع.

تنفيذ ٤٠ قد تكون شركة التأمين قد اعترفت بالأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة. يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٨

" *الأصول غير الملموسة متطلبات*" للإفصاح عن الأصول غير الملموسة بما فيها متطلب تقديم مطابقات للحركات في الأصول غير الملموسة. ولا يتطلب هذا المعيار إفصاحات إضافية عن هذه الأصول.

المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية (الفقرة ٣٨ و٣٩ من هذا المعيار)

تنفيذ ٤١ إن الإفصاح عن المخاطرة والتوقيت وعدم التأكد حول التدفقات النقدية المستقبلية مبني على الأساسين التاليين:

(أ) يجب أن يكون هناك توازن بين الإفصاحات الكمية والنوعية بما يمكن المستخدمين من فهم طبيعة التعرض للخطر والتأثير المحتمل لها.

(ب) يجب أن يكون الإفصاح متوافقا مع الكيفية التي ترى فيها الإدارة نشاطاتها ومخاطرها والأساليب التي تستخدمها لإدارة هذه المخاطر ومن شأن هذا الأسلوب أن:

(١) ينتج عنه بيانات ذات قيمة تنبؤية أعلى من المعلومات المبنية على فرضيات وأساليب لا تستخدمها الإدارة مثل دراسة قدرة شركة التأمين على التصرف في المواقف غير المواتية.

(٢) يكون أكثر فاعلية في التكيف مع التغيير المستمر في إدارة المخاطر وتقنيات الإدارة والتطورات في البيئة الخارجية على مدى الزمن.

تنفيذ ٤٢ عند وضع الإفصاحات لتلبية الفقرتين ٣٨ و٣٩ من هذا المعيار قد تقرر شركة التأمين في ضوء ظروفها كيف يمكن تجميع البيانات لعرض الصورة كاملة دون جمع المعلومات المختلفة في خصائصها المادية حتى تكون المعلومات مفيدة. وقد تجمع شركة التأمين عقود تأمين في فئات واسعة بطرق تناسب طبيعة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها وبما يأخذ في الإعتبار أمورا مثل المخاطرة المغطاة وخصائص العقود وأسس القياس المطبقة. وقد تتوافق هذه الفئات الواسعة مع الفئات التي نشأت للحاجات التنظيمية والقانونية، إلا أن هذا المعيار لا يتطلب ذلك.

تنفيذ ٤٣ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*"، فإن تحديد الأجزاء القابلة للإبلاغ يعكس الإختلافات في المخاطر والإيرادات لمنتجات وخدمات المؤسسة. ويتخذ معيار المحاسبة الدولي ١٤ موقفا يقضي بأن الأجزاء المحددة في الهيكل التنظيمي والإداري ونظام إعداد التقارير المالية الداخلي عادة ما تقدم التقسيم المناسب للبيانات المالي. وقد تتبنى شركة التأمين أسلوبا مشابها من أجل تحديد الفئات الواسعة من عقود التأمين لغايات الإفصاح على الرغم من أنه قد يكون من المناسب فصل الإفصاحات نزولا عند المستوى التالي. فمثلا إذا حددت شركة التأمين نشاط التأمين على الحياة كجزئية لإعداد التقارير المالية لمقاصد معيار المحاسبة الدولي ١٤ فقد يكون من المناسب عرض المعلومات المنفصلة عن التأمين على الحياة على سبيل المثال والدخول السنوية في مرحلة التجميع والدخول السنوية في مرحلة الدفع.

تنفيذ ٤٤ يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" (كما تم تعديله في عام ٢٠٠٣) الإرشاد التالي على مستوى تفصيل الإفصاح عن الأدوات المالية والتي تكون مناسبة أيضا لعقود التأمين.

تحديد مستوى التفصيل المخطط الإفصاح عنه بخصوص أدوات مالية محددة يتطلب اتخاذ قرار يأخذ في الإعتبار الأهمية النسبية لهذه الأدوات. ومن الضروري تحقيق توازن بين البيانات المالية المرهقة ذات التفاصيل الزائدة التي قد لا تساعد مستخدمي البيانات المالية وتزودهم بمعلومات مهمة نتيجة للتجميع الزائد. وعلى سبيل المثال عندما تكون المؤسسة طرفا في عدد كبير من البيانات المالية ذات الخصائص المتشابهة ولا يوجد عقد ذو أثر مادي لوحده يكون ملخص لفئات الأدوات مناسبا. ومن ناحية أخرى فإن البيانات عن الأدوات المفردة قد تكون مهمة عندما تشكل مكونا ماديا في هيكل رأس مال المؤسسة، على سبيل المثال.

تنفيذ٤٥ عند تحديد الفئات الواسعة للإفصاح المنفصل قد تدرس شركة التأمين الحاجة إلى الإشارة إلى مستوى عدم التأكد الذي يشوب المخاطر المؤمن عليها (بهدف إعلام المستعملين عما إذا كان الناتج من المحتمل أن يكون ضمن نطاق أوسع أو أضيق. ومثلا قد تفصح شركة التأمين عن بيانات عن التعرض عندما يكون هناك مبالغ هامة من مخصصات المطالبات المستحقة وغير المبلغ عنها أو حيثما تكون النواتج والمخاطر صعبة التقييم بشكل غير معتاد.

تنفيذ ٤٦ قد يكون من العملي الإفصاح عن بيانات كافية حول الفئات الواسعة المحددة للسماح بالمطابقة مع أسطر البنود في الميزانية العمومية.

تنفيذ ٤٧ تكون البيانات حول طبيعة ونطاق عقود التأمين أكثر فائدة إذا كانت تبين أية علاقة بين عقود التأمين (وبين عقود التأمين والبنود الأخرى كالأدوات المالية) التي يمكن أن تؤثر على مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة. يتبدل نطاق التعرض للمخاطر من خلال العلاقة بين الأصول والإلتزامات التي قد تكون ظاهرة للمستخدمين من خلال البيانات عن شروط وأحكام عقود التأمين (انظر الفقرة تنفيذ ٤٩) إلا أن مزيدا من الإفصاح قد يكون مفيدا في بعض الحالات.

أهداف إدارة المخاطر وسياسات تقليل مخاطر التأمين

تنفيذ ٤٨ تطلب الفقرة ٣٩(أ) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن أهدافها في إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين وسياساتها الهادفة إلى تقليل هذه المخاطر. تقدم هذه المناقشة تصورا إضافيا قيما ومستقلا عن العقود المحددة والمميزة في وقت معين، حيث قد تفصح شركة التأمين عما يلي على سبيل المثال:

(أ) سياساتها لقبول مخاطر التأمين بما فيها اختيار والموافقة على المخاطر المنوي تأمينها، واستعمال محددات وخيارات وتجنب التركيز غير اللازم على المخاطر، والإستراتيجية الهادفة لضمان وجود تصنيف مخاطر مناسب ومستويات أقساط مناسبة. وقد تتضمن هذه الإفصاحات مزيجا من الوصف السردي والبيانات الكمية المحددة كما يكون متناسبا مع طبيعة عقود التأمين وأهميتها النسبية لشركة التأمين.

(ب) الأساليب التي تستعملها لتقييم ومراقبة التعرض لمخاطر التأمين بالنسبة لكل لنوع من المخاطر المؤمنة المختلفة ومجملها مثل مخاطر نماذج الإدارة الداخلية، وتحاليل الحساسية وتحاليل السيناريوهات واختبار الإجهاد، وكيف يمكن تكاملها في النشاطات التشغيلية. وقد

يتضمن الإفصاح المفيد ملخصا وصفيا للأسلوب المستخدم إلى جانب الفرضيات والمؤشرات (بما فيها فواصل الثقة، وتكرار عمليات الحساب، وفترات الملاحظة التاريخية)، ونقاط القوة والمحددات في الأسلوب.

(ج) الأساليب التي تتبعها للحد من نقل التعرض لمخاطر التأمين كحدود الإستبقاء واستخدام إعادة التأمين.

(د) المدى الذي يتم عنده تقييم مخاطر التأمين وإدارتها على أسس تشمل المؤسسة بكاملها.

(هـ) أساليب إدارة الأصول والإلتزامات.

(و) الإلتزامات التي يتم الحصول عليها (أو إعطائها) من أجل إصدار (مشاركة) دين إضافي أو رأسمال مساهم عند حدوث حادث معين.

شروط وأحكام عقد التأمين

تنفيذ ٤٩ تتطلب الفقرة ٣٩(ب) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن شروط وأحكام عقد التأمين التي قد تكون ذات أثر مادي على المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية الناشئة عن عقود التأمين. ومن أجل الوصول إلى ذلك قد تفصح شركة التأمين عن الأكثر أهمية من الأمور التالية لكل فئة واسعة من إلتزامات التأمين وأصول إعادة التأمين المحتفظ بها:

(أ) طبيعة المخاطر المغطاة مع ملخص وصف موجز للفئة (كالدخول السنوية، وسائر التأمينات على الحياة، وتأمين السيارات والممتلكات والمسؤولية).

(ب) تركيزات مخاطر التأمين، ومخاطر معدل الفائدة، ومخاطر الإئتمان أو مخاطر الصرف الأجنبي والمدى الذي تقلل فيه مزايا مشاركة معيدي التأمين وحاملي الوثائق من هذه المخاطر (انظر الفقرات تنفيذ ٥٥-٥٨ للمزيد من التوضيح).

(ج) تلخيصا للضمانات الهامة وللمستويات التي يحتمل لضمانات أسعار السوق أو معدلات الفائدة أن تغير مادية التدفقات النقدية لشركة التأمين.

(د) بيانات تطور المطالبات (انظر الفقرات تنفيذ ٥٩-٦١ للمزيد من التوضيح).

(هـ) أسس تحديد عائد الإستثمار المقيد لصالح حاملي الوثائق كأن يكون العائد ثابتا أو مستند تعاقديا على العائد من أصول محددة أو أن يكون كليا أو جزئيا خاضعا لتقدير شركة التأمين.

(و) الطبيعة العامة لمزايا المشاركة التي يساهم فيها حملة الوثائق بالأداء (والمخاطر ذات العلاقة) للعقود الفردية، وأوعية العقود أو المؤسسات بما فيها الطبيعة العامة لأي معادلة للمشاركة ومدى أي سلطة تقدير لدى شركة التأمين.

تنفيذ ٥٠ قد تفصح شركة التأمين أيضا عن البيانات التالية والتي لا تحتاج لأن يتم الفصل بينها إلى فئات واسعة:

(أ) البيانات حول التوقيت المقدر لصافي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والناتجة عن إلتزامات التأمين المعترف بها وأصول إعادة التأمين. ومن أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ١ قد تحتاج البيانات لتمييز البنود المستحقة الواقعة ضمن سنة واحدة عن تلك المستحقة فيما بعد. كما أن شركة التأمين قد تفصح عن ملخص بيانات البنود المستحقة الواقعة بعد سنة واحدة (مثل متوسط الإستحقاق المرجح المقدر لهذه البنود) أو تحليلا بمزيد

من التفاصيل للفترات الزمنية. ولا يطلب هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن مبالغ التدفقات النقدية المقدرة: أي أن تحليلا حسب التوقيت المقدر للمبالغ المعترف به في الميزانية العمومية سيكون كافيا.

(ب) وصف موجز وسردي للكيفية التي يمكن أن تتغير بها المبالغ المشار إليها في (أ) إذا مارست شركة التأمين خيار الإنقضاء أو خيار التخلي بطرق مختلفة.

(ج) إذا كان ذلك ينطبق، متوسط نسبة الخصم أو معدل الفائدة الضمنية في قياس إلتزامات التأمين لكل فترة زمنية مذكورة في (أ).

(د) حساسية الربح والخسارة وحقوق الملكية للتغيير في المتغيرات الرئيسية (انظر الفقرات ٥٢-٤٥ للمزيد من التوضيح).

(هـ) أحكام أي التزام أو التزام طارئ للمشاركة في صناديق ضمان حكومية أو غير ذلك (انظر أيضا معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة*").

(و) فصل المتطلبات المقصود منها حماية حاملي الوثائق من خلال تقييدهم باستخدام بعض أصول شركة التأمين.

مخاطر التأمين

تنفيذ ٥١ تتطلب الفقرة ٣٩(ج) من هذا المعيار الإفصاح عن بيانات حول مخاطر التأمين ويمكن أن تكون الإفصاحات التي تلبي هذه المتطلبات مبنية على الأسس التالية:

(أ) معلومات عن مخاطر التأمين تتفق مع المعلومات المقدمة داخليا إلى مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي (ولكن أقل تفصيلا) بحيث يمكن للمستخدم تقييم الوضع المالي لشركة التأمين وأدائها وتدفقاتها النقدية "من وجهة نظر الإدارة".

(ب) معلومات حول التعرض للمخاطر قد تفيد عن تعرضات إجمالية وصافية من إعادة التأمين (أو سائر عوامل تخفيف المخاطر مثل كفالات الكوارث الصادرة أو مزايا مشاركة حامل الوثيقة)، وبشكل خاص إذا كان شركة التأمين تتوقع تغييرا جوهريا في طبيعة أو نطاق برنامج إعادة التأمين أو إذا كان التحليل قبل إعادة التأمين متصل بتحليل مخاطر الإئتمان الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

(ج) عند الحديث عن البيانات الكمية المتعلقة بمخاطر التأمين قد تفصح شركة التأمين عن الأساليب المستخدمة ونقاط القوة والمحددات في هذه الأساليب، والإفتراضات وأثر إعادة التأمين ومشاركة حامل الوثيقة وسائر العوامل المخففة.

(د) قد تصنف شركة التأمين المخاطر باستعمال أكثر من بعد واحد، وعلى سبيل المثال قد تصنف شركة التأمين على الحياة العقود بناءا على كل من مستوى مخاطر التأمين ومستوى مخاطر الإستثمار. وقد يكون من المناسب في بعض الأحيان عرض هذه البيانات بشكل مصفوفة.

(هـ) إذا كان تعرض شركة التأمين للمخاطر في تاريخ التقرير لا يعكس حقيقة التعرض خلال الفترة فمن الممكن أن يكون من المفيد الإفصاح عن ذلك.

(و) قد تكون الإفصاحات التالية المطلوبة بموجب الفقرة ٣٩ من هذا المعيار مناسبة:

(١) حساسية الربح أو الخسارة وحقوق الملكية الواردة في التقارير المالية للتغيير في المتغيرات ذات الأثر المادي عليها.

(٢) تركيز مخاطر التأمين.

(٣) تطور إلتزامات التأمين في السنة السابقة.

تحليل الحساسية

تنفيذ ٥٢ تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(١) من هذا المعيار الإفصاح عن حساسية الربح أو الخسارة وحقوق الملكية للتغيير في المتغيرات ذات الأثر المادي عليها. قد يكون تحليل الحساسية نوعيا ومن المفضل أن يكون كميا، وقد تقوم شركة التأمين بتوضيح أثر العلاقات المتبادلة بين المتغيرات الأساسية إذا كان ذلك مجديا ولا ينطوي على تكاليف وجهود لا مبرر لها. وعلى الرغم من أن اختبارات الحساسية قد تقدم بيانات مفيدة إلا أن لهذه الإختبارات محددات. وقد يفصح شركة التأمين عن نقاط القوة والمحددات في تحليلات الحساسية التي يتم إجراؤها.

تنفيذ ٥٣ قد تتجنب الإفصاحات الإعلامية إعطاء تحليل حساسية مضلل إذا كان هناك غياب واضح للخصائص الخطية في الحساسيات للمتغيرات ذات الأثر المادي. وعلى سبيل المثال إذا كان هناك تغيير بواقع ١ بالمئة في متغير ذو أثر يمكن تجاهله إلا أن تغييرا بواقع ١,١ بالمئة يكون ذو أثر مادي، فمن الممكن أن يكون من المضلل الإفصاح عن أثر التغيير بواقع ١ بالمئة دون توضيح إضافي.

تنفيذ٥٤ إن تحليل الحساسية يساعد في تلبية متطلبات إفصاح البيانات عن مبالغ وتوقيت وعدم تأكد التدفقات النقدية إلا أنه ومن أجل السماح بتجميع ذو معنى فإن الإفصاح المطلوب عن الحساسية لا يشير بشكل مباشر إلى التدفقات النقدية بل يركز على ملخص المؤشرات وبشكل خاص الربح أو الخسارة وحقوق الملكية.

تركيزات مخاطر التأمين

تنفيذ ٥٥ تشير الفقرة ٣٩(ج)(٢) من هذا المعيار إلى الحاجة للإفصاح عن تركيزات مخاطر التأمين، وهي التركيزات التي قد تنشأ عما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) عقد تأمين منفرد أو عدد من العقود المتصلة ببعضها مثل عقود تأمين مخاطر نادرة كبيرة الخطر كالزلازل.

(ب) الحوادث المنفردة التي تعرض شركة التأمين لمخاطر تدخل ضمن نطاق أنواع مختلفة من عقود التأمين مثل حادث إرهابي كبير قد يعرض شركة التأمين للمخاطر بموجب عقد التأمين على الحياة، وعلى الممتلكات وتوقف الأعمال والمسؤولية المدنية.

(ج) إن التعرض إلى تغييرات غير متوقعة في المؤشرات، مثل التغيير غير المتوقعة في الوفيات البشرية أو في سلوك حامل الوثيقة.

(د) التعرض للتغييرات المحتملة الهامة في الظروف المالية للسوق والتي قد ينشأ عنها تغيير في قيمة الخيارات الموجودة لدى حامل الوثيقة، مثلا عندما تنخفض معدلات الفائدة بشكل كبير. قد يؤدي تراجع معدلات الفائدة وضمانات الدخل السنوي إلى خسائر هامة.

(هـ) المخاطر القانونية أو القضائية التي يمكن أن تسبب خسارة مفردة كبيرة أو التي قد يكون لها أثر شامل على العديد من العقود.

(و) العلاقات التبادلية والترابطية بين المخاطر المختلفة.

(ز) حالات غياب الخطية مثل مزايا وقف الخسائر أو زيادة الخسارة وبشكل خاص إذا كان المتغير الرئيسي قريبا من المستوى الذي ينبه إلى التغيير المادي في التدفقات النقدية المستقبلية.

(ح) التركيزات القطاعية والجغرافية. قد تساعد الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي ١٤ *"تقارير القطاع"* شركات التأمين في التعرف عليها.

تنفيذ ٥٦ قد يتضمن الإفصاح عن التركيزات في مخاطر التأمين وصفا للخصائص المشتركة التي تميز كل تركز وللتدليل على التعرض المحتمل قبل وبعد إعادة التأمين المحتفظ به مرفقا بكافة إلتزامات التأمين التي تتشارك معها في هذه الخاصية.

تنفيذ ٥٧ إن الإفصاح عن الأداء التاريخي لشركة التأمين حول المخاطر النادرة هائلة النتائج قد يكون أنسب طريقة لمساعدة المستخدمين على تقييم عدم التأكد الذي يشوب التدفقات النقدية المترافقة مع هذه المخاطر. فإذا أخذنا عقد تأمين يغطي الزلازل المتوقع حدوثها كل ٥٠ سنة في المتوسط ووقع الحدث المؤمن منه خلال مدة العقد الحالي فإن شركة التأمين ستقدم بيانات عن خسارة كبيرة، وإذا لم يكن الحدث المؤمن منه ليحدث خلال مد العقد فإن شركة التأمين ستبلغ عن ربح. ودون إفصاح كاف عن مصدر البيانات التاريخية سيكون من المضلل من شركة التأمين الإبلاغ عن ٤٩ سنة من الأرباح المعقولة متبوعة بخسارة واحدة كبيرة. وقد يسيء المستخدمين تفسير قدرة شركة التأمين على المدى البعيد على توليد تدفقات نقدية على مدى دورة السنوات الخمسين. ولذلك قد يكون من المفيد وصف مدى التعرض للمخاطر من هذا النوع والتكرار المتوقع للخسارة. وإذا لم تتغير الظروف بشكل كبير فإن الإفصاح عن خبرة شركة التأمين في مجال هذا التعرض قد يكون أنسب طريقة لتوصيل البيانات عن التكرار المتوقع.

تنفيذ ٥٨ لأسباب تنظيمية أو لأسباب أخرى تعد بعض المؤسسات بيانات مالية لغرض خاص بحيث تبلغ عن كوارث أو احتياطيات تعويض موازي كالإلتزامات. وهذه الإحتياطيات هي عبارة عن مكونات حقوق ملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ من المؤسسة الإفصاح عن "وصف طبيعة وغاية كل الإحتياطيات في حقوق الملكية".

تطور المطالبات

تنفيذ ٥٩ تتطلب الفقرة ٣٩(ج) (٣) من هذا المعيار الإفصاح عن بيانات تطور المطالبات (خاضعة للإعفاء الإنتقالي في الفقرة ٤٤). يطابق الإفصاح الإعلامي بين هذه البيانات وبين المبالغ الواردة في الميزانية العمومية. وقد تفصح شركة التأمين عن تكاليف المطالبات غير الاعتيادية أو التطورات بشكل منفصل بما يسمح للمستخدمين تحديد الإتجاهات في الأداء.

تنفيذ ٦٠ كما تم توضيحه في الفقرة ٣٩(ج) (٣) من هذا المعيار إن الإفصاح عن تطور المطالبات غير مطلوب بالنسبة للمطالبات التي يشوبها عدم التأكد فيما يتعلق بمبالغ وتوقيت دفع المطالبات التي عادة ما تتم تسويتها خلال سنة. وعليه فإن هذه الإفصاحات لا تكون مطلوبة عادة لمعظم عقود التأمين على الحياة، كما أن الإفصاح عن تطور المطالبات ليس مطلوبا عادة لعقود دخل سنوي لأن كل دفعة دورية تنشأ في أثرها من مطالبة منفصلة لا يوجد عدم تأكد بخصوصها.

تنفيذ ٦١ يظهر المثال تنفيذ ٥ صيغة محتملة واحدة لعرض بيانات تطور المطالبات. وقد تقدم الأشكال المحتملة الأخرى مثلا المعلومات حسب سنة الحادث وليس السنة التأمينية. وعلى الرغم من أن المثال يوضح الشكل الذي قد يكون مفيدا إذا كانت إلتزامات التأمين مخصومة إلا أن هذا المعيار لا يتطلب الخصم (الفقرة ٢٥(أ) من هذا المعيار).

المثال ٥: الإفصاح عن تطور المطالبات

يوضح هذا المثال شكلا محتملا لجدول تطور المطالبات بالنسبة لشركة تأمين عام. يبين النصف الأعلى من الجدول كيف تتطور تقديرات شركة التأمين لمجموع المطالبات على مدى فترة زمنية. فعلى سبيل المثال في نهاية ٢٠×١ قدرت شركة التأمين أنها ستدفع مطالبة بواقع ٦٨٠ وحدة نقد عن أحداث مؤمنة ذات علاقة بعقود تأمين تم اكتتابها في ٢٠×١. وفي نهاية ٢٠×٢ راجعت شركة التأمين تقديرات المطالبات المتجمعة (المدفوعة والتي لم تدفع بعد) إلى ٦٧٣ وحدة نقد.

يطابق النصف السفلي من الجدول المطالبات المتجمعة مع المبالغ الظاهرة في الميزانية العمومية. يتم أولا طرح الدفعات المتجمعة للحصول على المطالبات المتجمعة غير المدفوعة لكل سنة على أساس غير مخصوم. وثانيا إذا كانت إلتزامات المطالبات مخصومة يتم طرح أثر الخصم للحصول على المبالغ المسجلة في الميزانية العمومية.

سنة التأمين	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	٢٠×٤	٢٠×٥	*المجموع*
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
تقديرات المطالبات المتجمعة:						
في نهاية السنة التأمينية	٦٨٠	٩٧٠	٨٢٣	٩٢٠	٩٦٨	
بعد سنة	٦٧٣	٧٨٥	٨٤٠	٩٠٣		
بعد سنتين	٦٩٢	٧٧٦	٨٤٥			
بعد ثلاث سنوات	٦٩٧	٧٧١				
بعد أربع سنوات	٧٠٢					
تقديرات المطالبات المتجمعة	٧٠٢	٧٧١	٨٤٥	٩٠٣	٩٦٨	
الدفعات المتجمعة	(٧٠٢)	(٦٨٩)	(٥٧٠)	(٣٥٠)	(٢١٧)	
	–	٨٢	٢٧٥	٥٥٣	٧٥١	١,٧١٣
أثر الخصم	–	(١٤)	(٦٨)	(١٧٥)	(٢٨٥)	(٥٤٧)
القيمة الحالية المعترف بها في الميزانية العمومية	–	٦٨	٢٠٧	٣٧٨	٤٦٦	١,١٦٦

مخاطر معدل الفائدة ومخاطر الإئتمان

تنفيذ ٦٢ تتطلب الفقرة ٣٩(د) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن البيانات المتعلقة بمخاطر معدل الفائدة ومخاطر الإئتمان. إن هذه البيانات المطلوبة هي نفسها المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (إلى المدى الذي لا تغطيه الإفصاحات المبينة أدناه).

تنفيذ ٦٣ إذا اعتبرت شركة التأمين أن سلوك الإنقضاء من شأنه أن يكون حساسا لمعدلات الفائدة فقد تفصح شركة التأمين عن هذه الحقيقة وتبين ما إذا كانت الإفصاحات عن معدلات الفائدة تعكس هذه العلاقة التراكبية.

تنفيذ ٦٤ يتضمن الإفصاح الإعلامي (التبليغي) معلومات عن مدى تخفيف مزايا مشاركة حملة الوثائق أو تعقيدها لمخاطر معدلات الفائدة.

تنفيذ ٦٥ قد يكون الإفصاح عن مخاطر التأمين بالنسبة لشركة التأمين ذو أهمية خاصة لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها ولمخاطر الإئتمان القائمة بموجب عقود تأمين الإئتمان والضمانات المالية. إن الأرصدة المستحقة من الوكلاء والوسطاء قد تكون محلا لمخاطر الإئتمان أيضا.

التعرض لمخاطر معدلات الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية

تنفيذ ٦٦ تتطلب الفقرة ٣٩(هـ) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالتعرض لمخاطر معدلات الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية التي تتضمنها عقود التأمين الأساسية إذا لم تكن شركة التأمين مطالبة بقياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ولم تقم بذلك (مثل خيارات الدخل السنوي المضمونة ومنافع الوفاة الدنيا المضمونة).

تنفيذ ٦٧ ومن الأمثلة على عقد يتضمن خيار الدخل السنوي المضمون ذلك العقد يدفع فيه حامل الوثيقة قسطا شهريا ثابتا لمدة ثلاثين سنة. وعند الإستحقاق يمكن لحامل الوثيقة الاختيار بين: (أ) مبلغ مقطوع يساوي القيمة الإستثمارية التراكمية أو (ب) الدخل السنوي مدى الحياة بنسبة مضمونة منذ البداية (أي منذ بداية العقد). وبالنسبة لحملة الوثائق الذين يختارون الحصول على الدخل السنوي فإن خسارة هامة يمكن أن تلحق بشركة التأمين إذا كانت معدلات الفائدة منخفضة بشكل كبير أو إذا بقي حامل الوثيقة على قيد الحياة لفترة أطول من المعتاد. تتعرض شركة التأمين لكل من مخاطر معدلات الفائدة ومخاطر التأمين الهامة (مخاطر الوفاة). ويحدث نقل مخاطر التأمين منذ البداية، وذلك لأن شركة التأمين قد حددت سعر مخاطر الوفاة في ذلك التاريخ وبالتالي فإن العقد هو عقد تأمين من البداية. وعلاوة على ذلك فإن ميزة الدخل السنوي الضمنية المضمونة بذاتها تلبي تعريف عقد التأمين وبالتالي يكون الفصل غير مطلوب.

تنفيذ ٦٨ إن المثال على العقد الذي يتضمن منافع وفاة مضمونة هو الذي يدفع فيه حامل الوثيقة أقساطا لمدة ٣٠ سنة، ومعظم الأقساط يتم إستثمارها في صندوق تبادلي. ويتم استخدام الرصيد الباقي لشراء غطاء حياة ولتغطية النفقات. وعند الإستحقاق أو التخلي تدفع شركة التأمين قيمة وحدات الصندوق التبادلي في ذلك التاريخ. وعند الوفاة قبل الإستحقاق الكامل، تدفع شركة التأمين القيمة الأعلى مما يلي: (أ) القيمة الحالية للوحدة، و (ب) مبلغ ثابت. ويمكن اعتباره هذا العقد كعقد مركب يشتمل على ما يلي: (أ) إستثمار صندوق تبادلي، (ب) عقد تأمين ضمني على الحياة تدفع بموجبه منافع وفاة تساوي المبلغ المحدد وأقل من القيمة الحالية للوحدة (صفر إذا كانت القيمة الحالية للوحدة أكثر من المبلغ المحدد).

تنفيذ ٦٩ إن كلا هذين المشتقين الضمنيين يلبي تعريف عقد التأمين إذا كانت مخاطر التأمين هامة، إلا أنه في كلا الحالتين قد تكون مخاطر معدل الفائدة أو مخاطر السوق أكثر أهمية من مخاطر الوفاة. وإذا انخفضت معدلات الفائدة أو أسواق حقوق الملكية بشكل كبير فإن هذه الضمانات ستكون أقل كثيرا من سعر السوق. وإذا أخذنا في الإعتبار طبيعة الضمانات البعيدة المدى وحجم التعرضات فقد تواجه شركة التأمين خسائر فادحة جدا. وبالتالي قد تركز شركة التأمين على الإفصاح عن هذه التعرضات بشكل خاص.

تنفيذ ٧٠ قد تتضمن الإفصاحات المفيدة عن هذه التعرضات ما يلي:

(أ) تحليل الحساسية المبين أعلاه.

(ب) البيانات المتعلقة بالمستويات عندما تبدأ هذه التعرضات باكتساب أثر مادي (الفقرة تنفيذ ٤٩(ج)).

(ج) القيمة العادلة للمشتقات الضمنية على الرغم من أن هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ لم يطلبا الإفصاح عن هذه القيمة العادلة.

مؤشرات الأداء الرئيسية

تنفيذ ٧١ تقدم بعض شركات التأمين إفصاحات عما تعتبره مؤشرات أداء رئيسية مثل الإنقضاء والتجديد وإجمالي مبلغ التأمين ومعدل التكلفة لكل مطالبة ومعدل عدد المطالبات لكل عقد وأحجام الأعمال الجديدة ونسبة المطالبات ونسبة المصروفات والمعامل المجمعة. ولا يتطلب هذا المعيار هذه الإفصاحات إلا أنها قد تكون مفيدة لشركة التأمين من أجل توضيح أدائها المالي خلال الفترة، ولإبراز المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع
والعمليات المتوقفة "

المحتويات

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" مذكور في الفقرات ١-٤٥ والملاحق أ-ج. جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفاذ. وتوضح الفقرات المبينة **بالخط الغامق** المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد *بالخط المائل* عند ذكره لأول مرة في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، وفي سياق *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية*. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" أساسا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يبين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" متطلبات تصنيف الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع وقياسها وعرضها ويحل محل معيار المحاسبة الدولي ٣٥ *العمليات المتوقفة*".

مقدمة ٢ إن تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة في جميع أنحاء العالم هو أحد الأهداف الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وفي السعي لتحقيق ذلك الهدف، كانت إحدى الإستراتيجيات التي تبناها المجلس هي إبرام مذكرة تفاهم مع مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة توضح إلتزام المجلسين بتحقيق المقاربة. ونتيجة لذلك التفاهم، قام المجلسان بتنفيذ مشروع مشترك قصير الأجل بهدف تقليل الإختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً والتي تكون قابلة للحل في زمن قصير نسبياً ويمكن تناولها خارج المشاريع الرئيسية.

مقدمة ٣ وينطوي أحد جوانب ذلك المشروع على دراسة كلا المجلسين للمعايير الحديثة للمجلس الآخر بغية تبني حلول محاسبية عالية الجودة. وينشأ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من دراسة مجلس معايير المحاسبة الدولية لبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤– *محاسبة انخفاض قيمة الأصول المعمَرة أو التصرف بها*، الصادر في عام ٢٠٠١.

مقدمة ٤ ويتناول بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ ثلاثة قضايا: ١) انخفاض قيمة الأصول المعمَرة التي ينبغي الإحتفاظ بها واستخدامها ٢) تصنيف الأصول المحتفظ بها برسم البيع وقياسها وعرضها ٣) تصنيف وعرض العمليات المتوقفة. إن قضية انخفاض قيمة الأصول المعمَرة التي ينبغي الإحتفاظ بها واستخدامها تنطوي على اختلافات واسعة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إلا أنه لم يُعتقد أن تلك الإختلافات قابلة للحل في وقت قصير نسبياً. كما أعتقد أنه يجدر السعي إلى تحقيق المقاربة بين القضيتين الأخريين في سياق المشروع قصير الأجل.

مقدمة ٥ يحقق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مقاربة كبيرة مع متطلبات بيان معايير المحاسبة الدولية رقم ١٤٤ المتعلق بالأصول المحتفظ بها برسم البيع، وتوقيت تصنيف العمليات على أنها متوقفة وعرض هذه العمليات.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٦ إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

(أ) يتبنى تصنيف "الإحتفاظ برسم البيع".

(ب) يستحدث مفهوم مجموعة التصرف، على أنها مجموعة أصول ينبغي التصرف بها معاً عن طريق البيع أو بطرق أخرى، كمجموعة في معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة.

(ج) يحدد بأن الأصول أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع يتم تسجيلها بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

(د) يحدد بأن الأصل المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع، أو المشمول في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، لا يتم استهلاكه.

(هـ) يحدد بأن الأصل المصنف على أنه محتفظ به برسم البيـــع، والأصـــول والإلتزامـــات المشمولة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، يـــتم عرضـــها بشكل منفصل في متن الميزانية العمومية.

(و) يسحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "*العمليات المتوقفة*" ويستبدله بمتطلبات:

(١) تغير وقت تصنيف العملية على أنها متوقفة. ويصنف معيار المحاسبة الدولي ٣٥ العملية على أنها متوقفة في (أ) تاريخ إبرام المنشأة لاتفاقية بيع ملزمـــة أو (ب) تاريخ موافقة مجلس الإدارة وإعلانه عن خطة تصرف رسمية، أيهما يأتي أولا. يصنف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية العملية على أنها متوقفة في تاريخ تلبية العملية لمعايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع أو عندما تتصرف المنـــشأة بالعملية.

(٢) تحدد بأن نتائج العمليات المتوقفة ينبغي إظهارها بشكل منفصل في مـــتن بيـــان الدخل.

(٣) تمنع التصنيف بأثر رجعي لعملية على أنها متوقفة، عندما لا يتم تلبيـــة معـــايير ذلك التصنيف لغاية ما بعد تاريخ الميزانية العمومية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع وعرض العمليات المتوقفة والإفصاح عنها. وبالتحديد يقتضي المعيار:

(أ) أن يتم قياس الأصول التي تلبي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل، وتوقف استهلاك هذه الأصول؛ و

(ب) أن يتم عرض الأصول التي تلبي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل في متن الميزانية العمومية وعرض نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل في بيان الدخل.

النطاق

٢ تنطبق متطلبات التصنيف والعرض لهذا المعيار على *كافة الأصول غير المتداولة* المعترف بها* وكافة مجموعات التصرف للمنشأة. وتنطبق متطلبات القياس لهذا المعيار على كافة الأصول غير المتداولة المعترف بها ومجموعات التصرف (الموضحة في الفقرة ٤)، ما عدا تلك الأصول المدرجة في الفقرة "٥" التي يستمر قياسها وفقاً للمعيار المشار إليه.

٣ لا يتم إعادة تصنيف الأصول المصنفة على أنها غير متداولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) على أنها أصول متداولة إلى أن تلبي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار. كما لا يتم إعادة تصنيف الأصول من الفئة التي تعتبرها المنشأة عادة غير متداولة والتي يتم شرائها حصرياً بهدف إعادة البيع على أنها متداولة ما لم تلبي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار.

٤ تتصرف المنشأة أحياناً بمجموعة من الأصول، من المحتمل مع بعض الإلتزامات ذات العلاقة المباشرة، معا في معاملة واحدة. وتكون مجموعة التصرف هذه عبارة عن مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، أو وحدة مفردة لتوليد النقد، أو جزء من *وحدة توليد نقد*+. وقد تتضمن المجموعة أية أصول والتزامات للمنشأة، بما في ذلك الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة والأصول المستثناة بموجب الفقرة ٥ من متطلبات القياس لهذا المعيار. وإذا كان الأصل غير المتداول ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار هو جزء من مجموعة تصرف معينة، تنطبق متطلبات المقياس لهذا المعيار على المجموعة بأكملها، بحيث يتم قياس المجموعة بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

---

* بالنسبة للأصول المصنفة وفقا لعرض السيولة، تكون الأصول غير المتداولة هي أصول تتضمن مبالغ يتوقع استردادها خلال أكثر من أثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية. تنطبق الفقرة ٣ على تصنيف هذه الأصول.

+ ما أن يتوقع نشوء التدفقات النقدية من أصل ما أو مجموعة من الأصول بشكل رئيسي من البيع وليس من الإستخدام المستمر، تصبح أقل اعتمادا على التدفقات النقدية التي تنشأ من أصول أخرى، وتصبح مجموعة التصرف التي كانت جزءا من وحدة توليد النقد وحدة منفصلة لتوليد النقد.

وتوضح الفقرات ١٨ و ١٩ و ٢٣ متطلبات قياس الأصول والإلتزامات المختلفة ضمن مجموعة التصرف.

٥ لا تنطبق أحكام القياس الخاصة بهذا المعيار* على الأصول التالية، التي تغطيها المعايير المدرجة أدناه، إما كأصول مفردة أو كجزء من مجموعة تصرف:

(أ) أصول الضريبة المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*").

(ب) الأصول التي تنشأ من منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*").

(ج) الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*".

(د) الأصول غير المتداولة التي يتم محاسبتها وفقاً لنموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*".

(هـ) الأصول غير المتداولة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*".

(و) الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين كما هي محددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*".

تصميف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) على أنها محتفظ بها برسم البيع

٦ **تصنف المنشأة الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان سيتم استرداد مبلغه المسجل بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس من خلال الإستخدام المستمر.**

٧ وحتى يكون الحال كذلك، يجب أن يتوفر الأصل (أو مجموعة التصرف) للبيع الفوري في وضعه الحالي رهنا فقط بشروط تكون عادية ومألوفة لمبيعات هذه الأصول (أو مجموعات التصرف) ويجب أن يكون بيعها أمر *محتمل جدا*.

٨ وحتى يكون البيع محتمل جدا، يجب أن يكون المستوى المناسب من الإدارة ملتزما بخطة لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف)، وبرنامج نشط لتحديد المشتري ويجب أن يكون قد بدأ إكمال الخطة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتم بشكل نشط تسويق الأصل (أو مجموعة التصرف) للبيع بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية. كما ينبغي أن يُتوقع أن يكون البيع مؤهلا الإعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف، باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ٩، وينبغي أن تشير الإجراءات المطلوبة لإكمال الخطة إلى أنه من غير المحتمل إجراء تغييرات هامة على الخطة، أو أنه سيتم سحب الخطة.

٩ قد تؤدي الأحداث أو الظروف إلى تمديد فترة إكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. ولا يمنع تمديد الفترة المطلوب لإكمال البيع من تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان التأخير ناتج عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة ويوجد أدلة كافية على أن المنشأة تبقى ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف). وسيكون الحال كذلك عندما يتم تلبية المعايير الواردة في الملحق "ب".

* فيما عدا الفقرتين ١٨ و١٩، اللتان تقتضيان قياس الأصول موضوع البحث وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المعمول بها.

١٠ تتضمن معاملات البيع عمليات تبادل للأصول غير المتداولة بأصول غير متداولة أخرى عندما يكون للتبادل جوهر تجاري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ *الممتلكات والمصانع والمعدات*".

١١ عندما تشتري المنشأة أصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) حصرياً بهدف التصرف به لاحقاً، فإنها تصنف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع في تاريخ الإندماج بالشراء فقط إذا تم تلبية متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨ (باستثناء ما هو مسموح به في الفقرة ٩) وعندما يكون من المحتمل جدا أن يتم تلبية أية معايير أخرى في الفقرتين ٧ و ٨ لم يتم تلبيتها في ذلك التاريخ خلال فترة زمنية قصيرة عقب الإندماج بالشراء (خلال ثلاثة أشهر عادة).

١٢ إذا تم تلبية المعايير الواردة في الفقرتين ٧ و ٨ بعد تاريخ الميزانية العمومية، لا تصنف المنشأة أصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع في تلك البيانات المالية عند إصدارها. لكن عندما يتم تلبية تلك المعايير بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، تفصح المنشأة عن المعلومات المحددة في الفقرة ٤١(أ) و (ب) و(ج) في الملاحظات.

الأصول غير المتداولة التي سيتم التنازل عنها

١٣ لا تصنف المنشأة أي أصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) سيتم التنازل عنه على أنه محتفظ به برسم البيع. وهذا لأنه سيتم استرداد مبلغه المسجل بشكل رئيسي من خلال الإستخدام المستمر. لكن إذا استوفت مجموعة التصرف التي سيتم التنازل عنها المعايير الواردة في الفقرة ٣٢ (أ-ج)، تعرض المنشأة النتائج والتدفقات النقدية لمجموعة التصرف كعمليات متوقفة وفقاً للفقرتين ٣٣ و ٣٤ في تاريخ التوقف عن استعمالها. وتتضمن الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي سيتم التنازل عنها أصولا غير متداولة (أو مجموعات تصرف) ينبغي استخدامها حتى نهاية عمرها الإقتصادي وأصولا غير متداولة (أو مجموعات تصرف) سيتم إقفالها بدلا من بيعها.

١٤ لا تقوم المنشأة بمحاسبة أصل غير متداول تم سحبه مؤقتاً من الإستخدام كما لو أنه قد تم التنازل عنه.

قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف)

١٥ تقيس المنشأة الأصل غير المتداول (أو مجموعة تصرف) المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع بمبلغه المسجل أو قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

١٦ إذا كان الأصل المشترى حديثا (أو مجموعة التصرف) يلبي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (انظر الفقرة ١١)، سوف ينتج عن تطبيق الفقرة ١٥ قياس الأصل (أو مجموعة التصرف) عند الإعتراف الأولي بمبلغه المسجل إذا لم يتم تصنيفه كذلك (مثلا التكلفة) أو قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل. لذلك إذا تم شراء الأصل (أو مجموعة التصرف) كجزء من اندماج الأعمال، يتم قياسه بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.

١٧ إذا كان يتوقع حدوث البيع بعد سنة، تقيس المنشأة التكاليف حتى البيع بقيمتها الحالية. ويتم عرض أية زيادة في القيمة الحالية للتكاليف حتى البيع تنشأ نتيجة مرور الوقت في حسابات الربح أو الخسارة كتكلفة تمويل.

١٨ يتم مباشرة قبل التصنيف الاولي للأصل (أو مجموعة التصرف) المحتفظ به برسم البيع قياس المبالغ المسجلة للأصل (أو جميع الأصول والإلتزامات في المجموعة) وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها.

١٩ عند إعادة القياس اللاحق لمجموعة التصرف، فإن المبالغ المسجلة لأية أصول وإلتزامات لا تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار، لكنها مشمولة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، يتم قياسها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها قبل إعادة قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف.

الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة والقيود العاكسة

٢٠ تعترف المنشأة بخسارة انخفاض القيمة لأي عملية تخفيض أولية أو لاحقة في قيمة الأصل (أو مجموعة التصرف) إلى القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، إلى الحد الذي لم يتم فيه الإعتراف بها وفقاً للفقرة ١٩.

٢١ تعترف المنشأة بربح معين لأية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لأصل ما، ولكن ليس بما يفوق الخسارة التراكمية لانخفاض القيمة التي تم الإعتراف بها وفقاً لهذا المعيار أو مسبقا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ *انخفاض قيمة الأصول*".

٢٢ تعترف المنشأة بربح معين لأية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف:

(أ) إلى الحد الذي لم يتم فيه الإعتراف به وفقاً للفقرة ١٩؛ ولكن

(ب) ليس بما يفوق الخسارة التراكمية لانخفاض القيمة التي تم الإعتراف بها، إما وفقاً لهذا المعيار أو مسبقا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على الأصول غير المتداولة التي تكون ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار.

٢٣ تقلل (أو تزيد) خسارة انخفاض القيمة (أو أي ربح لاحق) المعترف بها لمجموعة التصرف من المبلغ المسجل للأصول غير المتداولة في المجموعة التي تكون ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار، حسب ترتيب التخصيص الموضح في الفقرات ١٠٤ "أ" و"ب" و١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤).

٢٤ يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المعترف بها سابقاً بحلول تاريخ بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) في تاريخ إلغاء الإعتراف. وترد المتطلبات المتعلقة بإلغاء الإعتراف فيما يلي:

(أ) الفقرات ٦٧-٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) للممتلكات والمنشآت والمعدات، و

(ب) الفقرات ١١٢-١١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) للأصول غير الملموسة.

٢٥ لا تستهلك المنشأة (أو تطفئ) الأصل غير المتداول عندما يكون مصنفاً على أنه محتفظ به برسم البيع أو عندما يكون جزء من مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وينبغي الإستمرار في الإعتراف بالفائدة والمصاريف الأخرى المنسوبة إلى إلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع.

التغييرات على خطة البيع

٢٦ إذا صنفت المنشأة أصلاً (أو مجموعة تصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع، لكن لم يعد يتم تلبية المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩، تتوقف المنشأة عن تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع.

٢٧ تقيس المنشأة الأصل غير المتداول الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتوقف تضمينه في مجموعة تصرف مصنفة كمحتفظ بها برسم البيع) بأي من المبلغين التاليين، أيهما أقل:

(أ) مبلغه المسجل قبل تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع، معدلا لأي استهلاك أو إطفاء أو إعادة تقييم كان سيتم الإعتراف به لو لم يتم تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع؛ و

(ب) *مبلغه القابل للإسترداد* في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع*.

٢٨ تشمل المنشأة أي تعديل مطلوب على المبلغ المسجل للأصل غير المتداول الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع في الدخل+ من العمليات المستمرة في الفترة التي لا يتم فيها تلبية المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩. وتعرض المنشأة ذلك التعديل في نفس العنوان في بيان الدخل المستخدم لعرض الأرباح أو الخسائر، إن وجدت، المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٧.

٢٩ إذا ألغت المنشأة أصلا أو إلتزاما مفردا من مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، يستمر قياس الأصول والإلتزامات المتبقية من مجموعة التصرف التي سيتم بيعها كمجموعة فقط إذا استوفت المجموعة المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩. وخلافا لذلك، فإن الأصول غير المتداولة المتبقية من المجموعة التي تلبي بشكل فردي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع يتم قياسها بشكل مفرد بمبالغها المسجلة أو قيمها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل في ذلك التاريخ. ويتوقف تصنيف أية أصول غير متداولة لا تلبي المعايير على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للفقرة ٢٦.

العرض والإفصاح

٣٠ تعرض المنشأة وتفصح عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات المتوقفة وعمليات التصرف بالأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف).

عرض العمليات المتوقفة

٣١ يتألف أحد عناصر المنشأة من عمليات وتدفقات نقدية يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلياً ولأغراض الإبلاغ المالي، عن بقية المنشأة. وبعبارة أخرى، يكون أحد عناصر المنشأة هي وحدة توليد نقد أو مجموعة من وحدات توليد النقد بينما يكون محتفظاً به للإستخدام.

---

* إذا كان الأصل غير المتداول جزء من وحدة توليد النقد، يكون مبلغه القابل للإسترداد هو المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به بعد تخصيص أية خسارة انخفاض قيمة تنشأ على تلك وحدة توليد النقد تلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

+ ما لم يكن الأصل عبارة عن ممتلكات ومصانع ومعدات أو أصل غير ملموس تم إعادة تقييمه وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قبل تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، وينبغي في هذه الحالة معاملة التعديل كزيادة أو نقصان إعادة تقييم.

٣٢ إن العملية المتوقفة هي أحد عناصر المنشأة التي إما يتم التصرف بها أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، و

(أ) تشكل خطا رئيسيا منفصلا من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات؛ أو

(ب) تشكل جزء من خطة منسقة مفردة للتصرف بخط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات؛ أو

(ج) تكون عبارة عن شركة تابعة مشتراة حصرياً بقصد إعادة البيع.

٣٣ تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) مبلغ مفرد في متن بيان الدخل يتألف من مجموع ما يلي:

(١) الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة للعمليات المتوقفة؛ و

(٢) الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة.

(ب) تحليل المبلغ المفرد في البند "أ" إلى:

(١) الإيرادات والمصاريف والأرباح أو الخسائر ما قبل الضريبة للعمليات المتوقفة؛

(٢) مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة كما تقتضيه الفقرة ٨١ (ح) من معيار المحاسبة الدولي ١٢؛

(٣) الخسائر أو الأرباح المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة؛ و

(٤) مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة كما تقتضيه الفقرة ٨١ (ح) من معيار المحاسبة الدولي ١٢.

يمكن عرض التحليل في الملاحظات أو في متن بيان الدخل. وإذا تم عرضه في متن بيان الدخل، ينبغي عرضه في القسم المحدد على أنه مرتبط بالعمليات المتوقفة، أي بشكل منفصل عن العمليات المستمرة. لا يطلب التحليل لمجموعات التصرف التي تكون عبارة عن شركات تابعة مشتراة حديثاً تلبي معايير تصنيفها على انها محتفظ بها برسم البيع عند الإندماج بالشراء (انظر الفقرة ١١).

(ج) صافي التدفقات النقدية المنسوبة إلى الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية للعمليات المتوقفة. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الملاحظات أو في متن البيانات المالية، ولا تطلب هذه الإفصاحات لمجموعات التصرف التي هي عبارة عن شركات تابعة مشتراة حديثاً تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإندماج بالشراء (انظر الفقرة ١١).

٣٤ تعيد المنشأة عرض الإفصاحات في الفقرة ٣٣ للفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية بحيث تتعلق الإفصاحات بجميع العمليات التي تم ايقافها بحلول تاريخ الميزانية العمومية لآخر فترة يتم عرضها.

٣٥ إن التعديلات في الفترة الحالية على المبالغ التي تم عرضها سابقاً في العمليات المتوقفة المرتبطة مباشرة بالتصرف بعملية متوقفة في فترة سابقة يتم تصنيفها بشكل منفصل في العمليات المتوقفة. وينبغي

الإفصاح عن طبيعة ومقدار هذه التعديلات. وتتضمن الأمثلة على الظروف التي قد تنشأ فيها هذه التعديلات ما يلي:

(أ) حل مسائل الشكوك التي تنشأ من بنود معاملة التصرف، مثل حل تعديلات سعر الشراء وقضايا التعويض مع المشتري.

(ب) حل مسائل الشكوك التي تنشأ من عمليات المكوَن قبل التصرف به وتكون مرتبطة مباشرة به، مثل الإلتزامات البيئية وإلتزامات ضمان المنتجات المحتفظ بها من قبل البائع.

(ج) تسديد إلتزامات خطة منافع الموظفين، شريطة أن يكون التسديد مرتبط مباشرة بمعاملة التصرف.

٣٦ إذا توقفت المنشأة عن تصنيف أحد مكونات المنشأة على أنه محتفظ به برسم البيع، فإن نتائج عمليات المكوَن الذي تم عرضه سابقاً في العمليات المتوقفة وفقاً للفقرات ٣٣-٣٥ يتم إعادة تصنيفها وتضمينها في الدخل من العمليات المستمرة لجميع الفترات المعروضة. وتوصف مبالغ الفترات السابقة على أنه تم إعادة عرضها.

الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالعمليات المستمرة

٣٧ إن أية أرباح أو خسائر من إعادة قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع والذي لا يلبي تعريف العملية المتوقفة يتم شملها في حساب الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة.

عرض الأصل غير المتداول أو مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

٣٨ تعرض المنشأة الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع وأصول مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية. ويتم عرض إلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في الميزانية العمومية. ويتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية للأصول والإلتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات، باستثناء ما تسمح به الفقرة ٣٩- وتعرض المنشأة بشكل منفصل أي دخل أو مصروف تراكمي معترف به مباشرة في حقوق الملكية المتعلقة بأصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) مصنف على أنه محتفظ به برسم البيع.

٣٩ إذا كانت مجموعة التصرف هي شركة تابعة مشتراة حديثاً تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإندماج بالشراء (انظر الفقرة ١١)، لا يطلب الإفصاح عن الفئات الرئيسية للأصول والإلتزامات.

٤٠ لا تعيد المنشأة تصنيف أو عرض المبالغ المعروضة للأصول غير المتداولة أو أصول وإلتزامات مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع في الميزانيات العمومية للفترات السابقة لعكس التصنيف في الميزانية العمومية لآخر فترة يتم عرضها.

الإفصاحات الإضافية

٤١ تفصح المنشأة عن المعلومات التالية في الملاحظات في الفترة التي تم فيها تصنيف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع أو تم بيعه:

(أ) وصف للأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف)؛

(ب) وصف لحقائق وظروف البيع، أو المؤدية إلى عملية التصرف المتوقعة، والطريقة والتوقيت المتوقعين لذلك التصرف؛

(ج) الأرباح أو الخسائر المعترف بها وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢، وإذا لم تكن معروضة بشكل منفصل في متن بيان الدخل، العنوان في بيان الدخل الذي يتضمن تلك الأرباح أو الخسائر؛

(د) حيثما كان قابلا للتطبيق، القطاع الذي يتم فيه عرض الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ *تقديم التقارير المالية حول القطاعات*".

٤٢ إذا تم تطبيق أي من الفقرتين ٢٦ أو ٢٩، تفصح المنشأة في فترة اتخاذ قرار تغيير الخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) عن وصف للحقائق والظروف المؤدية لاتخاذ القرار وأثر القرار على نتائج العمليات للفترة وأي فترات سابقة يتم عرضها.

الأحكام الإنتقالية

٤٣ يتم تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع والعمليات التي تلبي معايير تصنيفها كعمليات متوقفة بعد تاريخ نفاذ هذا المعيار. ويمكن أن تطبق المنشأة متطلبات هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع والعمليات التي تلبي معايير تصنيفها على أنها عمليات متوقفة بعد أي تاريخ يسبق تاريخ نفاذ هذا المعيار، شريطة أنه يكون قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار في الوقت الذي تم فيه أصلاً تلبية تلك المعايير.

تاريخ النفاذ

٤٤ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون ثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأ هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون ثاني ٢٠٠٥، ينبغي عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥

٤٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "*العمليات المتوقفة*".

الملحق أ

تعريف المصطلحات

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

وحدة توليد نقد : أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.

أحد مكونات المنشأة : العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلياً ولأغراض الإبلاغ المالي، عن بقية المنشأة.

التكاليف حتى البيع : التكاليف المتزايدة المنسوبة مباشرة إلى التصرف بالأصل (أو **مجموعة التصرف**)، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

الأصل المتداول : الأصل الذي يلبي أي من المعايير التالية:

(أ) يتوقع تحقيقه أو يقصد بيعه أو استهلاكه في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛
(ب) يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
(ج) يتوقع تحقيقه خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ أو
(د) يكون عبارة عن نقد أو نقد معادل ما لم يكن يخضع لقيود على التبادل أو الإستخدام لتسوية إلتزام ما لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

العملية المتوقفة : **أحد مكونات المنشأة** تم التصرف به أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع:

(أ) ويمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات،
(ب) يكون جزء من خطة منسقة مفردة للتصرف بخط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، أو
(ج) يكون عبارة عن شركة تابعة يتم شرائها حصريا بغرض إعادة البيع.

مجموعة التصرف: : مجموعة من الأصول يتم التصرف بها معا، بالبيع أو غير ذلك، كمجموعة في معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة. وتتضمن المجموعة الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال في حال كانت المجموعة عبارة عن **وحدة توليد نقد** خصصت لها الشهرة وفقا لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" (كما هو منقح في العام ٢٠٠٤) أو إذا كانت عملية ضمن وحدة توليد النقد تلك.

القيمة العادلة : المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

إلتزام شراء مؤكد : اتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزما لكلا الطرفين وغالبا ما يكون قابلاً للإنفاذ قانونيا (أ) يحدد كافة الشروط الهامة؛ بما في ذلك سعر ووقت المعاملات. (ب) يتضمن شرطاً جزائياً واسع النطاق بشكل كافٍ لضمان **أداء محتمل جدا**.

مرجحة جدا : مرجحة إلى حد كبير أكثر من كونها محتملة.

الأصل غير المتداول : الأصل الذي لا يلبي تعريف **الأصل المتداول**.

محتمل : حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه.

المبلـــــغ القابـــــل للإسترداد : **القيمة العادلة للأصل مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة استخدامه، أيهما** أعلى.

قيمة الإستخدام : القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مـــن الإســـتخدام المستمر لأصل ما ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي.

الملحق "ب"

ملحق التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع

ب١ كما هو مشار في الفقرة ٩، لا يمنع تمديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا نتج التأخير عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وإذا كانت توجد أدلة كافية بأن المنشأة تبقى ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف). لذلك فإن الإستثناء من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨ ينطبق في الحالات التالية التي تنشأ فيها مثل هذه الأحداث أو الظروف:

(أ) في تاريخ إلزام المنشأة نفسها بخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) تتوقع بشكل معقول بأن الآخرين (ليس المشتري) سيفرضون شروطا على نقل الأصل (أو مجموعة التصرف) بما يؤدي الى تحديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع، و:

(١) لا يمكن البدء بالإجراءات الضرورية للرد على تلك الشروط إلى أن يتم الحصول على *إلتزام شراء مؤكد*، و

(٢) إن إلتزام الشراء المؤكد هو محتمل جدا خلال سنة واحدة.

(ب) تحصل المنشأة على إلتزام شراء مؤكد، ونتيجة لذلك يفرض المشتري أو آخرون بطريقة غير متوقعة شروطا على نقل الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) المصنف مسبقا على أنه محتفظ به برسم البيع مما سوف يمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع:

(١) تم اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب للرد على الشروط، و

(٢) يُتوقع ايجاد حل ملائم لعوامل التأخير.

(ج) خلال فترة السنة الأولى، تنشأ ظروف اعتبرت سابقاً غير محتملة، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) المصنف سابقا على أنه محتفظ به برسم البيع في نهاية تلك السنة:

(١) خلال فترة السنة الأولى اتخذت المنشأة إجراءات ضرورية للرد على التغيير في الظروف،

(٢) يتم تداول الأصل غير المتداول (مجموعة التصرف) بشكل نشط وبسعر معقول، نظرا للتغيير في الظروف، و

(٣) يتم تلبية المعايير الواردة في الفقرتين ٧ و ٨.

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون ثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك للفترة المبكرة.

****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٤ في البيانات الرسمية ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" من قبل ١٢ عضوا من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من السيد كوب والسيد شميد معارضته لذلك. وترد آرائهم المعارضة بعد أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي ياماد	

المحتويات

أساس الإستنتاجات
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

الفقرات

أساس الإستنتاجات
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

يرافق أساس الإستنتاجات هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

استنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج٢ وفي أيلول ٢٠٠٢، وافق المجلس على إضافة مشروع قصير الأجل لتحقيق المقاربة إلى جدول أعماله النشط. ويتمثل الهدف من المشروع في تقليل الإختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً التي يمكن حلها خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً ويمكن تناولها خارج المشاريع الرئيسية. والمشروع هو عبارة عن مشروع مشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

استنتاج٣ وكجزء من المشروع، اتفق كل من المجلسين على مراجعة مداولات الآخر بخصوص كل من المواضيع المحتملة المنتقاة حول تحقيق المقاربة، واختيار الحل الأكثر جودة كأساس لتحقيق المقاربة. وبالنسبة للمواضيع التي تمت دراستها مؤخرا من قبل المجلسين، هناك توقع بأن أي مجلس يناقش مؤخرا ذلك الموضوع على نطاق أوسع سيكون لديه الحل الأعلى جودة.

استنتاج٤ وكجزء من مراجعة المواضيع التي تمت دراستها مؤخرا من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية، ناقش المجلس متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ "*محاسبة انخفاض قيمة الأصول المعمرة أو التصرف بها*"، حيث ترتبط بالأصول المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة. ولم ينظر المجلس في متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول المحتفظ بها للإستخدام. إن انخفاض قيمة هذه الأصول هي قضية يتم مناقشتها في مشروع البحث الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول القياس الذي يقوده مجلس معايير المحاسبة الكندي.

استنتاج٥ إلى أن تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، اختلفت متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية حول الأصول المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالطرق التالية:

(أ) إذا تم تلبية معايير محددة، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ أن يتم تصنيف الأصول غير المتداولة التي ينبغي التصرف فيها على انها محتفظ بها برسم البيع. ويعاد قياس هذه الأصول بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل ولا يتم استهلاكها أو إطفائها. ولم تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها بشكل منفصل أو قياسها بطريقة مختلفة عن الأصول غير المتداولة الأخرى.

(ب) كان تعريف العمليات المتوقفة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ مختلفاً عن تعريف العمليات المتوقفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "*العمليات المتوقفة*" كما أن عرض هذه العمليات المطلوب في كلا المعيارين كان أيضا مختلفا.

استنتاج٦ وكما هو مناقش بتفصيل أكثر أدناه، استخلص المجلس أن استحداث تصنيف الأصول على أنها محتفظ بها برسم البيع يحسن بشكل كبير من المعلومات المتوفرة لمستخدمي البيانات المالية حول الأصول التي ينبغي بيعها.

استنتاج٧ نشر المجلس مقترحاته في مسودة العرض ٤ بعنوان *التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة*" في تموز ٢٠٠٣ مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ٢٤ تشرين أول ٢٠٠٣. وقد استلم المجلس أكثر من ٨٠ رسالة ملاحظات حول مسودة العرض.

نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

استنتاج٨ اقترح المجلس في مسودة العرض ٤ أنه ينبغي تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على جميع الأصول غير المتداولة فيما عدا:

(أ) الشهرة،

(ب) الأدوات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"،

(ج) الأصول المالية بموجب عقود الإيجار، و

(د) أصول الضريبة المؤجلة والأصول الناشئة من منافع الموظفين.

استنتاج٩ عند إعادة النظر في نطاق التطبيق، لاحظ المجلس أن استخدام مصطلح "غير متداول" قد تسبب في المشاكل التالية:

(أ) إن الاصول التي يتم شرائها بهدف إعادة البيع كانت يقصد منها بشكل واضح أن تندرج ضمن نطاق تطبيق مسودة العرض ٤ ولكنها تندرج أيضاً ضمن تعريف الأصول المتداولة وبالتالي فقد يعتقد بأنها مستثناة. وقد انطبق هذا الحال أيضا على الأصول التي تم تصنيفها على أنها غير متداولة لكن يتوقع الآن تحقيقها خلال اثني عشر شهراً.

(ب) لم يكن واضحا كيف ينطبق نطاق التطبيق على الأصول المعروضة وفقاً لعرض السيولة.

استنتاج١٠ لاحظ المجلس بأنه لم يكن من المقصود إعادة تصنيف الأصول المصنفة على أنها غير متداولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" على أنها أصول متداولة ببساطة بسبب نية الإدارة بيعها أو لأنها وصلت نهاية الإثني عشر شهراً من الإستخدام المتوقع من قبل المنشأة. وقرر المجلس أن يوضح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأن الأصول المصنفة على أنها غير متداولة لا يتم إعادة تصنيفها كأصول متداولة إلى أن تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار. وعلاوة على ذلك، فإن الأصول من فئة تعتبرها المنشأة عادة على أنها غير متداولة ويتم شرائها بشكل حصري بهدف إعادة البيع لا يتم تصنيفها على أنها متداولة ما لم تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار.

استنتاج١١ وفيما يتعلق بالأصول المعروضة وفقا لعرض السيولة، قرر المجلس أنه ينبغي فهم مصطلح "غير متداول" على أنه يشير إلى أصول تتضمن مبالغ متوقع استردادها خلال أكثر من ١٢ شهر من تاريخ الميزانية العمومية.

استنتاج١٢ تضمن هذه التوضيحات بأن تكون جميع الأصول من الفئة التي تعتبرها عادة المنشأة على أنها غير متداولة ضمن نطاق هذا المعيار.

استنتاج١٣ أعاد المجلس النظر أيضاً في استثناءات النطاق المقترحة في مسودة العرض ٤. ولاحظ أن متطلبات تصنيف وعرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تنطبق على جميع الأصول غير المتداولة واستنتج أنه ينبغي أن ترتبط أي استثناءات فقط بمتطلبات القياس. وفيما يتعلق بمتطلبات

القياس، قرر المجلس أنه ينبغي استثناء الأصول غير المتداولة فقط إذا : (١) تم تسجيلها مسبقا بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة (٢) كانت هناك صعوبات في تحديد قيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. لذلك قرر المجلس أنه ينبغي استثناء الأصول غير المتداولة التالية فقط من متطلبات القياس في هذا المعيار:

الأصول المسجلة مسبقا بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة:

(أ) الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"*.

(ب) الأصول غير المتداولة التي تم محاسبتها باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*".

(ج) الأصول غير المتداولة التي تم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*".

الأصول التي يوجد بشأنها صعوبات في تحديد قيمتها العادلة

(أ) أصول الضريبة المؤجلة.

(ب) الأصول الناشئة من منافع الموظفين.

(ج) الأصول الناشئة من عقود التأمين.

استنتاج١٤ أقر المجلس بأن نطاق هذا المعيار يختلف عن نطاق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ ولكنه لاحظ بأن البيان ١٤٤ يغطي انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للإستخدام بالإضافة لتلك المحتفظ بها برسم البيع. وعلاوة على ذلك، تؤثر المتطلبات الأخرى في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً على نطاق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. لذلك استنتج المجلس أن تحقيق المقاربة مع نطاق البيان ١٤٤ لا يكون ممكناً.

تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها على أنها محتفظ بها برسم البيع

استنتاج١٥ يتم بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ تصنيف الأصول المعمرة على أنها إما: ١) محتفظ بها ومستخدمة أو ٢) محتفظ بها برسم البيع. وقبل إصدار هذا المعيار، لم يتم التمييز في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بين الأصول غير المتداولة المحتفظ بها والمستخدمة وبين الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع، ما عدا فيما يتعلق بالأدوات المالية.

استنتاج١٦ درس المجلس ما إذا يؤدي التصنيف المنفصل للأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع إلى تعقيد غير ضروري في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويطرح عنصر نوايا الإدارة في المحاسبة. واقترح بعض المعلقين أن تصنيف "الأصول المحتفظ بها برسم البيع" غير ضروري، وأنه إذا تحول التركيز إلى "أصول سحبت من الإستخدام النشط" فإنه يمكن إلغاء الكثير من التعقيد، لأن التصنيف الأخير يعتمد على الحقيقة أكثر مما يعتمد على ما يعتبروه نية الإدارة. ويؤكدون على أن سوء الإستغلال المحتمل للتصنيف يستلزم العديد من المتطلبات المفصلة في بيان معيار المحاسبة المالية ١٤٤. واقترح آخرون أنه إذا تم تعديل المعايير الدولية القائمة لإعداد التقارير المالية لتحدد بأن الأصول التي تُسحب من الإستخدام النشط يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع وتقتضي إيضاحات أخرى، فإنه يمكن تحقيق بعض المقاربة مع بيان معيار المحاسبة المالية ١٤٤ يمكن تحقيقها دون إيجاد معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية.

* يقر المجلس بأنه لا يتم الإعتراف بجميع الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة لكنه لا يريد إجراء المزيد من التغييرات على محاسبة الأصول المالية في هذا الوقت.

استنتاج١٧ إلا أن المجلس استنتج بأن تقديم المعلومات حول الأصول ومجموعات الأصول والإلتزامات التي سيتم التصرف بها ذات فائدة لمستخدمي البيانات المالية. وينبغي أن تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقييم توقيت ومبلغ وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية. ويتفهم المجلس بأن هذا كان أيضاً التقييم الذي دعم بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. لذلك استخلص المجلس بأن استحداث فكرة الأصول ومجموعات التصرف المحتفظ بها برسم البيع يجعل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أكثر اكتمالاً.

استنتاج١٨ بالإضافة إلى ذلك، رغم أن الإحتفاظ برسم البيع يبدأ من نية بيع الأصل، إلا أنه يتم بصرامة وضع المعايير الأخرى لهذا التصنيف وتكون أكثر موضوعية من تحديد ببساطة نية أو إلتزام بالبيع. وقد يجادل البعض بأن المعايير هي محددة جدا. إلا أن المجلس يعتقد بأن المعايير ينبغي أن تكون محددة لتحقيق قابلية مقارنة التصنيف بين المنشآت. ولا يعتقد المجلس بأن تصنيف "السحب من الإستخدام النشط" يتطلب بالضرورة معايير أقل لدعمه. على سبيل المثال، من الضروري إجراء تمييز بين الأصول التي تسحب من الإستخدام النشط وبين تلك المحتفظ بها كدعم احتياطي أو المعطلة بشكل مؤقت.

استنتاج١٩ وأخيرا، إذا كان تصنيف وقياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو نفسه في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً، فإنه سيتم تحقيق المقاربة في مجال ذي أهمية لمستخدمي البيانات المالية.

استنتاج٢٠ وافق معظم المجاوبين على مسودة العرض ٤ على أن التصنيف المنفصل للأصول غير المتداولة التي لم يعد يحتفظ بها للإستخدام هو أمر مرغوب فيه. إلا أن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٤ قد تم انتقادها للأسباب التالية:

(أ) كانت المعايير مقيدة جدا وقائمة على أساس القواعد.

(ب) ينبغي إثبات الإلتزام بالبيع، بالإنسجام مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة*" المتعلقة بمخصصات إعادة الهيكلة.

(ج) ينبغي أن يكون التصنيف للأصول التي تسحب من الإستخدام النشط.

(د) ينبغي معاملة الأصول التي سيتم التنازل عنها بنفس الطريقة التي تعامل فيها الأصول التي سيتم بيعها.

استنتاج٢١ لاحظ المجلس بأن التعريف الأكثر مرونة قد يتعرض لسوء الإستخدام. وعلاوة على ذلك، يمكن أن يؤدي تغيير معايير التصنيف إلى الإبتعاد عن تبني مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إلا أن المجلس أعاد ترتيب المعايير للتأكيد على المبادئ.

استنتاج٢٢ لاحظ المجلس أيضاً بأن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ تنطبق عند تكبد إلتزام معين، بينما ترتبط متطلبات هذا المعيار بقياس وعرض الأصول المعترف بها مسبقا.

استنتاج٢٣ أخيرا، أعاد المجلس التأكيد على المبدأ الذي تستند إليه مقترحات التصنيف في مسودة العرض ٤، وهو أن المبلغ المسجل للأصول سوف يتم استرداده بشكل رئيسي من خلال البيع. وبتطبيق هذا المبدأ على الأصول التي تُسحب من الإستخدام النشط، قرر المجلس بأن الأصول التي تسحب من الإستخدام النشط والتي لا تلبي معايير التصنيف كأصول محتفظ بها برسم البيع لا ينبغي عرضها بشكل منفصل لأن المبلغ المسجل للأصل قد لا يتم استرداده بشكل رئيسي من خلال البيع. وبالعكس، قرر المجلس بأن الأصول التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع ويتم استخدامها ينبغي أن لا يمنع تصنيفها بشكل منفصل. وهذا لأنه إذا كان الأصل غير المتداول متوفر للبيع الفوري، فإن الإستخدام المتبقي للأصل يكون عرضيا لاسترداده من خلال البيع ويتم استرداد المبلغ المسجل للأصل بشكل رئيسي من خلال البيع.

استنتاج٢٤ وبتطبيق نفس المبدأ على الأصول التي سيتم التنازل عنها، أشار المجلس أنه لن يتم استرداد مبلغها المسجل بشكل رئيسي من خلال البيع.

الأصول التي سيتم إستبدالها بأصول أخرى غير متداولة

استنتاج٢٥ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، لا يمكن تصنيف الأصول المعمرة التي سيتم تبادلها بأصول منتجة مماثلة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وتعتبر أنها متصرف بها فقط عند تبادلها. ويوضح أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بأن هذا يعود لسبب محاسبة تبادل هذه الأصول بمبالغ تقوم على أساس المبلغ المسجل للأصول، وليس بالقيمة العادلة، وأن استخدام المبلغ المسجل هو أكثر انسجاماً مع محاسبة الأصل المُعمَر الذي سيتم الإحتفاظ به واستخدامه من الأصل المُعمَر برسم البيع.

استنتاج٢٦ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ *الممتلكات والمصانع والمعدات*"، كما هو منقح عام ٢٠٠٣، يتم عادة قياس تبادل الأصول بالقيمة العادلة. لذلك فإن أسباب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ لتصنيف هذه الأصول على أنها محتفظ بها برسم البيع لا تنطبق. وبالإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٦، يعامل هذا المعيار تبادل الأصول كعملية تصرف بالأصول وشرائها ما لم يكن للتبادل جوهر تجاري.

استنتاج٢٧ أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية مسودة عرض تقترح تحقيق المقاربة مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٦ لقياس تبادل الأصول بالقيمة العادلة. وتقترح أيضاً مسودة العرض إجراء تعديل لاحق على بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يجعل عمليات تبادل الأصول ذات الجوهر التجاري مؤهلة للتصنيف على أنها محتفظ بها برسم البيع.

قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع

استنتاج٢٨ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ قياس أصل مُعمَر أو مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بمبلغها المسجل أو قيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل. ولا يتم استهلاك الأصل المُعمَر المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول في مجموعة تصرف)، لكن يتم الإعتراف بالفائدة والمصاريف الأخرى المنسوبة إلى إلتزامات مجموعة التصرف.

استنتاج٢٩ وكما هو مبين في أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، يكون الإستخدام المتبقي في عمليات الأصل برسم البيع عرضيا لاسترداد المبلغ المسجل من خلال البيع. لذلك ينبغي أن تكون محاسبة هذا الأصل عبارة عن عملية تقييم أكثر من كونها تخصيص.

استنتاج٣٠ لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أنه ما أن يتم إعادة قياس الأصل، يؤدي استهلاك الأصل إلى تخفيض مبلغه المسجل إلى ما دون قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. كما أشار أيضاً إلى أنه في حال وجود انخفاض في قيمة الأصل بعد التصنيف الأولي على أنه محتفظ به برسم البيع وقبل البيع النهائي، يتم الإعتراف بالخسارة في فترة الإنخفاض لأنه يتم تقييم القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع في كل فترة.

استنتاج٣١ وتفيد وجهة النظر المقابلة، على الرغم من تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع، أنه لا يزال يُستخدم في العمليات، وبالتالي فإن التوقف عن الإستهلاك لا ينسجم مع المبدأ الأساسي الذي يقتضي بأنه ينبغي تخصيص تكلفة الأصل خلال الفترة التي يتم فيها الحصول على منافع من استخدامه. علاوة على ذلك، وبالرغم من أن الإنخفاض في قيمة الأصل من خلال استخدامه ينعكس في التغير المعترف به في القيمة العادلة، إلا أنه يمكن إخفائه بواسطة زيادة تنشأ من التغيرات في أسعار السوق للأصل.

استنتاج٣٢ إلا أن المجلس أشار إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يقتضي من المنشأة الإحتفاظ بالعمر الإنتاجي المتوقع والقيم المتبقية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى تاريخه، ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" تخفيض فوري إلى قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أعلى. لذلك ينبغي على المنشأة غالباً أن تحقق أثر قياس معين للأصول المختلفة التي على وشك أن تباع بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية مشابه لذلك الذي يقتضيه هذا المعيار على النحو التالي: بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، إذا كانت القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أعلى من المبلغ المسجل، لن يكون هناك انخفاض قيمة أو استهلاك (لأنه سيكون قد تم تحديث القيمة المتبقية). ولكن إذا كانت القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أقل من المبلغ المسجل، ستكون هناك خسارة لانخفاض القيمة تخفض المبلغ المسجل إلى القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع من ثم لا يوجد استهلاك (لأنه سيكون قد تم تحديث القيمة المتبقية)، ما لم تكن قيمة الإستخدام أعلى من القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. وإذا كانت قيمة الإستخدام أعلى من القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، يكون هناك فروقات صغيرة بين المعالجة التي تنشأ بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية والمعالجة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، تكون هناك خسارة انخفاض قيمة إلى الحد الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل قيمة الإستخدام وليس إلى الحد الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. وبموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، يكون هناك أيضاً استهلاك للزيادة في قيمة الإستخدام (المبلغ المسجل الجديد للأصل) عن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع (قيمته المتبقية). إلا أنه بالنسبة للأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، ستختلف قيمة الإستخدام عن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع فقط إلى الحد الذي تتوقع فيه التدفقات النقدية أن تنشأ قبل البيع. إذا كانت فترة البيع قصيرة، فإن هذا المبلغ سيكون عادة صغير نسبياً. وبالتالي فإن الفرق بين خسارة انخفاض القيمة المعترف بها والإستهلاك اللاحق بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية مقارنة مع خسارة انخفاض القيمة بدون وجود استهلاك لاحق بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يكون أيضاً صغيراً.

استنتاج٣٣ استنتج المجلس بأن متطلبات القياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ للأصول المختلفة لا ترتبط عادة بتغيير مهم عن المتطلبات في المعايير الدولية الأخرى. بالإضافة إلى ذلك، اتفق المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية على أن التدفقات النقدية التي تنشأ من الإستخدام المتبقي للأصل هي عرضية لاسترداد الأصل من خلال البيع. لذلك استنتج بأن الأصول المختلفة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي أن تقاس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل وينبغي عدم استهلاكها.

استنتاج٣٤ بالنسبة لمجموعات التصرف، يمكن أن يكون هناك فروقات أكبر بين المتطلبات في المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية ومتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. على سبيل المثال، يمكن أن تعكس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف الشهرة المولدة داخلياً إلى الحد الذي تكون فيه أعلى من المبلغ المسجل لصافي الأصول في مجموعة التصرف. ومع ذلك يمكن أن تكون القيمة المتبقية للأصول غير المتداولة في مجموعة التصرف كذلك إذا تم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، ويتم استهلاك تلك الأصول.

استنتاج٣٥ في مثل هذه الحالة، قد ينظر البعض إلى متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على أنها تسمح للشهرة المولدة داخلياً أن توقف استهلاك الأصول غير المتداولة. إلا أن المجلس لا يتفق مع وجهة النظر تلك، بل يعتقد بأن الشهرة المولدة داخلياً تحول دون الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة من مجموعة التصرف. وينشأ نفس الأثر من متطلبات انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. إن عدم استهلاك الأصول غير المتداولة في مجموعة التصرف هو، كما هو الحال مع الأصول المختلفة، نتيجة للمبدأ الأساسي الذي يستند إليه التصنيف المنفصل، وهو أنه سيتم استرداد

المبلغ المسجل للأصل بشكل رئيسي عن طريق البيع، وليس الإستخدام المستمر، وأن المبالغ المستردة من خلال الإستخدام المستمر سوف تكون عرضية.

استنتاج٣٦ بالإضافة إلى ذلك، من المهم التأكيد على أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يسمح فقط للأصل (أو مجموعة التصرف) برسم البيع أن يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع. ويتم تصنيف الأصول التي سيتم التنازل عنها على أنها يتم الإحتفاظ بها واستخدامها حتى يتم التصرف بها، ويتم بالتالي استهلاكها. يتفق المجلس مع ملاحظة مجلس معايير المحاسبة المالية بأنه يمكن التمييز بين الأصل الذي سيتم بيعه والأصل الذي سيتم التنازل عنه، لأنه سيتم استرداد الأصل الأول بشكل رئيسي من خلال البيع في حين سيتم استرداد الأصل الآخر من خلال استخدامه المستمر. لذلك، من المنطقي أن يتوقف الإستهلاك في الحالة الأولى ولكن ليس في الحالة الأخرى.

استنتاج٣٧ عندما يكون الأصل أو مجموعة التصرف المحتفظ به برسم البيع جزء من عملية خارجية بعملة وظيفية تختلف عن عمله العرض الخاصة بالمجموعة، فإنه سوف يتم الإعتراف بفرق الصرف في حقوق الملكية الذي ينشأ من تحويل الأصل أو مجموعة التصرف إلى عملة العرض الخاصة بالمجموعة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ " *آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*" "إعادة تدوير" فرق الصرف من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة من التصرف بالعملية. والسؤال الذي ينشأ هو ما إذا يجب أن يحفز تصنيف الإحتفاظ برسم البيع على تدوير أي فروقات صرف. وبموجب المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً (فريق عمل القضايا المستجدة ٠١-٥ *تطبيق بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٥٢ على استثمار يتم تقييمه لانخفاض القيمة سيتم التصرف به)* فإن التعديلات المتراكمة لتحويل العملة الأجنبية المعترف بها سابقاً في دخل شامل آخر والمتوقع تدويرها في الدخل في وقت البيع يتم شملها في المبلغ المسجل للأصل (أو مجموعة التصرف) الذي يتم اختباره لانخفاض القيمة.

استنتاج٣٨ في مشروعه الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل، قد يعيد المجلس النظر في مسألة إعادة التدوير. لذلك لم يرغب بإجراء أي تعديلات مؤقتة على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢١. وبالتالي، لا يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بإعادة تدوير أي فروقات صرف عند تصنيف الأصل أو مجموعة التصرف على أنها محتفظ بها برسم البيع. وسيجري إعادة التدوير عند بيع الأصل أو مجموعة التصرف.

تخصيص خسارة انخفاض قيمة الأصول لمجموعة التصرف

استنتاج٣٩ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ والمقترحات الواردة في مسودة العرض ٤، يتم تعديل الأصول ضمن مجموعة التصرف التي لا تكون ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الأخرى قبل قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف. ويتم تخصيص أي خسارة أو ربح معترف به عند تعديل المبلغ المسجل لمجموعة التصرف إلى المبلغ المسجل للأصول المُعمَرة في المجموعة.

استنتاج٤٠ يختلف هذا عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتخصيص خسارة انخفاض القيمة التي تنشأ من وحدة توليد النقد. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تخصيص خسارة انخفاض القيمة من وحدة توليد النقد أولاً لتخفيض المبلغ المسجل للشهرة من ثم تخفيض المبالغ المسجلة للأصول الأخرى في الوحدة تناسبياً.

استنتاج٤١ درس المجلس ما إذا ينبغي أن يكون تخصيص خسارة انخفاض القيمة لمجموعة التصرف منسجما مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أو مع متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. واستنتج المجلس بأنه سيكون من الأبسط اقتضاء نفس التخصيص الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لوحدات توليد النقد. بالرغم من أن هذا مختلف عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، إلا أنه سيتم قياس كامل مجموعة التصرف سيتم قياسها بنفس المبلغ.

الأصول المشتراة حديثاً

استنتاج٤٢ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، في حين اقترحت مسودة العرض ٤، قياس الأصول المشتراة حديثاً التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع عند الإعتراف الأولي. لذلك وفي تلك الحالات، وعدا عن اندماج الأعمال، الذي تشتري فيه المنشأة الأصل غير المتداول الذي يلبي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، يتم الإعتراف بالخسارة في حسابات الربح أو الخسارة إذا تجاوزت تكلفة الأصل قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. وفي الحالات الأكثر شيوعاً التي تشتري فيها المنشأة، كجزء من اندماج الأعمال، أصلاً غير متداول (أو مجموعة تصرف) يلبي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، يتم الإعتراف بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع في الشهرة.

استنتاج٤٣ لاحظ البعض في ردهم على مسودة العرض ٤ أن قياس الأصول المشتراة حديثاً التي ليست جزء من اندماج الأعمال بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لم يكن منسجما مع الإقتراح العام بأن الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي أن تقاس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل. وقد وافق المجلس على المتطلب وعدّله بحيث يكون من الواضح أنه يتم قياس الأصول (أو مجموعات التصرف) المشتراة حديثاً عند الإعتراف الأولي بما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (أي التكلفة) أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل.

استنتاج٤٤ وفيما يتعلق بعمليات اندماج الأعمال، لاحظ المجلس أنه ينبغي من حيث المفهوم الإعتراف بالأصول مبدئياً بالقيمة العادلة ثم تصنيفها مباشرة على أنها محتفظ بها برسم البيع، مع الإعتراف لاحقا بالتكاليف حتى البيع في حساب الربح أو الخسارة، وليس الشهرة. ونظرياً، إذا قامت المنشأة باستخدام التكاليف حتى البيع كعامل في سعر الشراء، فإن السعر المخفض يؤدي إلى توليد شهرة سلبية، والإعتراف المباشر في حساب الربح أو الخسارة بما قد يعادل الخسارة الناشئة من التكاليف حتى البيع. وبالطبع، وعلى الصعيد العملي، سوف ينتج عادة عن السعر المخفض شهرة إيجابية صافية أقل بدلا من الشهرة السلبية التي ينبغي الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة. لذلك السبب وبغية تحقيق المقاربة، استنتج المجلس أنه في اندماج الأعمال ينبغي قياس الأصول غير المتداولة التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإندماج بالشراء بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع عند الإعتراف الأولي.

استنتاج٤٥ يدرس كل من المجلس ومجلس معايير المحاسبة المالية البنود التي ينبغي أن تشكل جزءا من معاملة اندماج الأعمال بطريقة أكثر عموماً في مشروعهما المشترك حول تطبيق أسلوب الشراء. وتتضمن هذه الدراسة ما إذا كان ينبغي أن تستند الأصول والإلتزامات المعترف بها في المعاملة إلى وجهة نظر المنشاة المشترية أو المنشأة المشتراة. ويمكن أن تؤثر نتيجة هذه المداولات على القرار الذي نوقش في الفقرة "استنتاج ٤٤".

الإعتراف بالزيادات اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع

استنتاج٤٦ درس المجلس ما إذا كان ينبغي الإعتراف بالزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع إلى الحد الذي تعكس فيه العمليات السابقة لانخفاض القيمة. ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإعتراف بالزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، ولكن ليس بما يزيد عن الخسارة المتراكمة المعترف بها سابقا لانخفاض القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. قرر المجلس أنه ينبغي بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإعتراف بالربح إلى الحد الذي يعكس فيه أي انخفاض قيمة للأصل، إما وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أو مسبقا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦. إن الإعتراف بربح معين لعكس

انخفاض القيمة الذي حصل قبل تصنيف الأصل المحتفظ به برسم البيع ينسجم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للإعتراف بالقيود العاكسة لانخفاض القيمة.

الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بمبالغ معاد تقييمها وفقاً لمعيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية

استنتاج٤٧ اقترحت مسودة العرض ٤ أن خسائر انخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بالمبالغ المعاد تقييمها وفقاً لمعيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية ينبغي معاملتها على أنها انخفاضات وزيادات إعادة تقييم وفقاً للمعيار الذي تم بموجبه إعادة تقييم الأصول مسبقاً، بالإنسجام مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦، فيما عدا إلى الحد الذي تنشأ فيه الخسائر والأرباح من الإعتراف الأولي بالتكاليف حتى البيع، أو من التغيرات فيها. كما اقترحت مسودة العرض ٤ أيضا بأنه ينبغي دائماً الإعتراف بالتكاليف حتى البيع في حساب الربح أو الخسارة.

استنتاج٤٨ لم يوافق العديد من المجاوبين على هذه الإقتراحات بسبب تعقيدها وبسبب المعاملة غير المنسجمة الناتجة للأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وقد بحث المجلس القضايا التي أثيرت وقرر بأن الأصول التي تم تسجيلها مسبقاً بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة ينبغي أن لا تخضع لمتطلبات القياس في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ويعتقد المجلس أنه بالنسبة لهذه الأصول، يوفر القياس المستمر بالقيمة العادلة معلومات أفضل من القياس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل، إلا أن المجلس لم يعتقد بأن مثل هذه المعاملة كانت ملائمة للأصول التي تم إعادة تقييمها وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين ١٦ و ٣٨، لأن هذين المعيارين يتطلبان استمرارية الإستهلاك ولا يتم بالضرورة الإعتراف بالتغير في إعادة التقييم في حساب الربح أو الخسارة. واستخلص المجلس بأن الأصول التي تم إعادة تقييمها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينبغي أن تُعامل بنفس الطريقة مثل أي أصول لم يتم إعادة تقييمها قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويؤدي مثل هذا المنهج إلى معاملة منسجمة للأصول التي هي ضمن نطاق متطلبات القياس في هذا المعيار، وينتج عنه بالتالي معيار أسهل.

قياس الأصول المعاد تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع

استنتاج٤٩ عندما تغير المنشأة، بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، خطتها لبيع الأصل وتعيد تصنيف الأصل المعمر من كونه محتفظ به برسم البيع إلى محتفظ به ومستخدم، يتم قياس الأصل بأي مما يلي- أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل قبل تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع، المعدل لأي استهلاك (أو إطفاء) كان سيتم الإعتراف به لو استمر تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به ومستخدم (ب) قيمته العادلة في تاريخ اتخاذ القرار بعدم البيع.

استنتاج٥٠ إن المبدأ الأساسي هو إعادة القيمة المسجلة الخاصة بالأصل لما كانت ستكون عليه لو لم يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، مع الأخذ بالإعتبار أي انخفاض قيمة كان قد حصل. وفي الحقيقة يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ فيما يخص الأصول المحتفظ بها والمستخدمة، الإعتراف بانخفاض القيمة فقط إذا تجاوز المبلغ المسجل للأصل مجموع التدفقات النقدية غير المخصومة المتوقع أن تنشأ من استخدامه والتصرف به في النهاية. لذلك يمكن أن يتجاوز المبلغ المسجل للأصل لو لم يتم تصنيفه أبدا على أنه محتفظ به برسم البيع قيمته العادلة. ونتيجة لذلك، لا يؤدي بالضرورة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ إلى عودة الأصل إلى مبلغه المسجل الأصلي. إلا أن أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يشير إلى أن مجلس معايير

المحاسبة المالية قد استنتج أنه من غير المناسب زيادة المبلغ المسجل للأصل إلى مبلغ أكبر من قيمته العادلة فقط على أساس فحص التدفق النقدي المخصوم. لذلك، توصل إلى متطلب القياس بأي مما يلي- أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل للأصل إن لم يكن قد صنف على أنه محتفظ به برسم البيع (ب) القيمة العادلة في تاريخ اتخاذ القرار بعدم بيع الأصل.

استنتاج٥١ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أساس قياس مختلف للأصول منخفضة القيمة، أي المبلغ القابل للإسترداد. واستنتج المجلس أنه من أجل تحقيق الإنسجام مع مبدأ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ وأيضاً مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ينبغي قياس الأصل الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع بأي مما يلي- أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل الذي كان ممكن الإعتراف به لو لم يتم تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (ب) مبلغه القابل للإسترداد في تاريخ إعادة التصنيف. بينما لا يعتبر هذا مقاربة كاملة، ينشأ الإختلاف من الإختلافات في نماذج خفض انخفاض القيمة بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إلغاء الإعفاء من التوحيد للشركات التابعة المشتراة والمحتفظ بها حصرياً بقصد إعادة البيع

استنتاج٥٢ ألغى بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإعفاء من التوحيد في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً للشركات التابعة المحتفظ بها على أساس مؤقت بناء على أنه ينبغي معاملة جميع الأصول المحتفظ بها برسم البيع بنفس الطريقة، أي كما يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بدلا من توحيد بعض الأصول دون غيرها.

استنتاج٥٣ وافق المجلس على أنه ينبغي توحيد جميع الشركات التابعة وأنه ينبغي معاملة جميع الأصول (ومجموعات التصرف) التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع بنفس الطريقة. إن الإعفاء من التوحيد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" للشركات التابعة المشتراة والمحتفظ بها حصرياً بقصد إعادة البيع يمنع تلك الأصول ومجموعات التصرف في مثل هذه الشركات التابعة التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع من أن يتم معاملتها بشكل منسجم مع أصول أو مجموعات تصرف أخرى. لذلك اقترحت مسودة العرض ٤ أنه ينبغي إلغاء الإعفاء الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

استنتاج٥٤ لم يوافق البعض على هذا الإقتراح على أساس أن المعلومات المقدمة من خلال توحيد هذه الشركات التابعة يكون أقل نفعاً من تلك المقدمة من خلال المتطلب الحالي لقياس الإستثمار في هذه الشركات التابعة بالقيمة العادلة. لاحظ المجلس بأن تأثير المقترحات في مسودة العرض ٤ ستكون محدودة بما يلي:

(أ) أن قياس الشركة التابعة التي هي حالياً ضمن نطاق الإعفاءات يتغير من القيمة العادلة كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى التكلفة أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل.

(ب) إن أي تغير في القيمة العادلة للإستثمار في شركة تابعة يتم عرضه، وفقاً للمتطلبات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، كمبلغ واحد في حساب الربح أو الخسارة كأصل مالي محتفظ به للمتاجرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وكما ستتم المناقشة في الفقرة "استنتاج ٧٢"، تكون الشركة التابعة عبارة عن عملية متوقفة، ووفقا لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (انظر الفقرات استنتاج ٧٣ – استنتاج ٧٦)، يتم عرض أي تغير معترف به في قيمة مجموعة التصرف التي تشمل الشركة التابعة كمبلغ واحد في حساب الربح أو الخسارة.

(ج) إن العرض في الميزانية العمومية يتغير من مبلغ واحد للإستثمار في الشركة التابعة إلى مبلغين – أحدهما للأصول والآخر للإلتزامات الخاصة بمجموعة التصرف التي هي الشركة التابعة*.

استنتاج٥٥ أعاد المجلس التأكيد على استنتاجه الموضح في الفقرة "استنتاج ٥٣". إلا أنه أشار إلى أن الأثر المحدود للإقتراحات ينطبق فقط على المبالغ المطلوب عرضها في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل. *إن تقديم التحليلات المطلوبة لتلك المبالغ في الملاحظات يمكن أن يرتبط بضرورة حصول* المنشأة على المزيد من المعلومات. لذلك قرر المجلس أن لا يطلب الإفصاح عن تحليل المبالغ المعروضة في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل للشركات التابعة المشتراة وحديثا وأن يوضح في مثال معين الطرق المختصرة الحسابية التي يمكن أن تستخدم للوصول إلى المبالغ التي ينبغي عرضها في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل.

عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع

استنتاج٥٦ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ من المنشأة عرض ما يلي:

(أ) الأصل المُعمَر المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع بشكل منفصل في الميزانية العمومية؛ و

(ب) أصول وإلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل في أقسام الأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية. ويتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لتلك الأصول والإلتزامات بشكل منفصل إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات.

استنتاج٥٧ أشار مجلس معايير المحاسبة المالية في أساس الإستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ إلى أن المعلومات حول طبيعة كلاً من الأصول والإلتزامات في مجموعة التصرف مفيدة للمستخدمين. إن عرض تلك البنود بشكل منفصل في الميزانية العمومية يقدم معلومات ملائمة. كما يميز أيضا العرض المنفصل بين تلك الأصول التي لا يتم استهلاكها عن تلك التي يتم استهلاكها. وقد اتفق المجلس مع وجهات نظر مجلس معايير المحاسبة المالية.

استنتاج٥٨ لاحظ البعض في ردهم على مسودة العرض ٤ بأن العرض المنفصل في حقوق الملكية للمبالغ المتعلقة بالأصول ومجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (مثل الأرباح والخسائر غير المتحققة من الأصول المتوفرة برسم البيع وتعديلات تحويل العملة الأجنبية) يوفر أيضاً معلومات مفيدة. وقد وافق المجلس وأضاف مثل هذا المتطلب إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

توقيت تصنيف العمليات المتوقفة وتعريفها

استنتاج٥٩ مع استحداث بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، وسع مجلس معايير المحاسبة المالية نطاق العملية المتوقفة من "جزئية من مؤسسة أعمال" إلى "أحد مكونات المنشأة". ومن الشائع معاملة أحد مكونات المنشأة، حيث أن المعيار هو أنها تتكون من "عمليات وتدفقات نقدية يمكن تمييزها بوضوح، تشغيليا ولأغراض التقارير المالية، بشكل منفصل عن بقية المنشأة". ينص بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ على أن المكوَن قد يكون عبارة عن جزئية من مؤسسة أعمال أو وحدة إبلاغ أو شركة تابعة أو مجموعة أصول.

* إن التحليل الأكبر لمجموعة التصرف في متن الميزانية العمومية هو أمر مسموح به لكنه ليس مطلوبا.

استنتاج٦٠ إلا أنه وفي نفس الوقت حدد مجلس معايير المحاسبة المالية معاييرا أكثر تقييدا لتحديد متى يتم تصنيف المكوِّن على أنه متوقف وبالتالي متى يتم عرض نتائجه على أنها متوقفة. يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ تصنيف المكوِّن على أنه متوقف فقط إذا تم التصرف به أو إذا لبى معايير التصنيف كأصل "محتفظ به برسم البيع".

استنتاج٦١ إن تعريف العملية المتوقفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "كخط رئيسي من الأعمال" أو "منطقة جغرافية من العمليات" هو أقرب إلى التعريف السابق والأضيق الخاص بمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إن الحافز في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ وراء تصنيف العملية على أنها متوقفة هو أي مما يلي- أيهما يحدث أولا (أ) إبرام المنشأة لاتفاقية بيع ملزِمة، (ب) موافقة مجلس الإدارة على خطة رسمية بالتصرف والإعلان عنها. ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٣٥ يشير إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة*" للحصول على مزيد من *الإرشادات حول ما يشكل الخطة، إلا أن المعايير أقل تقييداً من تلك الواردة في بيان معايير* المحاسبة المالية ١٤٤.

استنتاج٦٢ تنص الفقرة ١٢ من الإطار على أن الهدف من البيانات المالية هو تقديم معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون ذات منفعة لمجموعة واسعة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الإقتصادية. كما تنص الفقرة ١٥ من الإطار على أن القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييما لقدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل. إن إبراز نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل يزود المستخدمين بمعلومات ملائمة في تقييم القدرة المستمرة للمنشأة على توليد التدفقات النقدية.

استنتاج٦٣ فيما يخص توقيت تصنيف العملية على أنها متوقفة، درس المجلس ما إذا يتم تقديم معلومات أكثر فائدة من خلال جعل التصنيف مشروطا بقرار مؤكد لإيقاف عملية معينة (المنهج الحالي لمعيار المحاسبة ٣٥) أو مشروطا بتصنيف العملية على أنها محتفظ بها برسم البيع.

استنتاج٦٤ قرر المجلس أنه من أجل تحقيق الإنسجام مع عرض الأصول المحتفظ بها للتصرف وبغية تحقيق المقاربة، ينبغي تصنيف العملية على أنها متوقفة عندما يتم التصرف بها أو عند تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع.

استنتاج٦٥ يتبنى معيار المحاسبة الدولي ٣٥ أيضاً منهجا مختلفا عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً عند تلبية معايير التصنيف كمتوقف بعد انقضاء المدة ولكن قبل إصدار البيانات المالية. ويتطلب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بعض الإفصاحات، إلا أنه لا يتم عرض المكوِّن كعملية متوقفة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٥ تصنيف المكوِّن على أنه متوقف.

استنتاج٦٦ يعتقد المجلس أنه، بالإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية"، ينبغي أن لا يتم تصنيف المكوِّن على أنه متوقف في البيانات المالية ما لم يلبي معايير تصنيفه على أنه كذلك في تاريخ الميزانية العمومية.

استنتاج٦٧ فيما يخص تعريف العميلة المتوقفة، اقترحت مسودة العرض ٤ تبني تعريف بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ للعملية المتوقفة. وناقش المجلس أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٥ القائم قد يكون هناك معاملات تصرف لا تلبي، رغم احتمال أن يكون لها أثر على العمليات المستمرة في المنشأة، معايير تصنيفها كنشاط متوقف. على سبيل المثال، قد تتصرف المنشأة بحصة كبيرة، ولكن ليس جميع، وحدات توليد النقد الخاصة بها العاملة في منطقة جغرافية محددة. بموجب معيار المحاسبة

الدولي ٣٥، قد لا يلبي هذا تعريف العملية المتوقفة. بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، قد يصبح ذلك إذا تم تلبية المعايير ذات الصلة.

استنتاج٦٨ إلا أن الأغلبية الكبيرة من المجاوبين على مسودة العرض ٤ لم يوافقوا على هذا الإقتراح، وقد فضلوا بدلاً من ذلك الإحتفاظ بالمعيار الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ بأن العملية المتوقفة ينبغي أن تكون خطاً رئيسياً من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات.

استنتاج٦٩ أعاد المجلس النظر في المسألة في ضوء الملاحظات التي تم استلامها واستنتج بأن حجم الوحدة التي يمكن تصنيفها على انها متوقفة وفقاً لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ كان صغيراً جداً، مما يؤدي إلى أن المعلومات المقدمة من خلال العرض المنفصل للعمليات المتوقفة قد لا تكون ذات فائدة بالقدر الممكن.

استنتاج٧٠ أشار المجلس أيضاً إلى أن فريق عمل القضايا المستجدة التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية يدرس المشاكل العملية التي نشأت في تنفيذ معايير العمليات المتوقفة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. ويدرس فريق عمل القضايا المستجدة بالتحديد ما يلي (أ) التدفقات النقدية من المكوَن الذي ينبغي أخذه بعين الإعتبار في تحديد ما إذا تم أو سيتم إلغاء التدفقات النقدية من العمليات المستمرة في المنشأة (ب) أنواع المشاركة المستمرة التي تشكل المشاركة المستمرة الهامة في عمليات مكوَن التصرف. ونتيجة لهذه المشاكل العملية، استنتج المجلس أيضا أنه لم يكن من المناسب تغيير تعريف العملية المتوقفة بطريقة كان من المحتمل أن تسبب في الممارسة نفس المشاكل التي ظهرت بموجب معايير المحاسبة المالية ١٤٤.

استنتاج٧١ لذلك قرر المجلس الإحتفاظ بالمتطلب في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ بأنه ينبغي أن تكون العملية المتوقفة عبارة عن خط رئيسي من الاعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، مشيرا أن هذا سيتضمن عمليات قد يكون تم استثنائها من التعريف الأمريكي قبل بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الذي استند إلى قطاع إبلاغ معين. غير أن المجلس يعتبر هذا كإجراء مؤقت وينوي العمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية للوصول إلى تعريف متقارب خلال وقت قصير نسبياً.

استنتاج٧٢ أخيرا، درس المجلس ما إذا كانت الشركات التابعة المشتراة حديثا والتي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي تصنيفها دائما على أنها متوقفة. واستنتج المجلس انه ينبغي تصنيفها على أنها كذلك لأنه يتم التصرف بها لأحد الأسباب التالية:

(أ) تكون الشركة التابعة في خط أعمال مختلف عن المنشأة، لذلك فإن التصرف بها مشابه للتصرف بخط رئيسي من الأعمال.

(ب) يشترط أن يتم التصرف بالشركة التابعة من قبل منظمين لأنه يكون لدى المنشأة خلافا لذلك الكثير من نوع محدد من العمليات في منطقة جغرافية محددة. وفي مثل هذه الحالة، يجب أن تكون الشركة التابعة عبارة عن عملية هامة.

عرض العمليات المتوقفة

استنتاج٧٣ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ عرض نتائج العملية المتوقفة كمكوَن منفصل في بيان الدخل (صافي ضريبة الدخل) لجميع الفترات المعروضة.

استنتاج٧٤ لا يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٥ عرض نتائج العملية المتوقفة كمبلغ صافي في متن بيان الدخل. ويتم بدلاً من ذلك الإفصاح عن بنود محددة إما في الملاحظات أو في متن بيان الدخل.

استنتاج٧٥ لاحظ المجلس في مسودة العرض ٤ أنه كان يدرس عرض العمليات المتوقفة في بيان الدخل في مشروعه حول الإبلاغ عن الدخل الشامل وأنه لم يرغب في أن يحكم مسبقاً على نتيجة ذلك المشروع من خلال تغيير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٥ فيما يخص العناصر التي ينبغي الإفصاح عنها. ونظرا لأن المشروع حول الإبلاغ عن الدخل الشامل سوف لن يكون مكتملاً كما كان متوقعاً مسبقاً، قرر المجلس أن يمشي قدماً بقراراته حول عرض العمليات المتوقفة في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

استنتاج٧٦ يعتقد المجلس أنه ينبغي إظهار العمليات المتوقفة في قسم من بيان الدخل بشكل منفصل عن العمليات المستمرة بسبب التدفقات النقدية المختلفة المتوقع أن تنشأ من نوعي العمليات. استنتج المجلس أنه يكفي إظهار رقم صافي واحد للعمليات المتوقفة في متن بيان الدخل بسبب محدودية التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع نشوئها من العمليات. لذلك يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتحليل المبلغ الصافي المفرد الذي ينبغي عرضه إما في الملاحظات أو في متن بيان الدخل.

استنتاج٧٧ وقد أيد أغلبية كبيرة من مجاوبي مسودة العرض ٤ هذا العرض.

الترتيبات الإنتقالية

استنتاج٧٨ لاحظ البعض في ردهم مسودة العرض ٤ أنه قد يكون هناك صعوبات في الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي. وافق المجلس على أن الفهم التحليلي قد يرتبط بتحديد التاريخ الذي تلبي فيه الأصول أو مجموعات التصرف معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وقيمتها العادلة في ذلك التاريخ. قد تنشأ المشكلات أيضاً في فصل نتائج العمليات التي تكون قد صُنفت كعمليات متوقفة في فترات سابقة والتي تم إلغاء الإعتراف بها بالكامل قبل تاريخ نفاذ هذا المعيار.

استنتاج٧٩ لذلك قرر المجلس اقتضاء تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر مستقبلي وأن يتيح التطبيق بأثر رجعي فقط عندما يتم الحصول على المعلومات الضرورية في الفترات السابقة المعنية.

المصطلحات

استنتاج٨٠ ظهرت خلال وضع هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قضيتين فيما يخص المصطلحات:

(أ) استخدم مصطلح "محتمل"، و

(ب) استخدام مصطلح "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع".

استنتاج٨١ في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، يوصف المصطلح "محتمل" على أنه يشير إلى بيع مستقبلي من "المحتمل أن يحدث". ولأغراض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتم تعريف مصطلح "محتمل" على أن "حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه" ولتحقيق المقاربة حول نفس المعنى كما هو في بيان معايير المحاسبة ١٤٤ ولتحاشي استخدام المصطلح "محتمل" بمعاني مختلفة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يستخدم هذا المعيار عبارة "محتمل جدا". ويعتقد المجلس أن عبارة "محتمل بشكل كبير" تنطوي على احتمالية أكبر بكثير من عبارة "حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه" وأنها تنطوي على نفس احتمالية عبارة مجلس معايير المحاسبة المالية "محتمل أن يحدث". وهذا ينسجم مع استخدام المجلس لعبارة "محتمل جدا" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

استنتاج٨٢ إن أساس القياس "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع" المستخدم في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ هو نفس أساس القياس "سعر البيع الصافي" المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو صادر في ١٩٩٨). ويورد بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ تعريف القيمة العادلة للأصل على أنها "المبلغ الذي يمكن به شراء أو بيع ذلك الأصل في معاملة حالية بين طرفين راغبين، عدا عن البيع الإجباري أو التصفية"، وتعريف التكاليف حتى البيع على أنها "التكاليف المتزايدة المباشرة لتنفيذ بيع معين، أي التكاليف التي تنتج مباشرة من معاملة البيع وتكون أساسية فيها والتي لم يكن سيتم تكبدها من قبل المنشأة لو لم يتم اتخاذ قرار البيع". ويورد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تعريف سعر البيع الصافي على أنه المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل معين في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحا منه تكاليف التصرف. أما تكاليف التصرف فهي عبارة عن تكاليف متزايدة تُنسب مباشرة إلى التصرف بأصل معين، باستثناء تكاليف التمويل ومصاريف ضريبة الدخل.

استنتاج٨٣ اعتبر المجلس أن استخدام عبارة "سعر البيع الصافي" ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦. إلا أنه لاحظ أن مصطلح "القيمة العادلة" مستخدم في العديد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. واستنتج المجلس أنه من الأفضل استخدام نفس العبارة كما في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ ليكون من الواضح أنه تم تحقيق المقاربة حول هذه النقطة وتعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بحيث تنسجم المصطلحات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مع المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية. لذلك، فإن التعديل الهام الذي تم إجرائه من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يستبدل "سعر البيع الصافي" بعبارة "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع" في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

ملخص التغييرات عن مسودة العرض ٤

استنتاج٨٤ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٤:

(أ) توضيح بأن الأصول المصنفة على أنها غير متداولة لا يعاد تصنيفها على أنها متداولة حتى تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (الفقرة "استنتاج ١٠").

(ب) يتم شمل الشهرة والأصول المالية بموجب عقود الإيجار في نطاق أحكام القياس لهذا المعيار (الفقرات "استنتاج ٨ – استنتاج ١٤").

(ج) يتم استثناء الأصول غير المتداولة المسجلة بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في حسابات الربح أو الخسارة من أحكام القياس لهذا المعيار (الفقرات "استنتاج ٨ – استنتاج ١٤").

(د) تتم معاملة الأصول التي يعاد تقييمها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨، عند تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بشكل منسجم مع الأصول التي لم يتم إعادة تقييمها سابقاً (الفقرتان "استنتاج ٤٧ واستنتاج ٤٨").

(هـ) ينسجم تخصيص خسارة انخفاض القيمة من مجموعة التصرف مع ترتيب تخصيص خسائر انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الفقرات "استنتاج ٣٩ – استنتاج ٤١").

(و) تم إضافة المعيار الذي يفيد أنه ينبغي أن تكون العملية المتوقفة عبارة عن خط رئيسي من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ (الفقرات "استنتاج ٦٧ – استنتاج ٧١").

(ز) يمكن عرض العمليات المتوقفة في متن بيان الدخل كمبلغ واحد (الفقرات "استنتاج ٧٣ – استنتاج ٧٧).

مقارنة مع الجوانب ذات الصلة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤

إستنتاج ٨٥ يوضح الجدول التالي مدى المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤:

المتطلب	مدى المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤
النطاق	بعض الإختلافات في النطاق التي تنشأ من الإختلافات الأخرى بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.
معيار التصنيف كمحتفظ به برسم البيع	مقاربة كاملة.
معاملة الأصول التي سيتم تبادلها	مقاربة كاملة إذا تم صياغة مقترحات مجلس معايير المحاسبة المالية حول تبادل الأصول غير النقدية بشكلها النهائي.
معاملة الأصول التي سيتم التنازل عنها	مقاربة كاملة.
القياس عند التصنيف الأولي	مقاربة، عدا عن فروقات التبادل التراكمية المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية التي يتم شملها في المبلغ المسجل للأصل (أو مجموعة التصرف) بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً وليس بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.
القياس اللاحق	مقاربة من حيث المبادئ، لكن تنشأ بعض الإختلافات من المتطلبات المختلفة حول القيود العاكسة لانخفاضات القيمة السابقة.
التغييرات على خطة البيع	مقاربة حول إعادة التصنيف والقياس، باستثناء الإختلافات التي تنشأ من المتطلبات المختلفة حول القيود العاكسة لانخفاضات القيمة السابقة.
عرض الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	مقاربة كاملة.
تعريف العملية المتوقفة	ليست مقاربة ولكن المجلس ينوي العمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية للوصول إلى تعريف مقارب خلال وقت قصير نسبياً.
توقيت تصنيف العملية على أنها متوقفة	مقاربة كاملة.
عرض العملية المتوقفة	مقاربة باستثناء أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يتطلب عرض الأرباح قبل وبعد الضريبة في متن بيان الدخل كما يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ عرض ربح ما بعد الضريبة فقط (رغم أن الفصل هو أمر مسموح به).

الآراء المعارضة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

معارضة السيد أنطوني تي. كوب وهاري كيه. شميد

آراء١ اعترض كل من السيد كوب والسيد شميد على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

معارضة السيد أنطوني تي. كوب

آراء٢ أبدى السيد كوب اعتراضه لأنه يعتقد أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يخفق في تلبية احتياجات المستخدمين بشكل كامل في هذا المجال المهم.

آراء٣ وعندما قرر المجلس تنفيذ هذا المشروع، كان لديه هدفين – تحسين قدرة المستخدمين على تقييم مبلغ وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية، وتحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إن القدرة على تحديد الأصول (أو مجموعات الأصول) التي سيتم استرداد قيمها بشكل رئيسي من خلال البيع وليس من خلال العمليات لها مدلولات ضمنية هامة فيما يخص التدفقات النقدية المستقبلية. وعلى نحو مماثل، يُمكّن العرض المنفصل للعمليات المتوقفة المستخدمين من تمييز تلك الأجزاء من مؤسسة عمل ما التي لا تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية.

آراء٤ تم التأكيد على أهمية تحديد وفصل هذه العناصر في تقرير اللجنة الخاصة حول الإبلاغ المالي التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين – لجنة جنكنز) في العام ١٩٩٤. وأوصى تقرير لجنة جنكنز، وهو الدراسة الإستطلاعية الأكثر شمولا ورسمية لحاجات المستخدمين لغاية الآن، بما يلي:

> ينبغي توسيع [تعريف العمليات المتوقفة] ليشمل كافة العمليات المتوقفة الهامة التي يمكن تمييز أصولها ونتائج عملياتها وأنشطتها مادياً وتشغيلياً ولأغراض إعداد التقارير حول مؤسسات الأعمال.

وكانت الأقسام التي تتناول العمليات المتوقفة من بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإجابة المباشرة لمجلس معايير المحاسبة المالية على هذه التوصية.

آراء٥ وبالفعل بدا أن المجلس موافق في مداولاته الأولية. حيث صرح بما يلي في مسودة العرض ٤:

> استنتج [المجلس] أيضاً بأن تعريف العمليات المتوقفة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يؤدي إلى عرض المزيد من المعلومات المفيدة والإفصاح عنها لمجموعة واسعة من العمليات أكثر مما هو الحال في معيار المحاسبة الدولي ٣٥. وتعتبر تلك المعلومات مهمة للمستخدمين في تقييمهم لمبلغ وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية.

ويوافق السيد كوب على ذلك النص.

آراء٦ إلا أن المجلس قرر في النهاية أن يستبقي على التعريف في معيار المحاسبة الدولي ٣٥، وبالتالي أخفق في تحقيق المقاربة حول نقطة مهمة في مشروع تم تصميمه لتحقيق مثل هذه المقاربة، كما أخفق في الإستجابة إلى حاجات المستخدمين المنصوص عليها.

آراء٧ إن السبب المقدم لإجراء المجلس هو أن مشاكل التنفيذ فيما يخص بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ قد ظهرت في الولايات المتحدة. (يبدو أن معظم هذه المشاكل ترتبط بالإرشادات المتعلقة بالتعريف في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، أكثر من كونها ترتبط بالتعريف نفسه). ويصف المجلس في الفقرة "استنتاج ٧١" إجراءه على أنه إجراء مؤقت، ويخطط للعمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية للوصول فوراً إلى حل مقارب. ومن وجهة نظر السيد كوب، كان سيكون من الأفضل التوصل إلى مقاربة أولاً، من ثم التعامل مع أي مشاكل تنفيذ بالإشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية.

معارضة السيد هاري كيه. شميد

آراء٨ فيما يلي الأسباب الرئيسية لمعارضة السيد شميد:

(أ) ينبغي أن لا يتوقف استهلاك / إطفاء الأصول غير المتداولة التي لا تزال قيد الإستخدام الفعال فقط بسبب قرار الإدارة بيع الأصول الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل؛ و

(ب) ينبغي أن لا يستند قياس الأصول إلى قرار الإدارة الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل، ويتطلب معيار قائم بشكل كبير على أساس الأحكام.

آراء٩ يعتقد السيد شميد بأن عدم استهلاك / إطفاء الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ولكنها لا تزال قيد الإستخدام الفعال هو أمر خاطئ من حيث المفهوم ويؤدي بشكل خاص إلى مشاكل للعمليات المتوقفة لأن مثل هذه العمليات تمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات. ولا يقبل السيد شميد بأن يكون القياس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل بديلا للإستهلاك لأنه في أغلب تلك الحالات، ستكون القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أعلى من المبلغ المسجل لأن القيمة العادلة لمجموعات التصرف هذه سوف تعكس على الأغلب الشهرة المولدة داخلياً. لذلك، ستبقى ببساطة الأصول غير المتداولة في مجموعات التصرف هذه بمبالغها المسجلة حتى لو أنها لا تزال قيد الإستخدام الفعال، لمدة سنة واحدة أو حتى أكثر. بالإضافة لذلك، لن يكون الربح الصافي المبين بشكل منفصل في بيان الدخل للعمليات المتوقفة ذو معنى لأنه لا يتم خصم تكاليف الإستهلاك / الإطفاء للإستخدام المستمر للأصول ولا يمكن مقارنة هذا الربح مع المعلومات المعاد عرضها في الفترات المقارنة التي تم فيها تحميل الإستهلاك.

آراء١٠ يستند التصنيف المقترح "محتفظ به برسم البيع" والقياس الناتج للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على انها كذلك على أساس قرار الإدارة الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل والذي يطلب أحكاما مفصلة (متعلقة بسوء الإستخدام) لتعريف التصنيف ووضع الحدود الزمنية التي يمكن لهذه الأصول أن تبقى خلالها ضمن التصنيف. ومن وجهة نظر السيد شميد تتمثل النتيجة النهائية في وضع معيار مفصل بشكل واسع وقائم على أساس الأحكام.

آراء١١ يعتقد السيد شميد أنه كان من الممكن إيجاد حل أكثر بساطة ودقة عن طريق إيجاد فئة خاصة من الأصول غير المتداولة التي ستم سحبها من الإستخدام الفعلي. وكان من البساطة بمكان تطبيق مفهوم "سحبها من الإستخدام الفعلي" وكان سيتم إلغاء نوايا الإدارة من المعيار. ويتم تطبيق التصنيف بالتساوي على أي شكل من أشكال التصرف (البيع، التنازل، التبادل، التحويل ... الخ)، ولا تكون الأحكام المفصلة (مضادة لسوء الإستخدام) ولا التوضيحات ضرورية، ويكون المعيار أبسط وقائم على أساس مبدأ واضح وغير مبهم. ولا يتفق السيد شميد، عند هذه النقطة، مع الإستنتاجات الواردة في الفقرة "استنتاج ١٨" بان تصنيف "السحب من الإستخدام الفعلي" لا يتطلب معاييرا أقل لدعمه مما تتطلب فئة "الأصول المحتفظ بها برسم البيع".

آراء ١٢ يتفق السيد شميد مع الفقرة "استنتاج ١٧" من أساس الإستنتاجات، لكن من أجل تقديم معلومات حول البيع المقصود للأصول غير المتداولة، لا سيما العمليات المتوقفة، كان من الممكن طلب تقديم الإفصاح حالما يصبح من المحتمل بيع هذه الأصول، حتى لو كانت لا تزال قيد الإستخدام الفعلي.

آراء ١٣ يؤيد السيد شميد تماماً السعي، حيثما أمكن، إلى تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما، لكن فقط إذا كان حلّ المقاربة ذو جودة عالية، وهو يعتقد ان الحال ليس كذلك في هذا المعيار للأسباب المقدمة.

المحتويات

إرشادات التنفيذ
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"

إرشادات التنفيذ حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"

ترافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لكنها ليس جزءا منه.

التوفر الفوري للبيع (الفقرة ٧)

حتى يكون الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) مؤهلا للتصنيف على أنه محتفظ به برسم البيع، يجب أن يتوفر للبيع الفوري في وضعه الحالي رهنا فقط بشروط عادية ومألوفة فيما يخص مبيعات تلك الأصول (أو مجموعات التصرف) (الفقرة ٧). ويتوفر الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) للبيع الفوري إذا كان لدى المنشأة حالياً النية والقدرة على نقل الأصل (أو مجموعة التصرف) إلى مشتري معين في وضعه الحالي. توضح الأمثلة ١-٣ الحالات التي يتم فيها تلبية أو عدم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧.

المثال ١

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسي وقد بدأت اجراءات لتحديد المشتري.

(أ) تنوي المنشأة تحويل المبنى إلى مشتري معين بعد إخلائه. ويكون الوقت اللازم لإخلاء المبنى عادي ومألوف لمبيعات مثل تلك الأصول. ويتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ في تاريخ الإلتزام بالخطة.

(ب) ستستمر المنشأة باستخدام المبنى حتى تستكمل إنشاء مبنى جديد لمقرها الرئيسي. ولا تنوي المنشأة تحويل المبنى القائم إلى مشتري معين إلا بعد استكمال إنشاء المبنى الجديد (وإخلاء المبنى القائم). ويثبت التأخير في وقت تحويل المبنى القائم الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن المبنى غير متوفر للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد استكمال إنشاء المبنى الجديد، حتى لو تم الحصول مبكراً على إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلي للمبنى القائم.

المثال ٢

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مرفق تصنيع وبدأت إجراءات لتحديد المشتري. وفي تاريخ الإلتزام بالخطة، يوجد سجل من طلبيات العملاء غير المكتملة.

(أ) تنوي المنشأة بيع مرفق التصنيع مع عملياته. وسيتم تحويل أي طلبيات عملاء غير مكتملة في تاريخ البيع إلى المشتري. ولن يؤثر تحويل طلبيات العملاء غير المكتملة في تاريخ البيع على توقيت تحويل المرفق. وسيتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ في تاريخ الإلتزام بالخطة.

(ب) تنوي المنشأة بيع مرفق التصنيع، ولكن دون عملياته. ولا تنوي المنشأة تحويل المرفق إلى مشتري معين إلا بعد إيقاف جميع عمليات المرفق وإلغاء سجل طلبيات العملاء غير المكتملة. ويثبت التأخير في وقت تحويل المرفق الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن المرفق غير متوفر للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد إيقاف عمليات المرفق، حتى لو تم الحصول مبكراً على إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلي للمرفق.

المثال ٣

منشأة تشتري عن طريق غلق الرهن ممتلكات تشمل أرض ومباني تنوي بيعها.

(أ) لا تنوي المنشأة تحويل الممتلكات إلى مشتري معين إلا بعد انتهاءها من أعمال التجديد لزيادة قيمة بيع الممتلكات. ويثبت التأخير في وقت تحويل الممتلكات الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن الممتلكات غير متوفرة للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد إستكمال أعمال التجديد.

(ب) بعد الإنتهاء من أعمال التجديد وتصنيف الممتلكات على أنها محتفظ بها برسم البيع ولكن قبل الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء، تدرك المنشأة الأضرار البيئية التي تحتاج لحلول. لا زالت المنشأة تنوي بيع الممتلكات. إلا أن المنشأة ليس لديها القدرة على تحويل الممتلكات إلى مشتري معين إلا بعد إنجاز الحل. ويثبت التأخير في وقت تحويل الممتلكات الذي يحدده آخرون قبل الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء بأن الممتلكات غير متوفرة للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧. ويتم إعادة تصنيف الممتلكات على أنها محتفظ بها ومستخدمة وفقا للفقرة ٢٦.

استكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (الفقرة ٨)

المثال ٤

حتى يكون بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) مؤهلا للتصنيف على أنه محتفظ به برسم البيع، يجب أن يكون محتملا جدا (الفقرة ٧)، ويجب أن يتوقع أن يكون نقل ملكية الأصل (أو مجموعة التصرف) مؤهلا للإعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة (الفقرة ٨). ولا يتم تلبية ذلك المعيار في الحالات التالية، على سبيل المثال:

(أ) منشأة هي عبارة عن شركة إيجارات وتمويل تجارية تحتفظ بمعدات برسم البيع أو الإيجار توقفت عن تأجيرها مؤخرا ولم يتم بعد تحديد الشكل النهائي لمعاملة مستقبلية (بيع أو تأجير).

(ب) منشأة ملتزمة بخطة "لبيع" ممتلكات قيد الإستخدام، ومحاسبة تحويل الممتلكات على أنه بيع وإعادة استئجار تمويلي.

إستثناءات من المعيار الوارد في الفقرة ٨

ينطبق الإستثناء من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨ في حالات محدودة سيتم فيها تمديد (أو انه تم تمديد) الفترة المطلوبة لإكمال بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) بسبب أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وتم تلبية شروط محددة (الفقرتان ٩ وب١). وتوضح الأمثلة ٥-٧ تلك الحالات.

المثال ٥

منشأة في مجال صناعة توليد الطاقة ملتزمة بخطة ما لبيع مجموعة تصرف تمثل حصة كبيرة من عملياتها المنظمة. ويتطلب البيع موافقة هيئة تنظيمية من الممكن أن تمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. ولا يمكن البدء بالإجراءات اللازمة للحصول على تلك الموافقة إلا بعد معرفة المشتري والحصول على إلتزام مؤكد بالشراء. إلا أن إلتزام الشراء المؤكد يكون محتمل جدا خلال سنة واحدة. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في فقرة ب١(أ) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨.

المثال ٦

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مرفق تصنيع في وضعه الحالي وتصنيف المرفق على أنه محتفظ به برسم البيع في ذلك التاريخ. وبعد الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء، يحدد فحص المشتري للممتلكات الأضرار البيئية التي لم يعلم بوجودها مسبقاً. والمنشأة مطالبة من قبل المشتري بإصلاح الضرر مما سيمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. إلا أن المنشأة بدأت بإجراءات لإصلاح الضرر، ومن المحتمل جدا حدوث إصلاح مرض للأضرار. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في فقرة ب١(أ) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨.

المثال ٧

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع في ذلك التاريخ.

(أ) خلال فترة السنة الواحدة الأولية، تدهورت أوضاع السوق التي كانت قائمة في تاريخ تصنيف الأصل مبدئياً على أنه محتفظ به برسم البيع، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل بحلول نهاية الفترة. وخلال تلك الفترة، أصدرت المنشأة بيانات استدراج لكنها لم تتسلم أي عروض معقولة لشراء الأصل، ورداً على ذلك قامت بتخفيض السعر. واستمر التداول النشط للأصل بسعر معقول نظرا للتغير في أوضاع السوق، لذلك يتم تلبية المعايير في الفقرتين ٧ و ٨. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في فقرة ب١(ج) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨. وفي نهاية فترة السنة الواحدة الاولية، يبقى الأصل مصنفاً على أنه محتفظ به برسم البيع.

(ب) خلال فترة السنة الواحدة التالية، تدهورت أوضاع السوق أكثر، ولا يتم بيع الأصل بحلول نهاية تلك الفترة. وتعتقد المنشأة بأن أوضاع السوق سوف تتحسن ولم تخفض من سعر الأصل أكثر. ويستمر الإحتفاظ بالأصل على أنه برسم البيع، ولكن بسعر يزيد عن قيمته العادلة الحالية. وفي تلك الحالة، يثبت عدم تخفيض السعر بأن الأصل غير متوفر للبيع الفوري كما تقتضي الفقرة ٧. بالإضافة لذلك، تتطلب الفقرة ٨ أيضاً أن يتم تسويق الأصل بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية. لذلك لا يتم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ب١(ج) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨. ويتم إعادة تصنيف الأصل على أنه محتفظ به ومستخدم وفقاً للفقرة ٢٦.

تحديد ما إذا تم التنازل عن الأصل

تحدد الفقرتان ١٣ و ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية متطلبات معاملة الأصول على أنها متنازل عنها. ويوضح المثال ٨ متى لا يتم التنازل عن الأصل.

المثال ٨

منشأة تتوقف عن استخدام ورشة التصنيع لأن الطلب على منتجاتها انخفض. إلا أنه تتم المحافظة على الورشة في حالة قابلة للتشغيل ومن المتوقع أن يعاد استخدامها إذا ارتفع مستوى الطلب. لا تعتبر الورشة على أنها تم التنازل عنها.

عرض العملية المتوقفة التي تم التنازل عنها

تمنع الفقرة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تصنيف الأصول التي سيتم التنازل عنها على أنها محتفظ بها برسم البيع. لكن إذا كانت الأصول التي سيتم التنازل عنها عبارة عن خط رئيسي من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، يتم الإبلاغ عنها في العمليات المتوقفة في التاريخ الذي يتم فيه التنازل عنها. ويوضح المثال ٩ هذا الأمر.

المثال ٩

قررت منشأة معينة في تشرين الأول ٢٠٠٥ التنازل عن جميع معامل القطن التي تمتلكها، والتي تشكل خط رئيسي من الأعمال. ويتوقف العمل بأكمله في معامل القطن خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١. وفي البيانات المالية للسنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١، يتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات مستمرة. وفي البيانات المالية للسنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١، تتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات متوقفة وتقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتين ٣٣ و ٣٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

تخصيص خسارة انخفاض القيمة من مجموعة التصرف

تقتضي الفقرة ٢٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تؤدي خسارة انخفاض القيمة (أو أي ربح لاحق) معترف به لمجموعة تصرف معينة إلى تخفيض (أو زيادة) المبلغ المسجل للأصول غير المتداولة في المجموعة التي تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بترتيب التخصيص المبين في الفقرتين ١٠٤ و ١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤). يوضح المثال ١٠ تخصيص خسارة انخفاض القيمة من مجموعة التصرف.

المثال ١٠

منشأة تخطط للتصرف في مجموعة من أصولها (كبيع أصول). وتشكل الأصول مجموعة تصرف، ويتم قياسها كما يلي:

	المبلغ المسجل في تاريخ الإبلاغ قبل تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وحدة عملة [أ]	المبلغ المسجل تم إعادة قياسه مباشرة قبل تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وحدة عملة
الشهرة	١,٥٠٠	١,٥٠٠
الممتلكات والمصانع والمعدات (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤,٦٠٠	٤,٠٠٠
الممتلكات والمصانع والمعدات (المسجلة بسعر التكلفة)	٥,٧٠٠	٥,٧٠٠
المخزون	٢,٤٠٠	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتوفرة برسم البيع	١,٨٠٠	١,٥٠٠
المجموع	**١٦,٠٠٠**	**١٤,٩٠٠**

[أ] يتم التعبير في هذه الإرشادات عن المبالغ النقدية بـــ "وحدات العملة".

تعترف المنشأة بخسارة قيمتها ١,١٠٠ وحدة عملة (١٦,٠٠٠ وحدة عملة – ١٤,٩٠٠ وحدة عملة) مباشرة قبل تصنيف مجموعة التصرف على أنها محتفظ بها برسم البيع.

تقدر المنشأة القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف بقيمة ١٣,٠٠٠ وحدة عملة. ولأن المنشأة تقيس مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بمبلغها المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل، تعترف المنشأة بخسارة انخفاض القيمة بقيمة ١,٩٠٠ وحدة عملة (١٤,٩٠٠ وحدة عملة – ١٣,٠٠٠ وحدة عملة) عند تصنيف المجموعة بشكل أولي على أنها محتفظ بها برسم البيع.

يتم تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول غير المتداولة التي تنطبق عليها متطلبات قياس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. لذلك لا يتم تخصيص خسارة انخفاض القيمة للمخزون والأصول المالية المتوفرة برسم للبيع. ويتم تخصيص الخسارة للأصول الأخرى حسب ترتيب التخصيص الموضح في الفقرتين ١٠٤ و ١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤).

ويمكن توضيح التخصيص كما يلي:

	المبلغ المسجل تم إعادة قياسه مباشرة قبل تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وحدة عملة	خسارة انخفاض القيمة المخصصة وحدة عملة	المبلغ المسجل بعد تخصيص خسارة انخفاض القيمة وحدة عملة
الشهرة	١,٥٠٠	(١,٥٠٠)	٠
الممتلكات والمصانع والمعدات (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤,٠٠٠	(١٦٥)	٣,٨٣٥
الممتلكات والمصانع والمعدات (المسجلة بسعر التكلفة)	٥,٧٠٠	(٢٣٥)	٥,٤٦٥
المخزون	٢,٢٠٠	–	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتوفرة برسم البيع	١,٥٠٠	–	١,٥٠٠
المجموع	**١٤,٩٠٠**	**(١,٩٠٠)**	**١٣,٠٠٠**

أولا، تخفض خسارة انخفاض القيمة أي مبلغ للشهرة. من ثم يتم تخصيص الخسارة المتبقية للأصول الأخرى على أساس تناسبي على المبالغ المسجلة لتلك الأصول.

عرض العمليات المتوقفة في قائمة الدخل

تقتضي الفقرة ٣٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من المنشأة الإفصاح عن مبلغ واحد في متن بيان الدخل للعمليات المتوقفة مع تحليل في الملاحظات أو قسم من بيان الدخل منفصلاً عن العمليات المستمرة. يوضح المثال ١١ كيف يمكن تلبية هذه المتطلبات.

المثال ١١

مجموعة XYZ – بيان الدخل للسنة المنتهية في ٢x٠٢/١٢/٣١ (يوضح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة) (بآلاف من وحدات العملة)

العمليات المستمرة	٢x٢٠	١x٢٠
الإيراد	×	×
تكلفة المبيعات	(×)	(×)
الربح الإجمالي	×	×
دخل آخر	×	×
تكاليف التوزيع	(×)	(×)
مصاريف إدارية	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
حصة الشركات الزميلة من الربح	×	×
الربح قبل الضريبة	×	×
مصروف ضريبة الدخل	(×)	(×)
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
العمليات المتوقفة		
ربح الفترة من العمليات المتوقفة (أ)	×	×
ربح الفترة	×	×
منسوبة إلى:		
أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم	×	×
حقوق الأقلية	×	×

(أ) يتم تقديم التحليلات المطلوبة في الملاحظات.

عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

تقتضي الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من المنشأة عرض الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع وأصول مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية. كما يتم أيضاً عرض إلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في الميزانية العمومية. ولا يتم معادلة هذه الأصول والإلتزامات ويتم عرضها كمبلغ واحد. ويوضح المثال ١٢ هذه المتطلبات.

المثال ١٢

في نهاية عام ٢x٠٥، تقرر المنشأة التصرف بجزء من أصولها (والإلتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر). ويتخذ التصرف، الذي يلبي المعايير في الفقرتين ٧ و ٨ ليتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، شكل مجموعتي تصرف، على النحو التالي:

	المبلغ المسجل بعد تصنيف الإحتفاظ برسم البيع	
	مجموعة التصرف ١: وحدة عملة	مجموعة التصرف ٢: وحدة عملة
ممتلكات ومصانع ومعدات	٤٩٠٠	١٧٠٠
أصول مالية متوفرة برسم البيع	١٤٠٠(أ)	—
الإلتزامات	(٢٤٠٠)	(٩٠٠)
صافي المبلغ المسجل لمجموعة التصرف	٣٩٠٠	٨٠٠

(أ) تم الإعتراف بمبلغ ٤٠٠ وحدة عملة متعلق بهذه الأصول مباشرة في حقوق الملكية.

إن عرض مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع يمكن أن تظهر على النحو التالي في الميزانية العمومية للمنشأة:

	٢x٠٥	٢x٠٤
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
أ.أ.أ	x	x
ب.ب.ب	x	x
ج.ج.ج	x	x
	x	x
الأصول المتداولة		
د.د.د	x	x
هـ.هـ.هـ	x	x
	x	x
الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	٨,٠٠٠	–
	x	x
مجموع الأصول	x	x

يتبع الصفحة السابقة

	٢٠×٥	٢٠×٤
حقوق الملكية والإلتزامات		
حقوق الملكية المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم		
و.و.و	×	×
ز.ز.ز	×	×
المبالغ المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية المتعلقة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع	٤٠٠	–
	×	×
حقوق الأقلية	×	×
مجموع حقوق الملكية	×	×
الإلتزامات غير المتداولة		
ح.ح.ح	×	×
ط.ط.ط	×	×
ي.ي.ي	×	×
	×	×
الإلتزامات المتداولة		
ك.ك.ك	×	×
ل.ل.ل	×	×
م.م.م	×	×
	×	×
الإلتزامات المرتبطة مباشرة بالأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	٣,٣٠٠	–
	×	×
مجموع الإلتزامات	×	×
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات	×	×

إن متطلبات عرض الأصول (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع في نهاية فترة الإبلاغ لا تنطبق بأثر رجعي. لذلك لا يتم إعادة عرض الميزانيات العمومية المقارنة لأي فترات سابقة.

قياس وعرض الشركات التابعة المشتراة بهدف إعادة البيع والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

لا يتم إعفاء الشركة التابعة المشتراة بهدف البيع من التوحيد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"*. لكن إذا استوفت المعايير في الفقرة ١١، فإنه يتم عرضها كمجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويوضح المثال ١٣ هذه المتطلبات.

المثال ١٣

تشتري المنشأة (أ) المنشأة (ب) التي هي شركة قابضة ذات شركتين تابعتين، ق١ و ق٢. ويتم شراء الشركة التابعة ق٢ حصريا بهدف بيعها وهي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ووفقاً للفقرة ٣٢(ج)، تكون الشركة التابعة ق٢ هي أيضاً عملية متوقفة.

إن القيمة العادلة المقدرة مطروحا منها التكاليف حتى البيع للشركة التابعة ق٢ هي ١٣٥ وحدة عملة. وتحاسب المنشأة (أ) الشركة التابعة ق٢ كما يلي:

- تقيس الشركة (أ) مبدئياً الإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة ق٢ بالقيمة العادلة، مثلا ٤٠ وحدة عملة.
- تقيس الشركة (أ) مبدئيا الأصول المشتراة بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالشركة التابعة ق٢ (١٣٥ وحدة عملة) زائد القيمة العادلة للإلتزامات القابلة للتحديد (٤٠ وحدة عملة)، أي (١٧٥ وحدة عملة).
- في تاريخ الميزانية العمومية، تعيد الشركة (أ) قياس مجموعة التصرف بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل، مثلا ١٣٠ وحدة عملة. ويتم إعادة قياس الإلتزامات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية المعمول بها، مثلا ٣٥ وحدة عملة. ويتم قياس إجمالي الأصول بما يلي: ١٣٠ وحدة عملة + ٣٥ وحدة عملة، أي ١٦٥ وحدة عملة.
- في تاريخ الميزانية العمومية، تعرض الشركة (أ) الأصول والإلتزامات بشكل منفصل عن الأصول والإلتزامات الأخرى في بياناتها المالية الموحدة كما هو موضح في المثال ١٢ *"عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع"*، و
- في بيان الدخل، تعرض الشركة (أ) مجموع ربح أو خسارة بعد الضريبية للشركة التابعة ق٢، وربح أو خسارة بعد الضريبية المعترف بها عند إعادة القياس اللاحق للشركة التابعة ق٢ التي تساوي إعادة القياس لمجموعة التصرف من ١٣٥ وحدة عملة إلى ١٣٠ وحدة عملة.

إن التحليل الإضافي للأصول والإلتزامات أو التغير في قيمة مجموعة التصرف هو أمر غير مطلوب.

الإرشادات حول أثر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤)، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح ٢٠٠٤) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

يتضمن كل من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح ٢٠٠٤) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ تغييرات تنشأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على النحو التالي:

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"* كما هو موضح أدناه .

تم استبدال جميع الإشارات إلى "سعر البيع الصافي" بـ "القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع".

وتم تعديل الفقرة ٢ بحيث تنص على ما يلي:

٢ يتم تطبيق هذا المعيار في محاسبة انخفاض القيمة لجميع الأصول، عدا عن:

(أ).....

(١) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*".

تم تعديل الفقرة ٣ بحيث تنص على ما يلي:

٣ لا ينطبق هذا المعيار على المخزون، أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء، أو أصول الضريبة المؤجلة، أو الأصول الناشئة من منافع الموظفين، أو الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة ضمن مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) لأن المعايير الحالية المطبقة على هذه الأصول تحتوي متطلبات الإعتراف بهذه الأصول وقياسها.

تم تعديل الفقرة ٦ بحيث تنص على ما يلي:

...

أ وحدة توليد النقد **هي أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة من ~~الإستخدام المستمر~~ وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.**

...

تم إضافة تذييل إلى آخر جملة من الفقرة ١٢(و) كما يلي:

* ما أن يلبي الأصل معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم تضمينه في مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع)، فإنه يتم استثنائه من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وتتم محاسبته وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*".

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" كما هو مبين أدناه.

تم تعديل الفقرة ٣ بحيث تنص على ما يلي:

٣... على سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على:

أ ...

ح الأصول غير الملموسة غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة ضمن مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*".

تم تعديل الفقرة ٩٧ بحيث تنص على ما يلي:

٩٧ يتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يصنف فيه الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول ضمن مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والتاريخ الذي يتم فيه إلغاء الإعتراف بالأصل- أيهما يأتي أولا.

تم تعديل الفقرة ١١٧ بحيث تنص على ما يلي:

١١٧ ... لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذو عمر إنتاجي محدد عندما لا يتم استخدام الأصل غير الملموس بعد ذلك، ما لم يتم استهلاك الأصل بالكامل أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله ضمن مجموعة التصرف التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

تم تعديل الفقرة ١١٨(هـ) (٢) بحيث تنص على ما يلي:

٢ الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع أو المشمولة ضمن مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وعمليات التصرف الأخرى.

تم تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*اندماج الأعمال*" كما هو مبين أدناه:

تم تعديل الفقرة ٣٦ بحيث تنص على ما يلي:

٣٦ **تخصص المنشأة المشترية، في تاريخ الإندماج بالشراء، تكلفة اندماج الأعمال عن طريق الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة والتي تلبي معايير الإعتراف في الفقرة ٣٧ بقيمها العادلة في ذلك التاريخ، عدا عن الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"، التي سيتم الإعتراف بها بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. أي اختلافات ...**

تم تعديل الفقرة ٧٥(ب) و (د) بحيث تنص على ما يلي:

(ب) الشهرة الإضافية المعترف بها خلال الفترة ما عدا الشهرة المشمولة ضمن مجموعة تصرف معينة تلبي، عند الإندماج بالشراء، معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥؛

(د) الشهرة ضمن مجموعة تصرف معينة مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والشهرة التي يتم إلغاء الإعتراف بها خلال الفترة دون شملها مسبقاً في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

" استكشاف وتقييم الموارد المعدنية "

المحتويات

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "*استكشاف وتقييم الموارد المعدنية*" مبين في الفقرات ١-٢٧ والملحقين أ ، ب. تتساوى جميع الفقرات في الصلاحية، وتبين الفقرات في **الخط الغامق** المبادئ الرئيسية، والمصطلحات المعرفة في الملحق أ مطبوعة *بالخط المائل* عند ظهورها لأول مرة في المعيار، وأعطيت التعريفات الأخرى في قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب أن يقرأ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ في سياق هدفه وأساس الإستنتاجات و*المقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار إعداد وعرض البيانات المالية*. يوفر معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية عند عدم وجود إرشادات صريحة.

مقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية للأسباب التالية:

(أ) حتى الآن لا يوجد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتناول بالتحديد المحاسبة المتعلقة بهذه الأنشطة، وهي مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*". إلى جانب ذلك " الحقوق المعدنية والموارد المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة " مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، وتبعاً لذلك طلب من المنشأة تحديد سياستها المحاسبية لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية حسب الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

(ب) تختلف الآراء بشأن كيفية محاسبة مصروفات الإستكشاف والتقييم حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ج) تتنوع الممارسات المحاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم بموجب متطلبات الهيئات الأخرى التي تضع المعايير، وكثيراً ما تختلف عن الممارسات في القطاعات الأخرى للمصروفات التي يمكن اعتبارها متشابهة (على سبيل المثال الممارسات المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨).

(د) إن مصروفات الإستكشاف والتقييم هامة بالنسبة للمنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية.

(هـ) هناك عدد متزايد من المنشآت التي تتحمل مصروفات الإستكشاف والتقييم التي تعرض بياناتها المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويتوقع أن تتبع المزيد من المنشآت هذا المنهج وذلك ابتداءاً من عام ٢٠٠٥.

مقدمة ٢ أنشأت المنظمة السابقة للمجلس وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية لجنة توجيهية في عام ١٩٩٨ للقيام بالعمل المبدئي الخاص بالمحاسبة وإعداد التقارير المالية من قبل المنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية، وفي نوفمبر ٢٠٠٠ نشرت اللجنة التوجيهية ورقة مواضيع هي *الصناعات الإستخراجية*.

مقدمة ٣ في يوليو ٢٠٠١ أعلن المجلس أنه سيعيد البدء بالمشروع فقط عندما يسمح وقت جدول الأعمال بذلك، وبالرغم من أن المجلس أدرك أهمية المحاسبة للأنشطة الإستخراجية بشكل عام فقد قرر في سبتمبر ٢٠٠٢ أنه ليس من المجدي إكمال التحليل المفصل المطلوب لهذا المشروع، والحصول على مدخلات مناسبة من المشاركين، والقيام بالعملية الضرورية العادية للمجلس في حينه لتنفيذ التغييرات قبل أن تتبنى العديد من المنشآت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥.

مقدمة ٤ إن أهداف المجلس لهذه المرحلة من مشروع الأنشطة الإستخراجية تتلخص بما يلي:

(أ) إجراء تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية لمصروفات الإستكشاف والتقييم بدون طلب تغييرات رئيسية قد تعكس عندما يقوم المجلس بمراجعة شاملة للممارسات المحاسبية التي تستخدمها المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

(ب) تحديد الظروف التي يجب فيها على المنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم اختبار هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"*.

(ج) الطلب من المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأصول الإستكشاف والتقييم والمستوى المقيمة عنده هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة وأية خسائر في الإنخفاض في القيمة معترف بها.

الملامح الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٥ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

(أ) يسمح للمنشأة بتطوير سياسة محاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم بدون الإعتبار بشكل محدد للمتطلبات في الفقرتين ١١ ، ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وهكذا يمكن للمنشأة التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ الإستمرار في استخدام السياسات المحاسبية المطبقة فوراً قبل تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويشمل ذلك الإستمرار في استخدام ممارسات الإعتراف والقياس التي هي جزء من هذه السياسات المحاسبية.

(ب) يتطلب أن تقوم المنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم بأداء اختبار لانخفاض قيمة هذه الأصول عندما توحي الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل للأصول قد يزيد عن مبلغها القابل للإسترداد.

(ج) يغير الإعتراف بالإنخفاض في القيمة من الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ولكنه يقيس الإنخفاض حسب ذلك المعيار عندما يتم تحديد الإنخفاض.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد التقارير المالية *لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية*.

٢ يتطلب المعيار بشكل خاص مايلي:

(أ) تحسينات محدودة على الممارسات المحاسبية الحالية *لمصروفات الإستكشاف والتقييم*.

(ب) أن تقوم المنشآت التي تعترف *بأصول الإستكشاف والتقييم* بتقييم هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة حسب هذا المعيار وقياس أي انخفاض في القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*".

(ج) إفصاحات تحدد وتوضح المبالغ في البيانات المالية للمنشأة الناجمة من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية وتساعد مستخدمي هذه البيانات المالية على فهم مبلغ وتوقيت وتأكيد حدوث التدفقات النقدية المستقبلية من أية أصول استكشاف وتقييم معترف بها.

النطاق

٣ على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على مصروفات الإستكشاف والتقييم التي تتحملها.

٤ لا يتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية النواحي الأخرى لمحاسبة المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٥ على المنشأة عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على المصروفات التي تم تحملها:

(أ) قبل استكشاف وتقييم الموارد المعدنية مثل المصروفات التي تم تحملها قبل أن تحصل المنشأة على الحقوق القانونية لاستكشاف منطقة محددة.

(ب) بعد إظهار الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج مورد معدني.

الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم

الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرتين ١١و١٢

٦ عند تطوير المنشأة لسياساتها المحاسبية على المنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم تطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

٧ تحدد الفقرتان ١١، ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ مصادر المتطلبات والإرشادات ذات الصلاحية التي يطلب من الإدارة أخذها في الإعتبار عند تطوير سياسة محاسبية لبند إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد على ذلك البند، ومع مراعاة الفقرتين ٩، ١٠ أدناه يستثني هذا المعيار المنشأة من تطبيق هاتين الفقرتين على سياساتها المحاسبية للإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم وقياسها.

قياس أصول الإستكشاف والتقييم

القياس عند الإعتراف

٨ **يتم قياس أصول الإستكشاف والتقييم بمقدار التكلفة.**

عناصر تكلفة أصول الإستكشاف والتقييم

٩ على المنشأة تحديد سياسة تبين أية مصروفات يتم الإعتراف بها كأصول استكشاف وتقييم وتطبيق السياسة بشكل متسق، وعند إجراء هذا التحديد على المنشأة اعتبار الدرجة التي يمكن بها ربط المصروفات مع إيجاد موارد معدنية محددة، وفيما يلي أمثلة على المصروفات التي يمكن إدخالها في القياس المبدئي لأصول الإستكشاف والتقييم (القائمة ليست شاملة):

(أ) الحصول على حقوق الإستكشاف؛

(ب) الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية؛

(ج) الحفر الإستكشافي؛

(د) حفر الخنادق؛

(هـ) أخذ العينات وفحصها؛ و

(و) الأنشطة المتعلقة بتقييم الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج المورد المعدني.

١٠ لا يتم الإعتراف بالمصروفات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية كأصول استكشاف وتقييم، ويوفر الإطار ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* الإرشادات بشأن الإعتراف بالأصول الناجمة عن التطوير.

١١ حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* على المنشأة الإعتراف بأية التزامات عن الإزالة والإستعادة التي يتم تحملها أثناء فترة معينة نتيجة للقيام باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

القياس بعد الإعتراف

١٢ بعد الإعتراف على المنشأة تطبيق إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أصول الإستكشاف والتقييم، وإذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم (إما النموذج في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* أو النموذج في معيار المحاسبة الدولي ٣٨) فإنه يجب أن يكون متوافقا مع تصنيف الأصول (أنظر الفقرة ١٥).

التغيرات في السياسات المحاسبية

١٣ **يمكن للمنشأة أن تغير سياساتها المحاسبية لمصروفات الإستكشاف والتقييم إذا كان التغيير يجعل البيانات المالية ملائمة أكثر لاحتياجات المستخدمين فيما يتعلق باتخاذ القرارات الإقتصادية وليست أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية وليست أقل ملاءمة لهذه الإحتياجات، وعلى المنشأة الحكم على الملاءمة والموثوقية باستخدام المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨.**

١٤ لأجل أن تبرر المنشأة تغيير سياساتها المحاسبية لمصروفات الإستكشاف والتقييم عليها إظهار أن التغيير يجعل بياناتها المالية أقرب لتلبية المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨، إلا أن التغيير ليس بحاجة لتحقيق الإمتثال الكامل لهذه المقاييس.

العرض

تصنيف أصول الإستكشاف والتقييم

١٥ على المنشأة تصنيف أصول الاسكشاف والتقييم كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعة الأصول الممتلكة وتطبيق التصنيف بشكل متسق.

١٦ تتم معاملة بعض أصول الإستكشاف والتقييم على أنها غير ملموسة (مثال ذلك حقوق الحفر)، بينما تعتبر أصول أخرى على أنها ملموسة (مثال ذلك المركبات وأجهزة الحفر)، وإلى المدى الذي يتم فيه استهلاك أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس فإن المبلغ الذي يعكس ذلك الإستهلاك هو جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، على أن استخدام أصل ملموس لتطوير أصل غير ملموس لا يغير الأصل الملموس إلى أصل غير ملموس.

إعادة تصنيف أصول الإستكشاف والتقييم

١٧ لا يبقى أصل استكشاف وتقييم مصنفاً على أنه كذلك عندما يمكن إظهار الجدوى الفنية والفائدة الإقتصادية لاستخراج المورد المعدني، ويتم تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة والإعتراف بأية خسارة في الإنخفاض قبل إعادة التصنيف.

انخفاض القيمة

الإعتراف والقياس

١٨ يتم تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة عندما توحي الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل لأصل استكشاف وتقييم قد يزيد عن مبلغه القابل للإسترداد، وعندما تشير الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد فإن على المنشأة قياس وعرض والإفصاح عن أية خسارة في الإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، فيما عدا ما نصت عليه الفقرة ٢١ أدناه.

١٩ لأغراض أصول الإستكشاف والتقييم فقط يجب تطبيق الفقرة ٢٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا وليس الفقرات ٨-١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عند تحديد أصل استكشاف وتقييم قد تنخفض قيمته. تستخدم الفقرة ٢٠ المصطلح "الأصول" ولكنها تطبقه على حدٍ سواء على أصول الإستكشاف والتقييم المنفصلة أو وحدة توليد نقد.

٢٠ تدل واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف التالية على أنه يجب على المنشأة اختبار أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة (القائمة ليست شاملة):

(أ) انقضت الفترة التي يحق فيها للمنشأة الإستكشاف في المنطقة خلال الفترة أو ستنقضي في المستقبل القريب، ولا يتوقع تجديدها.

(ب) المصروف الكبير على مزيد من استكشاف وتقييم المصادر المعدنية في المنطقة المحددة غير داخل في الموازنة وليس مخططا له.

(ج) لم يؤد استكشاف وتقييم الموارد المعدنية في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات صالحة تجارياً من الموارد المعدنية وقررت المنشأة التوقف عن هذه الأنشطة في المنطقة المحددة.

(د) توجد بيانات كافية تدل على أنه بالرغم من أن من المحتمل المضي قدماً في التطوير في المنطقة المحددة فإنه من غير المحتمل استعادة المبلغ المسجل لأصل الإستكشاف والتقييم بكامله من التطوير الناجح أو من خلال البيع.

في أية حالة من هذه الحالات أو في حالات مماثلة على المنشأة إجراء اختبار لانخفاض القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ويجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض كمصروف حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

تحديد المستوى الذي يتم عنده تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة

٢١ على المنشأة تحديد سياسة محاسبية لتخصيص أصول الإستكشاف والتقييم لوحدات توليد النقد أو مجموعات وحدات توليد النقد لغرض تقييم هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة، وكل وحدة توليد نقد أو مجموعة وحدات توليد نقد خصص لها أصل استكشاف وتقييم يجب أن لا تكون أكبر من قطاع مبني إما على نموذج إعداد التقارير الرئيسي أو الثانوي للمنشأة محدد حسب معيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*".

٢٢ إن المستوى الذي تحدده المنشأة لأغراض اختبار أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة من الممكن أن يشمل وحدة توليد نقد واحدة أو أكثر.

الإفصاح

٢٣ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية الناجمة من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٢٤ من أجل الإمتثال للفقرة ٢٣ يمكن للمنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) سياساتها المحاسبية لمصروفات الإستكشاف والتقييم، بما في ذلك الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم.

(ب) مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية الناجمة من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٢٥ على المنشأة معاملة أصول الإستكشاف والتقييم كفئة منفصلة من الأصول وعمل الإفصاحات التي يطلبها إما معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بما يتفق مع كيف يتم تصنيف الأصول.

تاريخ النفاذ

٢٦ على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويستحسن التطبيق الأبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

أحكام انتقالية

٢٧ إذا كان من غير العملي تطبيق متطلب معين للفقرة ١٨ على المعلومات المقارنة الخاصة بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويوضح معيار المحاسبة الدولي ٨ المصطلح " غير عملي ".

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

إن هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

أصول الإستكشاف والتقييم	**مصروفات الإستكشاف والتقييم** المعترف بها كأصول حسب السياسة المحاسبية للمنشأة.
مصروفات الإستكشاف والتقييم	المصروفات التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق **باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية** قبل أن تصبح الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج مورد معدني من الممكن إظهارها.
إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية	البحث عن الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة بعد أن تكون المنشأة قد حصلت على حقوق قانونية للإستكشاف في منطقة محددة، وكذلك تحديد الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج المورد المعدني.

الملحق ب

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر. في التعديلات تم وضع خط تحت النص الجديد وشطب النص المحذوف.

*****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٤ في محتوى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١والمعيار ١٦ و ٣٨ الصادر في ٩ ديسمبر ٢٠٠٤.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٦ " *استكشاف وتقييم الموارد المعدنية* " من قبل ١٠ أعضاء من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من السادة جارنيت وليسينرينج وماكريجور وسميث معارضتهم لذلك. وترد آرائهم المعارضة بعد أساس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	رئيساً
ثوماس إي جونز	نائبا للرئيس
ماري إي بارث	
هانز جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
جان انجسترازم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت اجزلارد	
جيمس جيه ليسينرينج	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا ال اومالي	
جون تي سميث	
جيفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس للإستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦
استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

أساس للاستنتاجات
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦
استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

إن الأساس للاستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص هذا الأساس للإستنتاجات اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للوصول إلى الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *استكشاف وتقييم الموارد المعدنية*، وقد أعطى أعضاء المجلس الأفراد وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

أسباب إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إستنتاج٢ تحدد الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* هرمية مقاييس على المنشأة استخدامها في تطوير سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد على بند، وبدون الإستثناء في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ فإن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥ ستحتاج لتقييم ما إذا امتثلت سياساتها المحاسبية لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية لهذه المتطلبات، وفي ظل عدم وجود إرشادات يحتمل أن يكون هناك عدم تيقن بشأن ماذا سيكون مقبولا، وتحديد ماذا سيكون مقبولاً من الممكن أن يكون مكلفاً، وكان يحتمل أن تجري بعض المنشآت تغييرات رئيسية في عام ٢٠٠٥ يتبعها تغييرات أخرى هامة عندما يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية.

إستنتاج٣ لتجنب التعطيل غير الضروري لكلٍ من المستخدمين والمعدين في هذا الوقت اقترح المجلس الحد من حاجة المنشآت لتغيير سياساتها المحاسبية الحالية لأصول الإستكشاف والتقييم، وقد أجرى المجلس ذلك من خلال ما يلي:

(أ) إحداث استثناء مؤقت من الأجزاء في الهرمية في معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ التي تحدد المقاييس التي على المنشأة استخدامها في تطوير سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد.

(ب) الحد من أثر هذا الإستثناء من الهرمية بتحديد المصروفات التي سيتم إدخالها في أصول الإستكشاف والتقييم والتي سيتم استثناؤها منها، وطلب تقييم جميع أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في قيمتها.

إستنتاج٤ نشر المجلس اقتراحاته في يناير ٢٠٠٤، وحدد ١٦ ابريل ٢٠٠٤ كآخر موعد لتقديم الملاحظات على مسودة العرض ٦ *"استكشاف وتقييم الموارد المعدنية"*، واستلم المجلس ٥٥ رسالة ملاحظة.

إستنتاج٥ في ابريل ٢٠٠٤ وافق المجلس على مشروع بحث ليقوم به موظفون من واضعي المعايير الوطنية في استراليا وكندا والنرويج وجنوب إفريقيا يتناول محاسبة الأنشطة الإستخراجية بشكل عام. يساعد فريق مشروع البحث هيئة استشارية تشمل أعضاء من الصناعة (قطاعات النفط والغاز والتعدين) وشركات المحاسبة والمستخدمين وواضعي أنظمة الأوراق المالية في مختلف أرجاء العالم.

النطاق

إستنتاج٦ في رأي المجلس، حتى بالرغم من أن أي معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم يتناول الأنشطة الاستخراجية مباشرة، أن جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنطبق على المنشآت

العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية التي تصدر بياناً غير متحفظ بالإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*، وتبعاً لذلك يجب على جميع هذه المنشآت تطبيق كل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٧ شجع بعض المستجيبين لمسودة العرض ٦ المجلس على تطوير معايير للمراحل الأخرى في عملية استكشاف وتقييم الموارد المعدنية، بما في ذلك أنشطة ما قبل الإستكشاف (أي الأنشطة السابقة لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية) وأنشطة التطوير (أي الأنشطة بعد إثبات الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج مورد معدني)، وقد قرر المجلس عدم إجراء ذلك لسببين: أولا، لم يرغب أن يحكم بشكل مسبق على المراجعة الشاملة لمحاسبة هذه الأنشطة، ثانيا، توصل المجلس إلى أنه يمكن تطوير سياسة محاسبية مناسبة لأنشطة ما قبل الإستكشاف من خلال تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومن تعريف الإطار للأصول والمصروفات وتطبيق المبادئ العامة للإعتراف بالأصول في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة.

إستنتاج٨ قرر المجلس كذلك عدم توسيع نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ بما يتعدى ما هو مقترح في مسودة العرض ٦ لأن إجراء ذلك سيتطلب عملية ضرورية إضافية، ومن المحتمل أن يشمل ذلك مسودة عرض أخرى، ونظراً لوجود العديد من المنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية والتي يطلب منها تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٥ فقد قرر المجلس أنه يجب عدم التأخر في إصدار الإرشادات وذلك بتوسيع نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما يتعدى استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

تعريف أصول الاستكشاف والتقييم

إستنتاج٩ اتفق معظم المستجيبين لمسودة العرض ٦ مع تعريف المجلس المقترح لأصول الإستكشاف والتقييم، إلا أنهم طالبوا بتغييرات أو إيضاحات لجعل أهداف المجلس أوضح:

(أ) طلب بعض المستجيبين من المجلس التمييز بين مصروفات الإستكشاف ومصروفات ما قبل الإستكشاف.

(ب) طلب آخرون من المجلس تعريف أنشطة الإستكشاف والتقييم بشكل منفصل بحيث يعكس ذلك مختلف أشكال المخاطر لهذه الأنشطة أو متطلبات الإختصاصات الأخرى.

(ج) طلب مستجيبون آخرون مزيداً من الإرشادات بشأن ما يشكل موارد معدنية، وبشكل رئيسي أمثلة على ما يشكل احتياطياً معدنياً.

المصروفات المتكبدة قبل استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

إستنتاج١٠ بدا أن المستجيبين إما أنهم معنيون بأن المجلس كان يوسع نطاق الإقتراحات ليشمل المصروفات التي تم تحملها قبل الحصول على الحقوق القانونية للإستكشاف في منطقة معينة في تعريف مصروفات الإستكشاف والتقييم، وكان بعض المستجيبين مهتماً بأن هذه التوسعة ستفتح الطريق للإعتراف بهذه المصروفات على أنها أصول، وفضل آخرون هذه النتيجة. عند صياغة مسودة العرض ٦ لم يستطع المجلس تحديد أي سبب لعدم إمكانية تطبيق *الإطار* على هذه المصروفات.

إستنتاج١١ قرر المجلس عدم تعريف مصروفات ما قبل الحصول على الحقوق القانونية أو ما قبل الإستكشاف، على أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يوضح بأن المصروفات قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية للإستكشاف في منطقة محددة ليست مصروفات استكشاف وتقييم، ولذلك فهي خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج١٢ أشار المجلس إلى أن التطبيق المناسب للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يتطلب مصروفات خاصة بما قبل الإمتلاك متعلقة بامتلاك أصل غير ملموس (على سبيل المثال مصروفات تعزى مباشرة للحصول على رخصة استكشاف) ليتم الإعتراف بها كجزء من الأصل غير الملموس حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. تبين الفقرة ٢٧ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تكلفة أصل غير ملموس تم امتلاكه بشكل منفصل تشمل سعر شرائه بما في ذلك رسم الإستيراد وضرائب الشراء غير المسترجعة وبعض التكاليف التي تعزى لذلك بشكل مباشر.

إستنتاج١٣ وبالمثل يدرك المجلس أن المصروفات التي يتم تحملها قبل استكشاف وتقييم الموارد المعدنية لا يمكن عادة ربطها مع أية ممتلكات معدنية محددة، وهكذا فإن من المحتمل الإعتراف بها كمصروف عند تحمله، على أن هذه المصروفات بحاجة إلى تمييزها عن المصروفات على البنية التحتية – على سبيل المثال طرق الوصول – اللازمة للمضي قدماً في عمل الإستكشاف، ويجب الإعتراف بهذه المصروفات كاملاك ومصانع ومعدات حسب الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

تعريفات منفصلة لـــ " الإستكشاف " و" التقييم "

إستنتاج١٤ طلب بعض المستجيبين من المجلس تقديم تعريفات منفصلة للإستكشاف والتقييم، وقد نظر المجلس في استخدام التعريفات الواردة في ورقة المواضيع *الصناعات الإستخراجية* التي نشرتها اللجنة التي سبقته وهي لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية في نوفمبر ٢٠٠٠، لأن هذه التعريفات ستكون مقبولة للعديد من المستجيبين، وبشكل خاص لأنها مبنية على تعريفات كانت تستخدم لعدد من السنوات في كل من قطاع التعدين وقطاع النفط والغاز.

إستنتاج١٥ توصل المجلس إلى أن التمييز بين التقييم والإستكشاف لن يحسن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويتم اعتبار الإستكشاف والتقييم بنفس الطريقة.

الموارد المعدنية

إستنتاج١٦ طلب بعض المستجيبين من المجلس تعريف الموارد المعدنية بشكل أدق، وقد توصل المجلس إلى أنه لأغراض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التفصيل ليس ضرورياً، حيث كانت البنود المدرجة في تعريف استكشاف وتقييم الموارد المعدنية كافية لإيصال أهداف المجلس.

الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم

الاستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ الفقرتين ١١ و١٢

إستنتاج١٧ تتبع المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية ممارسات محاسبية متنوعة، وتتراوح هذه الممارسات من تأجيل كافة مصروفات الإستكشاف والتقييم تقريباً في الميزانية العمومية إلى الإعتراف بجميع هذه المصروفات في الربح أو الخسارة عند تحققها، ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية باستمرار هذه الممارسات المحاسبية، وبناءً على هذا التنوع عارض بعض المستجيبين لمسودة العرض ٦ الإستثناء من الفقرتين ١١ و١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، حيث كان هؤلاء المستجيبون قلقون

بأن المنشآت يمكن أن تظهر بمظهر الممتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بينما هي غير متوافقة مع الأهداف المبينة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، أي تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مالية ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة. لم يمنح المجلس الإستثناء من أجزاء من معيار المحاسبة الدولي ٨ بسهولة، ولكنه اتخذ هذه الخطوة لتقليل التعطيل وبشكل خاص في عام ٢٠٠٦ (أو عام ٢٠٠٥ للمنشآت التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بشكل مبكر) وذلك لكل من المستخدمين (على سبيل المثال عدم استمرارية بيانات الإتجاهات) وللمعدين (على سبيل المثال التغيرات في الأنظمة).

إستنتاج١٨ يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*" على استثناء مؤقت للفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وهذا الإستثناء أوسع مما هو في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يترك عدة نواحي هامة من محاسبة عقود التأمين حتى المرحلة الثانية من مشروع المجلس الخاص بذلك الموضوع. إن متطلباً لتطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على عقود التأمين سيكون له آثار أكثر انتشاراً، وستحتاج شركات التأمين إلى معالجة أمور مثل الإكتمال والمحتوى فوق الشكل والحيادية، وبالمقارنة مع ذلك يترك المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ نطاقاً ضيقاً نسبياً من المواضيع بدون معالجة، ولم يعتقد المجلس أن استثناء من الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ كان ضرورياً.

إستنتاج١٩ أوضحت مسودة العرض ٦ أن المجلس قصد فقط تعليق الفقرتين ١١ ، ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وكانت تعني ضمناً أنه يجب إتباع الفقرة ١٠ عندما تحدد المنشأة سياساتها المحاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم، على أنه كان من الواضح من بعض الملاحظات التي تم استلامها أن هدف المجلس لم يكن مفهوماً بشكل واضح، وتبعاً لذلك يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على بيان محدد بأن الإمتثال للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ إلزامي.

إستنتاج٢٠ وجد المستجيبون الذين عارضوا اقتراح المجلس في مسودة العرض ٦ السماح باستمرار بعض الممارسات المحاسبية أن من الصعب إجراء تمييز ذي معنى بين استكشاف وتقييم الموارد المعدنية والبحث العلمي، ومن الممكن أن يكون كلا النشاطين مكلفاً وله مخاطر فشل هامة، وهؤلاء المستجيبون يدعمون وضع استكشاف وتقييم الموارد المعدنية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. ان المجلس قلق بالمثل بشأن احتمال أن تؤدي الممارسات المحاسبية إلى الإعتراف غير المناسب بأصول الإستكشاف والتقييم، على أنه قلق كذلك بشأن احتمال أن تؤدي محاسبة مصروفات الإستكشاف والتقييم حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى المبالغة في المصروفات، وفي ظل عدم وجود معايير مقبولة دولياً لهذه المصروفات توصل المجلس إلى أنه لا يستطيع إصدار حكم مبني على المعلومات قبل إجراء مراجعة شاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية.

إستنتاج٢١ اقترح البعض أن على المجلس أن يطلب من المنشأة إتباع متطلباتها المحاسبية الوطنية (أي المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة بشكل عام) لمحاسبة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية حتى يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية لمنع اختيار سياسات محاسبية لا تشكل أساساً شاملاً للمحاسبة، وقد توصل المجلس ، بما يتفق مع استنتاجاته في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إلى أن تعريف المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة بشكل عام كان سيشكل مشكلة، ومن الممكن أن تنشأ مشاكل تعريفية أخرى لأن بعض المنشآت لا تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الوطنية الخاصة ببلدها، فعلى سبيل المثال بعض المنشآت غير الأمريكية التي تمارس الأنشطة الإستخراجية في قطاع النفط والغاز تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، إلى جانب ذلك من غير العادي جداً وخارج تفويض المجلس أن يفرض متطلبات تضعها هيئة أخرى.

إستنتاج٢٢ بناءً على ذلك قرر المجلس أنه يمكن لمنشأة أن تستمر في إتباع السياسات المحاسبية التي كانت تستخدمها عندما طبقت لأول مرة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، شريطة أن تلبي

متطلبات الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ ومع بعض الإستثناءات المشار إليها أدناه، كما يمكن للمنشأة كذلك تحسين السياسات المحاسبية إذا تم تلبية مقاييس محددة (أنظر الفقرتين ١٣، ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية).

إستنتاج٢٣ يعترف المجلس أنه من الصعب عمل تغييرات تدريجية في ممارسات الإعتراف والقياس في هذا الوقت لأن العديد من نواحي محاسبة الأنشطة الإستخراجية متداخلة مع نواح لن يتم اعتبارها إلى أن يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية، على أن عدم فرض المتطلبات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية سيقلل من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة إلى درجة غير مقبولة.

عناصر تكلفة أصول الإستكشاف والتقييم

إستنتاج٢٤ أدرجت مسودة العرض ٦ الفقرة ٧ أمثلة على المصروفات الخاصة باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية التي يمكن إدخالها في تكلفة أصل استكشاف وتقييم، وقد أدرجت مسودة العرض ٦ الفقرة ٨ المصروفات التي لا يمكن الإعتراف بها كأصل استكشاف وتقييم، وأبدى المستجيبون رغبة في مزيد من الوضوح فيما يتعلق بهذه الفقرات وطالبوا بمزيد من الأمثلة على أنواع المصروفات التي سيتم شمولها أو استثناؤها.

إستنتاج٢٥ في ضوء الإستجابات قرر المجلس إعادة صياغة الإرشادات لبيان أن القائمة ليست شاملة، وأن البنود المشار إليها هي أمثلة على المصروفات التي قد تلبي، ولكن ليس دائما، تعريف مصروفات الإستكشاف والتقييم. إلى جانب ذلك أشار المجلس إلى أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتطلب وجوب معاملة المصروفات بشكل يتفق مع الأنشطة المقارنة وبين فترات تقديم التقارير، وأي تغير فيما يعتبر بأنه مصروف يتأهل للإعتراف به كأصل استكشاف وتقييم يجب معاملته كتغير في سياسة محاسبية حسب معيار المحاسبة الدولي ٨، وبانتظار المراجعة الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية لا يعتقد المجلس أنه من المجدي تحديد ما هي المصروفات التي يجب شمولها أو استثناؤها.

إستنتاج٢٦ اقترحت مسودة العرض ٦ الفقرة ٨ منع الإعتراف بالمصروفات المتعلقة بتطوير مورد معدني كأصل استكشاف وتقييم، وقد عبر المستجيبون عن صعوبة في تحديد المصروفات الخاصة ب " التطوير "، ولم يعرّف المجلس " تطوير مورد معدني " لأن ذلك خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٢٧ على أن المجلس أشار إلى أن تطوير مورد معدني عندما يتم تحديد الجدوى الفنية والمنفعة التجارية لاستخراج المورد المعدني هو مثال على مرحلة تطوير مشروع داخلي، وتقدم الفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الإرشادات التي يجب إتباعها في تطوير سياسة محاسبية لهذا النشاط.

إستنتاج٢٨ اقترحت مسودة العرض ٦ أنه يجب استثناء تكلفة الإدارة والتكاليف الثابتة العامة الأخرى من القياس المبدئي لأصول الإستكشاف والتقييم، وقد أشار العديد من المستجيبين إلى أن التكاليف العامة والإدارية والثابتة التي تعزى مباشرة لأنشطة الإستكشاف والتقييم يجب أن تتأهل لإدخالها في المبلغ المسجل للأصل، وقد رأى هؤلاء المستجيبون أن هذه المعاملة متفقة مع معالجة هذه التكاليف فيما يتعلق بالمخزون (الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٢ *المخزون*) والأصول غير الملموسة (الفقرة ٦٧ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٨)، على أن المجلس أشار إلى أن هذه المعاملة ستبدو كأنها غير متفقة مع

الفقرة ١٩(د) من معيار المحاسبة الدولي ١٦، ولم يعتبر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أنه المعيار المناسب لحل عدم الإتفاق هذا، وقرر المجلس حذف الإشارة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى المصروفات الإدارية والمصروفات الثابتة العامة الأخرى. إن معاملة هذه المصروفات هي مسألة اختيار سياسة محاسبية، ويجب أن تكون السياسة المختارة متوافقة مع إحدى طرق المعاملة المتوفرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القياس بعد الإعتراف

إستنتاج٢٩ يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم بقياس هذه الأصول بعد الإعتراف، وذلك باستخدام إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويجب أن يكون النموذج الذي يتم اختياره متوافقاً مع كيفية تصنيف المنشأة لأصول الإستكشاف والتقييم، وتسمح نماذج إعادة التقييم هذه بإعادة تقييم الأصول عندما تتم تلبية متطلبات محددة (أنظر الفقرات ٣١-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ والفقرات ٧٢-٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨). يمكن فقط استخدام نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط، ويشير نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ فقط إلى "أدلة مبنية على السوق". قلق المجلس بسبب عدم التوافق هذا وكان معنياً بأن المنشآت يمكنها اختيار السياسات المحاسبية لتحقيق قياس أكثر فائدة لأصول الإستكشاف والتقييم.

إستنتاج٣٠ كان بضعة مستجيبين معنيين كذلك بالإختيار المقترح في مسودة العرض٦، ولم يوافق البعض على أنه يجب إعادة تقييم أصول الإستكشاف والتقييم مفضلين منعاً اختيارياً لإعادة القياس، وكان آخرون مهتمين بموثوقية القياس. توصل المجلس إلى أنه لم تقدم أسباب جوهرية للتوصل إلى استنتاج يختلف عن الإستنتاج في مسودة العرض٦، وبالرغم من أن إعادة تقييم أصل استكشاف حسب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قد لا يكون واسع الإنتشار فإنه لم يكن من المناسب منع إعادة القياس لأنواع محددة من أصول معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على أساس اختياري.

إستنتاج٣١ قد تنشأ أصول الإستكشاف والتقييم نتيجة لدمج منشآت أعمال، وقد أشار المجلس إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*دمج منشآت الأعمال*" ينطبق على كافة المنشآت التي تؤكد الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأن أية أصول استكشاف وتقييم تم امتلاكها في دمج منشآت أعمال تجب محاسبتها حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

عرض أصول الإستكشاف والتقييم

إستنتاج٣٢ أشارت مسودة العرض ٦ إلى أن المجلس لم ينظر بعد فيما إذا كانت أصول الإستكشاف والتقييم ملموسة أو غير ملموسة، وقد اقترح العديد من المستجيبين أنه يجب أن يعطي المجلس بعض التوجيه بشأن هذا الموضوع.

إستنتاج٣٣ تتم معاملة بعض أصول الإستكشاف والتقييم كأصول غير ملموسة (على سبيل المثال حقوق الحفر)، بينما من الواضح أن أصول أخرى هي ملموسة (على سبيل المثال المركبات وأجهزة الحفر). من الممكن استخدام أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس، على سبيل المثال من الممكن استخدام جهاز حفر نقال لحفر آبار تجريبية أو أخذ عينات جوفية، ومن الواضح أن ذلك جزء من نشاط الإستكشاف، وإلى المدى الذي يتم به استهلاك الأصل الملموس في تطوير أصل غير ملموس فإن المبلغ الذي يعكس ذلك الإستهلاك هو جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، على أن استخدام جهاز الحفر لتطوير أصل غير ملموس لا يغير الأصل الملموس إلى أصل غير ملموس.

إستنتاج٣٤ إلى أن يتم إكمال مراجعة شاملة للممارسات المحاسبية للأنشطة الإستخراجية لم يرغب المجلس أن يقرر ما إذا كان يجب تصنيف أصول الإستكشاف والتقييم إلى ملموسة وغير ملموسة، وأية أصول يجب تصنيفها كذلك، على أن المجلس توصل إلى أن على المنشأة تصنيف عناصر أصول الإستكشاف والتقييم كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعتها وتطبيق هذا التصنيف بشكل ثابت، وهذا التصنيف هو الأساس للإختيارات الأخرى للسياسة المحاسبية كما هو مبين في الفقرات إستنتاج٢٩-٣١ وللإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

انخفاض قيمة أصول الإستكشاف والتقييم

إستنتاج٣٥ عندما طور المجلس مسودة العرض ٦ قرر أنه يجب على المنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم اختبار هذه الأصول من أجل الإنخفاض في قيمتها، وأن اختبار الإنخفاض الذي يجب تطبيقه هو الإختبار الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد قبل المستجيبون الإقتراح العام بأنه يجب اختبار أصول الإستكشاف والتقييم من أجل الإنخفاض، على أنه لم يعتقد أن اقتراحات المجلس " لوحدة توليد نقد " خاصة "لأصول الإستكشاف والتقييم" أنها مناسبة أو مفيدة.

تقييم الإنخفاض في القيمة

إستنتاج٣٦ في بعض الحالات، وبشكل خاص في المنشآت المختصة بالإستكشاف فقط لا تولد أصول الإستشكاف والتقييم تدفقات نقدية ولا توجد معلومات كافية خاصة بالموارد المعدنية في منطقة لتقوم المنشأة بعمل تقديرات معقولة للمبلغ القابل للإسترجاع لأصول الإستكشاف والتقييم، ويعود ذلك إلى أن استكشاف وتقييم الموارد المعدنية لم يصل إلى مرحلة تتوفر فيها معلومات كافية لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوفرة للمنشأة، وبدون هذه المعلومات من غير الممكن تقدير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف للبيع أو القيمة المستخدمة، وهما قياساً المبلغ القابل للإسترجاع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد أشار المستجيبون إلى أن هذا سيؤدي إلى شطب فوري لأصول الإستكشاف في العديد من الحالات.

إستنتاج٣٧ اقتنع المجلس بحجج المستجيبين أن الإعتراف بخسائر الإنخفاض في القيمة على هذا الأساس كان من المحتمل أن يكون غير متوافق مع السماح للأساليب الحالية لمحاسبة أصول الإستكشاف والتقييم بأن تستمر، وبناء على ذلك إلى أن يتم إكمال مراجعة شاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية قرر المجلس تغيير الأسلوب الخاص بالإعتراف بالإنخفاض، ويجب أن ينتج تقييم الإنخفاض عن التغيرات في الحقائق والظروف، على أنه تم التأكيد على أنه عندما تحدد المنشأة أن انخفاضاً في قيمة أصل استكشاف وتقييم قد حدث فإنه يجب استخدام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لقياس وعرض والإفصاح عن ذلك الإنخفاض في البيانات المالية، على أن يكون ذلك خاضعاً لمتطلبات خاصة فيما يتعلق بالمستوى الذي تم تقييم الإنخفاض عنده.

إستنتاج٣٨ اقترحت الفقرة ١٢ من مسودة العرض ٦ أن على المنشأة التي اعترفت بأصول الإستكشاف والتقييم تقييم هذه الأصول من أجل الإنخفاض سنوياً والإعتراف بأية خسارة ناجمة في الإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد اقترحت الفقرة ١٣ مجموعة من مؤشرات الإنخفاض التي على المنشأة أخذها في الإعتبار بالإضافة إلى تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد بين المستجيبون أن هذه المؤشرات لن تحقق النتيجة التي يقصدها المجلس، وبشكل خاص في الظروف التي لا تتوفر فيها المعلومات اللازمة لتقييم الإحتياطيات المعدنية.

إستنتاج٣٩ استبدل المجلس الإقتراحات في الفقرتين ١٢ و١٣ من مسودة العرض ٦ باستثناء لمتطلبات الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد قرر المجلس أنه إلى أن يتوفر للمنشأة بيانات كافية لتحديد الجدوى الفنية والمنفعة الإقتصادية فإنه لا توجد حاجة لتقييم أصول الإستكشاف والتقييم من أجل تحديد الإنخفاض، على أنه عندما تتوفر هذه المعلومات أو توحي الوقائع والظروف الأخرى أن من المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل فإنه يجب تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد قيمة الإنخفاض، ويقترح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مؤشرات ممكنة للإنخفاض.

المستوى المقيم عنده الإنخفاض في القيمة

إستنتاج٤٠ عندما قام المجلس بتطوير مسودة العرض ٦ قرر أن هناك حاجة للتوافق بين المستوى الذي تتراكم عنده التكاليف والمستوى الذي يقيم عنده الإنخفاض، وبدون هذا التوافق كان هناك خطر بأن المصروفات التي ستشكل جزءاً من تكلفة أصل استكشاف وتقييم بموجب أحد الأساليب العامة لمحاسبة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية ستكون بحاجة للإعتراف بها في الربح أو الخسارة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وتبعاً لذلك اقترحت مسودة العرض ٦ بأن على المنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم عمل اختيار مرة واحدة لاختبار هذه الأصول إما عند مستوى وحدة توليد نقد أو عند مستوى وحدة توليد نقد خاصة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد أوضحت مسودة العرض ٦ أن أية أصول عدا عن أصول الإستكشاف والتقييم الداخلة ضمن وحدة توليد النقد الخاصة يجب أن تستمر في أن تكون خاضعة لاختبار منفصل للإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وأنه يجب أداء اختبار الإنخفاض قبل اختبار وحدة توليد النقد الخاصة من أجل الإنخفاض.

إستنتاج٤١ اختلف المستجيبون مع اقتراح المجلس، وبشكل خاص ولأسباب مختلفة لم يتقبلوا أن وحدة توليد النقد الخاصة ستوفر المساعدة التي يقصد أن توفرها بسبب ما يلي:

(أ) قد لا يوجد لدى المنشآت الصغيرة أو المبتدئة أو العاملة فقط في مجال الإستكشاف تدفقات نقدية مناسبة لدعم أصول الإستكشاف والتقييم التي لم تكن تولد نقداً.

(ب) المنشآت التي تطبق أسلوب الجهود الناجحة للمحاسبة تجري عادة اختبارات الإنخفاض لكل بند ممتلكات على حدة، على أنه بسبب الطريقة التي تم بها تعريف وحدة توليد النقد الخاصة في مسودة العرض ٦ فإن هذه المنشآت ستجبر على إجراء اختبارات الإنخفاض عند مستوى وحدة توليد النقد.

(ج) سمحت وحدة توليد النقد الخاصة بحرية التصرف الشاملة للإدارة.

إلى جانب ذلك لأنه من الممكن جمع أصول الإستكشاف والتقييم مع الأصول الأخرى في وحدة توليد النقد الخاصة كان هناك قلق من حصول إرباك بشأن نموذج القياس المناسب الذي سيتم تطبيقه (القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو القيمة المستخدمة)، ونتيجة لذلك لم يعتقد العديد من المستجيبين لمسودة العرض ٦ أن المجلس حقق هدفه في هذا المجال، وقالوا أنهم يفضلون تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بدون وحدة توليد النقد الخاصة.

إستنتاج٤٢ بالرغم من أن المجلس لم يتفق مع بعض الحجج التي قدمها المستجيبون فقد اعترف بأن وحدة توليد النقد الخاصة بدت أنها مربكة أكثر من كونها مفيدة، وأوحى ذلك بأنه لا توجد حاجة لها. أشارت الفقرة أأ٢٠ من الأساس للإستنتاجات بشأن مسودة العرض ٦ إلى تردد المجلس في إدخال وحدة توليد نقد خاصة، وإلغاء وحدة توليد النقد الخاصة سيقضي على كثير من التعقيد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

والإرباك بين المشاركين، كما أن ذلك يعني أن المنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية ستقيم أصولها من أجل الإنخفاض في قيمتها عند نفس المستوى مثل المنشآت الأخرى – موفرة مستوى عالٍ من إمكانية المقارنة خلافاً لما كان يحتمل أن تكون الحالة عليه.

إستنتاج٤٣ أشار أعضاء المجلس إلى أن الفقرة ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تتطلب أن يتم تقييم الإنخفاض عند مستوى الأصل الفردي " ما لم يكن الأصل لا يولد تدفقات نقدية مستقلة إلى حد كبير عن تلك المولدة من أصول أخرى أو مجموعات من الأصول ". إلى جانب ذلك تتطلب الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه " إذا كان يوجد سوق نشط للإنتاج الذي ينتجه أصل أو مجموعة من الأصول فإنه يتم تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد "، وفي بعض الحالات التي يتم فيها الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم، على سبيل المثال في قطاع البترول، من المحتمل أن كل بئر قادر على إنتاج تدفقات نقدية يمكن ملاحظتها ومن الممكن قياسها بشكل موثوق بسبب وجود سوق نشط للنفط الخام، وقد كان المجلس معنياً بأن إزالة وحدة توليد النقد الخاصة سيتسبب في أن تعترف المنشآت بأصول الإستكشاف والتقييم لاختبار الإنخفاض عند مستوى منخفض جداً.

إستنتاج٤٤ تم إيضاح الموضوع في عدد نشرة التحديث الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB Update) الصادر في يوليو ٢٠٠٤ في ملخص المشاريع وفي وثائق *أثر إعادة المداولات* Effect of Redelibrations المتوفرة على موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الشبكة، وقد أرسلت هذه الوثائق كذلك إلى فريق مشروع البحث التابع للمجلس وإلى آخرين مع طلب لتشجيع المشاركين منهم على الإستجابة للمواضيع التي أثيرت، وقد استلم المجلس ١٦ رسالة ملاحظات.

إستنتاج٤٥ استمر غالبية المستجيبين في دعم إلغاء وحدة توليد النقد الخاصة، كما دعموا كذلك الفكرة بأن على المنشآت اختبار الإنخفاض عند مستوى مركز التكلفة واقترحوا بأن على المجلس النظر في تعريف " الأصل " حسبما ينطبق على أصول الإستكشاف والتقييم، وقد قدم المستجيبون الحجة بأن هذا الأسلوب سيعكس بشكل أكثر دقة الطريقة التي تدير بها الصناعة عملياتها، وقد اقتنع المجلس بهذه الحجج وقرر أنه يجب السماح للمنشآت ببعض المرونة في تخصيص أصول الإستكشاف والتقييم لوحدات توليد النقد أو مجموعات الوحدات، مع مراعاة حد أعلى لحجم الوحدات أو مجموعات الوحدات.

إستنتاج٤٦ قرر المجلس أن أسلوبه الخاص بانخفاض قيمة الشهرة في تعديلات عام ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الفقرات ٨٠-٨٢ قدم أفضل نموذج متوفر ضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتحقيق هدفه، وأشار إلى أن المنشآت قد تستطيع متابعة أصول الإستكشاف والتقييم لأغراض الإدارة الداخلية عند مستوى حقل نفط أو كتلة معدن خام مجاورة، ولم يقصد المجلس أن يتم تقييم الإنخفاض عند هذا المستوى المنخفض، وتبعاً لذلك يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتجميع وحدات توليد النقد، على أن المجلس قرر أن يطلب أن لا يكون المستوى الذي يتم عنده تقييم الإنخفاض أكبر من قطاع، بناء إما على نموذج التقارير حول القطاع الرئيسي أو القطاع الثانوي للمنشأة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٤ *التقارير المالية حول القطاعات*، وقد توصل المجلس بما يتفق مع الأسلوب الخاص بالشهرة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إلى أن هذا الأسلوب كان ضرورياً لضمان أن المنشآت التي أديرت على أساس مصفوفات تستطيع اختبار أصول الإستكشاف والتقييم من أجل تحديد الإنخفاض في قيمتها عند مستوى التقرير الذي يعكس الطريقة التي تدير بها عملياتها، وهذا المتطلب ليس أقل قوة من متطلب مسودة العرض ٦ بأن وحدة توليد النقد الخاصة يجب " أن لا تكون أكبر من قطاع ".

إستنتاج٤٧ تبعا لذلك قرر المجلس إلغاء وحدة توليد النقد الخاصة المقترحة، وبعمل ذلك أشار إلى أن إلغاء هذا المتطلب سيكون له المنافع التالية:

(أ) عندما يتم تحديد انخفاض في القيمة فإن قياس وعرض والإفصاح عن الإنخفاض سيكون أكثر ثباتاً في المنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم.

(ب) سيزيل الإرباك بشأن ما هي الممارسات التي يجب على المنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم لأول مرة إتباعها.

(ج) سيزيل المخاطرة المشار إليها في بعض رسائل الملاحظات بأن وحدة توليد النقد الخاصة من الممكن أن تصبح " نموذج الصناعة " محددة خيارات المجلس عندما يتم إنجاز المراجعة الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية.

عكس خسائر الإنخفاض في القيمة

إستنتاج٤٨ يطلب من جميع المنشآت عكس خسائر الإنخفاض في القيمة عندما يتم تلبية المتطلبات المحددة (أي تلك الواردة في الفقرات ١٠٩-١٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) وذلك لجميع الأصول (باستثناء الشهرة والإستثمارات في الأسهم المصنفة على أنها متوفرة للبيع)، ولم يقدم المستجيبون لمسودة العرض ٦ الذين أبدوا ملاحظات على هذا الموضوع والذين لم يتفقوا مع القدرة على عكس خسائر الإنخفاض في القيمة أية حجج بشأن لماذا يجب على المجلس منع عكس خسائر الإنخفاض في القيمة في حالة أصول الإستكشاف والتقييم، وتبعا لذلك أعاد المجلس تأكيد ما توصل إليه بأنه ليس من المناسب اقتراح استثناء من متطلب عكس خسائر الإنخفاض في القيمة لأصول الإستكشاف والتقييم.

التغيرات في السياسات المحاسبية

إستنتاج٤٩ يمنع معيار المحاسبة الدولي ٨ إجراء تغيير في السياسات المحاسبية لا يتطلبه معيار دولي لإعداد التقارير المالية ما لم ينجم عن هذا التغيير تقديم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة، وبالرغم من أن المجلس رغب في تجنب فرض تغييرات غير ضرورية في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية فإنه لم يعتقد بأنه يجب استثناء المنشآت من متطلب تبرير التغيرات في السياسات المحاسبية، وقد قرر المجلس بما يتفق مع استنتاجاته في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ السماح بالتغيرات في السياسات المحاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم إذا كانت تجعل البيانات المالية ملائمة أكثر وليست أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية وليست أقل ملاءمة حسب تقدير المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨.

الإفصاحات

إستنتاج٥٠ إن متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مبنية على مبدأ ينص على أنه يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية التي تنشأ من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية معززة بإفصاحات محددة لتحقيق هذا الهدف.

إستنتاج٥١ بالرغم من أن المستجيبين وافقوا على أنه يجب السماح للمنشآت بالمرونة في تحديد مستويات التجميع levels of aggregation ومقدار الإفصاح فقد اقترحوا أنه يجب على المجلس إدخال متطلبات إفصاح أكثر تحديداً وموحدة، وكان بعض المستجيبين قلقاً من أن التنوع في محاسبة استخراج وتقييم الموارد المعدنية من الممكن أن يقلل من إمكانية المقارنة.

إستنتاج٥٢ توصل المجلس إلى أن أسلوب مسودة العرض ٦ كان أفضل من طلب قائمة طويلة لإفصاحات مفصلة ووصفية لأن التركيز على المبدأ الضمني:

(أ) يجعل من الأسهل بالنسبة للمنشآت فهم الأساس المنطقي للمتطلبات مما يرفع من مستوى الإمتثال.

(ب) يتجنب طلب إفصاحات محددة قد لا تكون مطلوبة لتلبية الأهداف الضمنية في ظروف كل منشأة، ومن الممكن أن يؤدي ذلك إلى حمل زائد في المعلومات يحجب المعلومات الهامة في مقدار كبير من التفاصيل.

(ج) يوفر للمنشآت المرونة لاتخاذ قرار بشأن المستوى المناسب للتجميع الذي يتيح للمستخدمين رؤية الصورة العامة، ولكن بدون ضم المعلومات التي لها خصائص مختلفة.

(د) يسمح بتقديم التقارير حول مصروفات الإستكشاف والتقييم حسب القطاع إما على أساس سنوي أو أساس تراكمي.

إستنتاج٥٣ اقترح بعض المستجيبين أن على المجلس طلب إفصاحات مماثلة للإفصاحات في الفقرتين ٧٣ و٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو في الفقرات ١١٨ – ١٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويحتوي كل من معياري المحاسبة الدوليين ١٦ و٣٨ على استثناءات في النطاق لأصول الإستكشاف والتقييم، ولذلك تستطيع المنشآت التي تعترف بهذه الأصول أن تدعي بأن المتطلبات لا تنطبق، وقد قرر المجلس أنه بالرغم من أن نطاق هذين المعيارين يستثني أصول الإستكشاف والتقييم فإن إفصاحاتهما المطلوبة توفر معلومات مناسبة لفهم البيانات المالية وهي نافعة للمستخدمين، وتبعاً لذلك توصل المجلس إلى أنه يجب أن يؤكد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن إفصاحات المعيارين الدوليين للتقارير المالية ١٦ ، ٣٨ مطلوبة بما يتوافق مع كيفية تصنيف المنشأة لأصول الإستكشاف والتقييم الخاصة بها (أي ملموسة (معيار المحاسبة الدولي ١٦) أو غير ملموسة (معيار المحاسبة الدولي ٣٨)).

إستنتاج٥٤ إلى جانب ذلك اقترح بعض المستجيبين أن على المجلس طلب إفصاح للمعلومات غير المالية، بما في ذلك:

(أ) كميات الإحتياطيات التجارية؛

(ب) حقوق استكشاف وتطوير وإنتاج الموارد الهالكة؛

(ج) إفصاحات للمراحل بعد الإستكشاف والتقييم؛ و

(د) عدد السنوات منذ بدء الإستكشاف، وتقدير للوقت المتبقي إلى أن يمكن اتخاذ قرار بشأن الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج المورد المعدني.

الإحتياطيات التجارية

إستنتاج٥٥ أقر المجلس أن المعلومات الخاصة بكميات الإحتياطيات التجارية من المحتمل أن تكون أهم إفصاح لمنشأة عاملة في الأنشطة الإستخراجية، على أنه أشار إلى أنه يتم عادة تحديد الإحتياطيات التجارية بعد انتهاء مرحلة الإستكشاف والتقييم، وتوصل إلى أن هذا الإفصاح هو خارج النطاق المبين للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

المراحل بعد الإستكشاف والتقييم

إستنتاج٥٦ بالنسبة للإحتياطيات التجارية توصل المجلس إلى أنه بالرغم من أن المعلومات الخاصة بالمراحل بعد الإستكشاف والتقييم ستكون نافعة لمستخدمي البيانات المالية إلا أن هذا الإفصاح هو خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

توقيت المشروع

إستنتاج٥٧ توصل المجلس كذلك إلى أن الإفصاح عن عدد السنوات منذ بدء الإستكشاف والوقت المقدر الباقي إلى أن يتم اتخاذ قرار بشأن التطوير ينطبق فقط على أنشطة الإستكشاف الواسعة النطاق، وأشار إلى أنه إذا كان المشروع كبيراً فإن الفقرة ١٠٣ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ١ تتطلب الإفصاح عنه، أي كمعلومات إضافية ضرورية لفهم البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

إستنتاج٥٨ اقترحت مسودة العرض ٦ أنه يجب أن يكون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وقد قرر المجلس تغيير تاريخ النفاذ إلى ١ يناير ٢٠٠٦ لإتاحة مزيد من الوقت للمنشآت لإجراء الإنتقال إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، كما قرر السماح للمنشأة التي ترغب أو التي يطلب منها تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ أن تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ بشكل مبكر.

الإنتقال

إستنتاج٥٩ لم يقترح المجلس أي انتقال خاص في مسودة العرض ٦، وتبعاً لذلك تنطبق الفقرات١٤-٢٧ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على أية تغيرات في المحاسبة ضرورية نتيجة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٦٠ أبدى بعض المستجيبين الإهتمام بشأن تطبيق الإقتراحات على الفترات السابقة – خاصة تلك المتعلقة بالإنخفاض في القيمة وشمول بعض المصروفات في أصول الإستكشاف والتقييم أو استثناؤها منها، وبشكل خاص طلب المستجيبون أنه إذا كان المجلس سيطلب إعادة البيان فإنه يجب عليه إعطاء إرشادات انتقالية بشأن كيفية تحديد العناصر المعترف بها سابقاً كأصول استكشاف وتقييم والتي هي حالياً خارج التعريف.

إستنتاج٦١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ من المنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم أن تحدد ما إذا كانت هناك أية حقائق وظروف تدل على انخفاض في القيمة في الفترات السابقة، وقد توصل المجلس إلى أن التطبيق بأثر رجعي من غير المحتمل أن يشمل القدرة على فهم ما حدث لأن الحقائق والظروف المحددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هي بشكل عام مؤشرات موضوعية، وما إذا كانت موجودة في تاريخ معين هي مسألة حقيقة، على أن المجلس أشار إلى أنه قدم بديلاً انتقالياً في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لتطبيق اختبار كفاية الإلتزامات liability adequacy test على فترات المقارنة على أساس انه غير عملي، وبشكل رئيسي لأن اختبار كفاية الإلتزامات يشمل استخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين للمنشأة، ولا يتوقع المجلس أن يشمل الأسلوب الخاص بانخفاض القيمة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمتغيرات الأخرى إلى نفس المدى، على أن المجلس على علم بأن الأساليب المتنوعة لتقييم إمكانية الإسترجاع تعني أن التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمتغيرات الأخرى من المحتمل أنها مستخدمة من قبل بعض المنشآت.

إستنتاج٦٢ بناءً على ذلك، وبما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ توصل المجلس إلى أنه ذا لم يكن من العملي تطبيق اختبار الإنخفاض في القيمة على المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترات السنوية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

إستنتاج٦٣ كان بعض المستجيبين معنياً بأن المنشآت ستعاني من صعوبة في جمع المعلومات اللازمة للأرقام المقارنة لعام ٢٠٠٤، واقترحوا أنه يجب استثناء المنشآت من إعادة بيان الأرقام المقارنة عند الإنتقال،

بناءً على أنه سيتم تقديم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في وقت قريب من ١ يناير ٢٠٠٥، ومن الممكن أن يؤدي إلى تغيرات جوهرية.

إستنتاج٦٤ نظر المجلس في موضوع مماثل عندما قام بتطوير مسودة العرض ٧ البيانات المالية: الإفصاحات توصل فيها إلى أن المنشآت التي تطبق المتطلبات المقترحة في مسودة العرض ٧ فقط عندما تصبح إلزامية يجب أن يطلب منها تقديم إفصاحات مقارنة، لأن هذه المنشآت سيكون لديها الوقت الكافي لإعداد المعلومات.

إستنتاج٦٥ في مسودة العرض ٧ قرر المجلس اقتراح أن المنشأة التي (أ) تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة قبل ١ يناير ٢٠٠٦ و(ب) تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل ذلك التاريخ يجب استثناؤها من متطلب تقديم معلومات مقارنة في السنة الأولى من التطبيق، وقد قارن المجلس الإهتمامات التي أثارها المشاركون استجابة لمسودة العرض ٦ والمواضيع التي أخذها في الإعتبار في تطوير مسودة العرض ٧ وقرر أن استنتاجاته في مسودة العرض ٧ كانت أيضاً مناسبة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

ملخص التغييرات من مسودة العرض ٦

إستنتاج٦٦ فيما يلي ملخص للتغييرات الرئيسية من مسودة العرض ٦ إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وقام المجلس بما يلي:

(أ) حذف المنع المحدد ضد إدخال تكاليف الإدارة والتكاليف الثابتة العامة الأخرى في القياس المبدئي لأصل الإستكشاف والتقييم (الفقرة إستنتاج٢٨).

(ب) أدخل متطلباً للمنشأة لتصنيف أصول الإستكشاف والتقييم إما كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعة الأصل الذي تم امتلاكه، وتطبيق هذا التصنيف بشكل ثابت (الفقرات إستنتاج ٣٢ – ٣٤).

(ج) عدل مبدأ انخفاض القيمة بحيث يتم الإعتراف بالإنخفاض بناءً على تقييم الحقائق والظروف، وقياسه وعرضه، والإفصاح عنه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، مع مراعاة تعديل المستوى الذي يتم عنده تقييم الانخفاض (الفقرات إستنتاج٣٦ – ٣٩).

(د) حذف مؤشرات الإنخفاض المقترحة في مسودة العرض ٦ واستبدلها بأمثلة على الحقائق والظروف التي توحي بحدوث انخفاض في أصل الإستكشاف والتقييم (الفقرات إستنتاج٣٦ – ٣٩).

(هـ) حذف وحدة توليد النقد الخاصة لأصول الإستكشاف والتقييم، وبدلاً من ذلك طلب أن تحدد المنشأة سياسة محاسبية لتخصيص أصول الإستكشاف والتقييم لوحدة أو وحدات توليد نقد لغرض اختبار انخفاض القيمة (الفقرات إستنتاج٤٠ – ٤٧)

(و) عدل تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بحيث يصبح المعيار نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك (الفقرة إستنتاج٥٨).

(ز) وفر بديلاً انتقالياً للإفصاح للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة وتتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ (الفقرات إستنتاج٥٩–٦٥).

الآراء المعارضة لمسودة العرض ٦

معارضة روبرت بي جارنيت وجيمس جيه ليسينرينج
ووارن جيه ماكريجور وجون تي سميث

آراء١ يعارض السادة جارنيت وليسينرينج وماكريجور وسميث موضوع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦.

آراء٢ يعارض أعضاء المجلس الأربعة هؤلاء لأنهم لا يسمحون للمنشآت بديلاً للاستمرار في معاملتها المحاسبية الحالية لأصول الإستكشاف والتقييم، وبشكل خاص يعتقدون أنه يجب أن يطلب من كل منشأة تطبيق الفقرتين ١١، ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" عند تطوير سياسة محاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم، ويعتقد أعضاء المجلس هؤلاء أن المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٨ ملائمة ومنطبقة بشكل خاص عندما لا يوجد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مواصفات محددة كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم، وهذا صحيح بشكل خاص لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يسمح باستمرار أسس قياس متنوعة لهذه البنود، وبسبب عدم أخذ الإطار في الإعتبار فإن ذلك قد يؤدي إلى اعتراف غير مناسب بالأصول، وفي رأي أعضاء المجلس هؤلاء أنه إذا لم تستطع المنشأة تلبية هذه المتطلبات فإنه يجب أن لا يسمح لها أن تصف بياناتها المالية بأنها حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

آراء٣ لا يتفق السيدان جارنيت وماكريجور كذلك مع التعديلات على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لغرض تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض الواردة في الفقرات ١٨-٢٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويعتقدان أنه يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بكاملها على أصول الإستكشاف والتقييم، ومن الممكن أن يؤدي عدم إجراء ذلك إلى استمرار ترحيل أصول الإستكشاف والتقييم عندما لا يعرف أن هذه الأصول قابلة للإستعادة، ومن الممكن أن يؤدي ذلك إلى استثناء المعلومات المناسبة من البيانات المالية بسبب عدم الإعتراف بخسائر الإنخفاض في القيمة في حينه وإدخال معلومات غير موثوقة بسبب شمول الأصول التي لا تمثل بأمانة المعاملات والأحداث الأخرى التي تفيد بأنها تمثلها.

آراء٤ زاد من قلق أعضاء المجلس الأربعة عدم وجود مشروع لمحاسبة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية بشكل عام على جدول الأعمال الرئيسي للمجلس حتى الآن، وبالرغم من بدء مشروع بحث فإنه من غير المحتمل أن يستطيع المجلس تطوير معايير لإعداد التقارير المالية على المدى المتوسط، وتبعاً لذلك فإنه من غير المحتمل أن يبقى التصريح المشار إليه في الفقرة آراء٢ وفي حالتي السيدان جارنيت وماكريجور في الفقرة آراء٣ في مكانه لبعض الوقت.

معيار المحاسبة الدولي ١

عرض البيانات المالية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن التغيرات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ " منافع الموظفين المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات الصادر في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

أساس الإستنتاج

إرشادات التنفيذ

جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١ "*عرض البيانات المالية*" مبين في الفقرة ١-١٢٨ والملحق . تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولية ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* وتقدم هذه أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" محل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (المنقح عام ١٩٩٧)، ويجب تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ تمثلت أهداف المجلس الرئيسية بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ١ فيما يلي:

(أ) توفير إطار معين تقوم من خلاله المنشأة بتقييم كيفية عرض آثار المعاملات والأحداث الأخرى بشكل عادل، وتقييم ما إذا كانت نتيجة الإمتثال مع متطلب معين في معيار أو تفسير ما مضللة بحيث أنها لا تعطي عرضا عادلا؛

(ب) صياغة معايير تصنيف الإلتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة فقط على أساس الظروف القائمة في تاريخ الميزانية العمومية؛

(ج) منع عرض بنود الدخل والمصروف على أنها "بنود غير عادية"؛

(د) تحديد الإفصاحات حول الأحكام التي قدمتها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، بعيدا عن تلك الأحكام المرتبطة بالتقديرات، التي يكون لها التأثير الأهم على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية؛ و

(هـ) تحديد الإفصاحات حول المصادر الأساسية للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية التي تنطوي على مخاطرة كبيرة تتمثل في إدخال تعديل مادي على المبالغ المسجلة من الأصول والإلتزامات خلال السنة المالية التالية.

مقدمة ٤ لم يعد المجلس دراسة المنهج الأساسي لعرض البيانات المالية الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١.

التغييرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٥ فيما يلي أدناه وصف للتغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١:

العرض العادل والإبتعاد عن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٦ يحتوي هذا المعيار على إرشادات حول معنى "العرض العادل" ويؤكد على أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يفترض أن يؤدي إلى إعداد بيانات مالية تحقق عرضا عادلا.

مقدمة ٧ يتطلب المعيار من منشأة معينة، في أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار أو تفسير معين قد يكون مضللاً إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*، الإبتعاد عن تبني المتطلب ما لم يكن هذا الإبتعاد محظورا من قبل إطار تنظيمي ذي صلة. وفي كلا الحالتين، يطلب من المنشأة تقديم إفصاحات محددة.

تصنيف الأصول والإلتزامات

مقدمة ٨ يتطلب المعيار من المنشأة عرض الأصول والإلتزامات من أجل التصفية فقط في حال كان عرضها للتصفية يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة من عرضها على أنها متداولة أو غير متداولة.

مقدمة ٩ يتطلب المعيار أن يتم تصنيف الإلتزام المحتفظ به بشكل رئيسي لغرض المتاجرة على أنه متداول.

مقدمة ١٠ يقتضي المعيار بأن يتم تصنيف الإلتزام المالي، المستحق خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية، أو التي يكون للمنشأة فيه حقا مشروطا بتأجيل تسويته لمدة اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية، على أنه إلتزام متداول. ويطلب هذا التصنيف حتى إذا تم إتمام اتفاقية طويلة الأجل لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية. (تكون هذه الإتفاقية مؤهلة للإفصاح عنها كحدث لا يؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ *الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*"). إلا أن هذا المتطلب لا يؤثر على تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول عندما يكون للمنشأة، بموجب بنود تسهيلات قرض قائم، حرية اختيار إعادة تمويل أو تأجيل إلتزاماتها لمدة اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية.

مقدمة ١١ في بعض الحالات، يكون الإلتزام المالي طويل الأجل مستحق الدفع عند الطلب نظرا لإخلال المنشأة بشرط معين في اتفاقية القرض الخاصة بها في تاريخ أو قبل تاريخ الميزانية العمومية. ويقتضي المعيار أن يتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول في تاريخ الميزانية العمومية حتى إذا لم يوافق المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية، وقبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، على المطالبة بالدفع نتيجة للإخلال. (تكون هذه الإتفاقية مؤهلة للإفصاح عنها كحدث لا يؤدي إلى تعديل حتى بعد تاريخ الميزانية العمومية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٠). إلا أنه ينبغي تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول إذا وافق المقرض بحلول تاريخ الميزانية العمومية على تقديم فترة مهلة تنتهي على الأقل بعد اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية. وفي هذا السياق، تكون فترة المهلة هي فترة تستطيع فيها المنشأة تقويم الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطالب بالدفع المباشر.

العرض والإفصاح

مقدمة ١٢ يقتضي المعيار الإفصاحات التالية:

(أ) الأحكام التي أصدرتها الإدارة، بعيدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات (انظر البند "ب" أدناه)، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكبر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية (على سبيل المثال حكم الإدارة في تحديد ما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق)؛ و

(ب) الإفتراضات الأساسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية، التي تنطوي على مخاطرة كبيرة تتمثل في القيام بتعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات ضمن السنة المالية التالية.

مقدمة ١٣ لقد تم حذف الإفصاحات التالية التي اقتضتها النسخة السابقة من المعيار:

(أ) نتائج الأنشطة التشغيلية والبنود غير العادية، مثل بنود السطر في متن بيان الدخل. ويمنع المعيار المنقح الإفصاح عن "البنود غير العادية" في البيانات المالية.

(ب) عدد موظفي المنشأة.

مقدمة ١٤ يتضمن المعيار كافة المتطلبات الواردة سابقا في معايير أخرى لعرض بنود سطر معينة في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل (ويجري التعديلات المترتبة اللازمة على تلك المعايير).
بنود السطر هي:

(أ) الأصول البيولوجية؛

(ب) الأصول والإلتزامات للضريبة الحالية، وإلتزامات الضريبة المؤجلة، وأصول الضريبة المؤجلة؛ و

(ج) مبلغ واحد يشمل إجمالي ما يلي: ١. ربح أو خسارة العمليات المتوقفة ما بعد الضريبة ٢. الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة.

التغييرات الأخرى

مقدمة ١٥ تم نقل متطلبات اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية إلى معيار المحاسبة الدولي ٨ المنقح "*السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

مقدمة ١٦ تم نقل متطلبات العرض لربح أو خسارة الفترة التي احتوى عليها سابقا معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" إلى هذا المعيار.

مقدمة ١٧ تم إضافة تعريف لكلمة "مادي".

مقدمة ١٨ يقتضي المعيار الإفصاح، في متن بيان الدخل، عن ربح أو خسارة الفترة للمنشأة المحددة وتخصيص ذلك المبلغ بين "الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حصص الأقلية" و"الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم". وقد تم إضافة متطلب مشابه إلى بيان التغيرات في حقوق الملكية. ولا ينبغي عرض المبالغ المخصصة كبنود دخل أو مصروف.

مقدمة ١٩ يقتضي المعيار أيضا الإفصاح، في متن بيان التغيرات في حقوق الملكية، عن إجمالي الدخل والمصاريف للفترة (بما في ذلك المبالغ المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية)، وإظهار المبالغ المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم وإلى حصص الأقلية بشكل منفصل.

معيار المحاسبة الدولي ١
عرض البيانات المالية

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة بالمشروع للفترات السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الإعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية، أما الإعتراف بالعمليات والقياس والإفصاح لعمليات وأحداث محدده فيتم تناولها في معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها الأخرى.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في عرض جميع البيانات المالية ذات الغرض العام المعدة والمعروضة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣ إن البيانات المالية ذات الغرض العام هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في وضع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، وتشمل البيانات المالية ذات الغرض العام البيانات المعروضة بشكل منفصل أو ضمن وثيقة عامة أخرى مثل تقرير شهري أو نشرة اكتتاب، ولا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية الموجزة التي يتم إعدادها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ "*التقارير المالية المرحلية*". إلا أن الفقرات ١٣-٤١ تنطبق على هذه البيانات المالية. وينطبق هذا المعيار بالتساوي على كافة المنشآت وسواء تطلبت أو لم تتطلب إعداد بيانات مالية موحدة أو بيانات مالية منفصلة، كما هو محدد في معيار المحاسبة المالية الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*".

٤ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٠ "*الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة*" المتطلبات الإضافية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة التي تنسجم مع متطلبات هذا المعيار.

٥ يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الربحية، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وقد تحتاج المنشآت التي تنطوي على أنشطة غير ربحية في القطاع الخاص أو القطاع العام أو الحكومة التي تسعى إلى تطبيق هذا المعيار إلى تعديل المواصفات المستخدمة لبنود سطر معينة في البيانات المالية وللبيانات المالية نفسها.

٦ وعلى نحو مماثل، فإن المنشآت التي لا تملك حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" (على سبيل المثال، الصناديق المشتركة) والمنشآت التي لا تكون أسهم رأسمالها عبارة عن حقوق ملكية (على سبيل المثال، المنشآت التعاونية) قد تحتاج إلى تعديل عرض حصص الأعضاء أو أصحاب الوحدات في البيانات المالية.

هدف البيانات المالية

٧ البيانات المالية هي عرض مالي منظم للمركز المالي للمشروع والعمليات التي يقوم بها، والهدف من البيانات ذات الأغراض العام عرض المعلومات حول المركز المالي للمشروع وأداؤها وتدفقاتها النقدية

صالحة لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين البيانات المالية نتائج تدبير الإدارة للموارد الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات المالية معلومات عن المشروع حول:

(أ) الأصول؛

(ب) الإلتزامات؛

(ج) الحقوق؛

(د) الدخل والمصروفات بما في ذلك الأرباح والخسائر؛ و

(هـ) التغيرات الأخرى في حقوق الملكية.

(و) التدفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات حول البيانات المالية المستخدمين في تنبأ التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع، وبشكل خاص توقيت وتوكيد توليد النقد ومعادلات النقد.

مكونات البيانات المالية

٨ **تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية الأجزاء التالية:**

(أ) الميزانية العمومية؛

(ب) بيان الدخل؛

(ج) بيان يبين إما:

(١) جميع التغيرات في حقوق المساهمين؛ أو

(٢) التغيرات في حقوق المساهمين عدا عن تلك الناجمة من العمليات مع مالكين حقوق الملكية والتوزيعات على المالكين؛

(د) بيان التدفق النقدي؛ و

(هـ) الملاحظات، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية.

٩ يشجع هذا المعيار المشاريع على أن تقوم الإدارة بتقديم مراجعة مالية خارج البيانات المالية تصف وتوضح الملامح الرئيسية للأداء المالي والمركز المالي للمشروع والمجاهيل الرئيسية التي يواجهها، ومن الممكن أن يحتوي هذا التقرير على مراجعة لما يلي:

(أ) العوامل والتأثيرات الرئيسية التي تحدد الأداء متضمنة التغيرات في البيئة التي يعمل فيها المشروع، وإستجابة المشروع لهذه التغيرات وتأثيرها، وسياسة المشروع الخاصة بالإستثمار للمحافظة على مستوى الأداء وتعزيزه متضمنة سياسته الخاصة بتوزيع الأرباح؛

(ب) مصادر التمويل للمشروع وسياسة التمويل بواسطة القروض وسياساته الخاصة بإدارة المخاطرة؛ و

(ج) الموارد الخاصة بالمشروع التي لا تنعكس قيمتها في الميزانية العمومية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٠ تقدم العديد من المنشآت خارج البيانات المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك بشكل خاص في الصناعات حيث تكون العوامل البيئية هامة، وعندما يعتبر الموظفون

أنهم مجموعة مستخدمين هامين، يشجع هذا المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد إنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية.

تعريفات

١١ تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد:

غير قابل للتطبيق يعد تطبيق متطلب معين غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتشمل ما يلي:

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و

(ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة التفسيرات الدائمة السابقة.

مادي يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مادياً (هاماً) في حال كان ذلك يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما هو العامل المحدد.

الملاحظات وهي تتضمن معلومات إضافية لتلك المعروضة في الميزانية العمومية، وبيان الدخل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي. وتوفر الملاحظات شروحات وصفية أو تحليلاً للبنود المفصح عنها في تلك البيانات ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للإعتراف بها في تلك البيانات.

١٢ إن تقدير ما إذا كان الحذف أو البيان الخاطئ يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين، ويكون بالتالي ماديا، يتطلب دراسة خصائص هؤلاء المستخدمين. وينص _إطار إعداد وعرض البيانات المالية_ في الفقرة ٢٥ على ما يلي: "يُفترض أن يكون لدى المستخدمين معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والإقتصادية والمحاسبية وأن يكون لديهم الإستعداد لدراسة المعلومات بجهد معقول". لذلك ينبغي أن يأخذ التقدير بعين الإعتبار كيف يمكن أن يُتوقع من مستخدمين يملكون مثل هذه الخصائص أن يتأثروا في اتخاذ القرارات الإقتصادية.

الإعتبارات العامة

العرض العادل والإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١٣ **يقتضي العرض العادل عرضا صادقا لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعريفات ومعايير الإعتراف فيما يخص الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف المبينة في _الإطار_. ويفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلى جانب الإفصاح الإضافي متى لزم الأمر، بيانات مالية تحقق عرضا عادلا.**

١٤ **يجب على المنشأة التي تمتثل بياناتها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تقوم ببيان صريح وغير متحفظ حول ذلك الإمتثال في الملاحظات، ويجب عدم وصف البيانات أنها تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار ملائم وكل تفسير ملائم للجنة التفسيرات الدائمة.**

١٥ يتم في جميع الأحول الفعلية تحقيق عرض عادل بالإمتثال من كافة النواحي المادية لمعايير المحاسبة الدولية الملائمة، ويتطلب الإفصاح العادل :

(أ) اختيار وتطبيق سياسات محاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"، ينص معيار المحاسبة الدولي ٨ على سلسلة من الإرشادات الرسمية التي تدرسها الإدارة في غياب معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على بند معين.

(ب) تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها؛ و

(ج) تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث وظروف معينة على المركز المالي والأداء المالي للمشروع.

١٦ **لا يتم تصحيح المعالجات المحاسبية غير المناسبة سواءاً بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بواسطة الإيضاحات أو المواد التفسيرية.**

١٧ **في الحالات النادرة جداً عندما تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب في أحد المعايير أو التفسيرات سيكون مضللاً في أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار أو تفسير معين يكون مضللا إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في *الإطار*، تبتعد المنشأة عن تبني ذلك المتطلب بالطريقة المبينة في الفقرة ١٨ إذا كان الإطار التنظيمي ذو الصلة يقتضي، أو لا يحظر خلافا لذلك، هذا الإبتعاد.**

١٨ **عندما يكون من الضروري على الشركة مخالفة متطلب المعيار أو التفسير بموجب الفقرة ١، فأنه يجب على المشروع الإفصاح:**

(أ) أن الإدارة توصلت إلى أن البيانات المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمشروع وأداؤها المالي وتدفقاتها النقدية؛

(ب) إنها امتثلت في كافة النواحي للمعايير والتفسيرات الملائمة، فيما عدا أنها خرجت عن متطلبات بند معين من اجل تحقيق عرض عادل؛

(ج) عنوان المعيار أو التفسير الذي خرج عن المشروع وطبيعة هذا الخروج بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها ذلك المعيار أو التفسير، والسبب الذي يجعل هذه المعالجة مضللة وقد تتعارض هذه البيانات المالية في *الإطار* والمعاملة المتبناة في ظل الظروف والمعالجة التي تم تبنيها؛ و

(د) لكل فترة معروضة الأثر المالي لهذا الخروج على كل بند في البينات المالية التي كان سيتم الإبلاغ عنها إمتثالاً للمتطلبات.

١٩ **إذا ابتعدت المنشأة عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما في فترة سابقة، وأثر ذلك الإبتعاد على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية، فإنها ينبغي أن تقدم الإفصاحات المبينة في الفقرة ١٨ (ج) و (د).**

٢٠ يتم تطبيق الفقرة ١٩ على سبيل المثال عندما تبتعد المنشأة في فترة سابقة عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما لقياس الأصول والإلتزامات ويؤثر ذلك الإبتعاد على قياس التغييرات في الأصول والإلتزامات المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية.

٢١ **في أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار أو تفسير معين يكون مضللا إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في *الإطار*، لكن الإطار التنظيمي ذو الصلة يحظر الإبتعاد عن تبني المتطلب، ينبغي على المنشأة، إلى أقصى حد ممكن، تخفيض الجوانب المضللة الملحوظة في الإمتثال عن طريق الإفصاح عما يلي:**

(أ) عنوان المعيار أو التفسير المعني، وطبيعة المتطلب، والسبب الذي دفع بالإدارة إلى اعتبار الإمتثال لهذا المتطلب مضللاً جداً في الظروف التي تتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في *الإطار*؛ و

(ب) لكل فترة معروضة، التعديلات على كل بند في البيانات المالية التي اعتبرتها الإدارة ضرورية لتحقيق العرض العادل.

٢٢ لغرض الفقرات ١٧-٢١، يتعارض بند المعلومات مع هدف البيانات المالية عندما لا يمثل بصدق المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يقصد تمثيلها أو يتوقع منه على نحو معقول تمثيلها ومن المحتمل بالتالي أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية. وفي تقييم ما إذا كان الإمتثال لمتطلب محدد في معيار أو تفسير ما يكون مضللا جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في *الإطار*، تقوم الإدارة بدراسة ما يلي:

(أ) سبب عدم تحقيق هدف البيانات المالية في ظروف معينة؛ و

(ب) كيفية اختلاف ظروف المنشأة عن ظروف غيرها من المنشآت التي تمتثل للمتطلب. وإذا امتثلت منشآت أخرى في ظروف مماثلة مع المتطلب، فإنه يوجد افتراض قابل للدحض يفيد بأن امتثال المنشأة مع المتطلب لا يكون مضللا جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في *الإطار*.

فرضية إستمرارية المنشاة

٢٣ **عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المشروع على البقاء كمؤسسه مستمرة، ويجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المشروع أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو**

ظروف قد تلقي شكوكاً كبيرة في قدرة المشروع على البقاء كمؤسسه مستمرة فانه يجب الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد، وعندما لا يتم إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة فانه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة معاً وعلى الأساس التي تم بموجبه إعداد البيانات المالية وسبب عدم اعتبار المشروع مؤسسه مستمرة.

٢٤ عند تقييم ما إذا كانت فرضية استمرارية المؤسسة مناسبة تأخذ الإدارة في الإعتبار كافة المعلومات المتوفرة في المستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية دون أن تكون مقتصرة على ذلك، وتعتمد درجة الإعتبار على الحقائق لكل حالة، فعندما يكون للمشروع تاريخ من عمليات مربحة وإمكانية سريعة للوصول إلى الموارد المالية فانه يمكن الإستنتاج بأن الأساس المحاسبي للمؤسسة المستمرة مناسب بدون تحليل مفصل، وفي الحالات الأخرى قد تحتاج الإدارة إلى أن تأخذ في الإعتبار سلسلة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل أن تقتنع بان فرضية استمرارية المؤسسة مناسبة.

أساس الإستحقاق المحاسبي

٢٥ يجب على المشروع إعداد بياناته المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي.

٢٦ عند استخدام أساس الإستحقاق المحاسبي، يتم الإعتراف بالبنود كأصول، إلتزامات، حقوق ملكية، دخل ومصاريف (عناصر القوائم المالية) عندما تلبي التعريفات ومعايير الإعتراف لتلك العناصر في *الإطار*.

ثبات العرض

٢٧ يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترة التالية لها، إلا في الحالات التالية :

(أ) إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات المنشاة أو بمراجعة عرض بياناتها المالية أظهر أن التغير سينجم عنه عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات، أن عرضا أو تصنيفا آخر يكون أكثر ملائمة بالنظر إلى معايير اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ٨؛ أو

(ب) إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغيير في العرض أو تفسير للجنة التفسيرات الدائمة.

٢٨ إن حدوث عملية شراء أو تصرف هامة، أو مراجعة عرض البيانات المالية، قد توحي بالحاجة إلى عرض البيانات المالية بشكل مختلف. وتقوم المنشأة بتغيير طريقة عرضها للبيانات المالية فقط إذا كان العرض الذي تم تغييره يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة لمستخدمي البيانات المالية وإذا كان هناك احتمال باستمرار الهيكل المنقح بحيث لا يضعف بالتالي من قابلية المقارنة. وعند إجراء مثل هذه التغييرات على العرض، تعيد المنشأة تصنيف المعلومات المقارنة الخاصة بها وفقا للفقرتين ٣٨ و٣٩.

المادية والتجميع

٢٩ **يجب عرض كل بند مادي بشكل منفصل في البيانات المالية، ويجب تجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، ولا توجد حاجة لعرضها بشكل منفصل.**

٣٠ تنجم البيانات المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تمت هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها. والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة تشكل بنوداً إما في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، وإذا كان أحد البنود ليس مادياً على انفراد فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى أما في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، والبند الذي هو ليس مادياً بشكل كاف ليستلزم عرضاً منفصلاً في صلب البيانات المالية قد يكون برغم ذلك مادياً بشكل كاف مما يوجب عرضه منفصلاً في الإيضاحات.

٣١ لا تستلزم المادية ضرورة تلبية متطلبات الإفصاح المحددة بمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت المعلومات الناتجة عنها غير مادية.

التقاص

٣٢ **يجب عدم إجراء مقاصة بين الأصول والإلتزامات إلا إذا كانت التقاص مطلوب أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر.**

٣٣ من الضروري عندما تكون كل من الأصول والإلتزامات وكذلك الدخل والمصروفات مادية أن يتم تقديم التقارير عنها بشكل منفصل. إن التقاص إما في بيان الدخل أو في الميزانية العمومية، فيما عدا إذا كان التقاص تعكس جوهر العملية أو الحدث ، تقلل من قدرة المستخدمين على فهم العمليات التي يتم القيام بها وعلى تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع. إن تقديم التقارير حول الأصول مخصوماً منها مخصصات التقييم، مثال ذلك مخصصات التقادم للمخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها لحسابات الذمم المدينة لا يعتبر مقاصة.

٣٤ يعرف معيار المحاسبة الدولية ١٨ "*الإيراد*" كلمة إيراد ويطلب أن يتم قياسها حسب القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو المستحق مع الأخذ في الإعتبار مبلغ أية حسومات تجارية وتخفيضات على الكمية يسمح بها المشروع، ويقوم المشروع أثناء ممارسته لأنشطته العادية بعمليات أخرى لا تحقق إيراداً ولكنها عرضية بالنسبة للأنشطة الرئيسية التي تحقق الإيراد، ويتم عرض نتائج هذه العمليات عندما يعكس هذا العرض ماهية هذه العملية أو الحدث وذلك بخصم أي دخل مع المصاريف ذات العلاقة الناشئة عن نفس العملية، مثال ذلك :

(أ) يتم تقديم التقارير حول الأرباح والخسائر من بيع الأصول غير المتداولة بما في ذلك الإستثمارات والأصول التشغيلية بخصم المبلغ المسجل للأصل ومصاريف البيع المتعلقة به من عوائد البيع؛ و

(ب) إن النفقات المتعلقة بمخصص معين يتم الإعتراف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" ويتم تسديده بموجب ترتيب تعاقدي مع طرف ثالث (على سبيل المثال، اتفاقية ضمان للمورد) يمكن أن يتم قبضها مقابل التسديد ذي العلاقة.

٣٥ إضافة إلى ذلك يتم تقديم التقارير حول الأرباح والخسائر الناشئة من مجموعة من العمليات المتشابهة على أساس الصافي، مثال ذلك الأرباح والخسائر من الصرف الأجنبي أو الأرباح والخسائر الناشئة من الأدوات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة، كتقديم التقارير حول هذه الأرباح والخسائر بشكل منفصل إذا كانت طبيعتها تتطلب إفصاحاً منفصلاً لها.

المعلومات المقارنة

٣٦ **ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي أو تفسير بخلاف ذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الرقمية في البيانات المالية، ويجب إدراج المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية.**

٣٧ في بعض الحالات تبقى المعلومات السردية الواردة في البيانات المالية للفترة/ الفترات السابقة مناسبة في الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال يتم الإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قانوني لم تكن نتيجته مؤكدة في تاريخ آخر ميزانية عمومية ولا يزال يتوجب حله، ويستفيد مستخدموا البيانات المالية من المعلومات حول وجود أمر غير مؤكد لتاريخ آخر ميزانية عمومية والخطوات التي اتخذت خلال الفترة لحل هذا الأمر غير المؤكد.

٣٨ **عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف بنود في البيانات المالية يجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي. عند إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:**

(أ) طبيعة إعادة تصنيف؛

(ب) مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه؛ و

(ج) سبب إعادة التصنيف.

٣٩ **عندما تكون إعادة تصنيف المبالغ المقارنة غير عملية يجب على المشروع الإفصاح:**

(أ) سبب عدم إعادة التصنيف؛ و

(ب) وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم لو أن المبالغ قد تم إعادة تصنيفها.

٤٠ إن تعزيز قابلية مقارنة المعلومات بين الفترات يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات الإقتصادية، لا سيما من خلال إتاحة تقييم الإتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ. قد توجد ظروف لا يكون فيها إعادة تصنيف المعلومات المقارنة عملية لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية بفترة سابقة، فعلى سبيل المثال قد لا تكون البيانات جمعت في الفترة/ الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد لا يكون عملياً إعادة إستخراج المعلومات.

٤١ ويتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ التسويات المطلوبة للمعلومات المقارنة بعد حدوث تغيير في السياسات المحاسبية تم تطبيقها بأثر رجعي.

الهيكل والمحتوى

المقدمة

٤٢ يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، وقائمة بالتغيرات في حقوق الملكية ويتطلب الإفصاح عن بنود أخرى إما في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، كما يعرض نماذج ينصح بها كملحق للمعيار يمكن للمشروع اتباعها حسب ما هو مناسب لظروفه، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٧ هيكلاً لعرض بيان التدفق النقدي.

٤٣ يستخدم هذا المعيار المصطلح "الإفصاح" في معنى واسع، شاملاً بنوداً عرضت في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفق النقدي، كما هي في الإيضاحات وكذلك في ايضاحات البيانات المالية ويتم إجراء الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى حسب متطلبات هذه المعايير، وما لم يحدد هذا المعيار أو معيار آخر عكس ذلك تتم هذه الإفصاحات أما في صلب البيانات المالية ذات العلاقة أو في الإيضاحات.

تحديد البيانات المالية

٤٤ يجب تحديد البيانات المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.

٤٥ تنطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط على البيانات المالية، وليس على المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى، وعلى ذلك فإن من المهم أن يكون المستخدمون قادرون على التفرقة بين المعلومات المعدة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن المعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعاً للمتطلبات.

٤٦ يجب تحديد كل مكون من مكونات البيانات المالية بوضوح، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وتكرار إظهارها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح :

(أ) اسم المشروع الذي قدم التقرير أو وسائل أخرى للتحديد أو أي تغيرات في المعلومات التي تسبق تاريخ الميزانية العمومية؛

(ب) ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المشروع منفردا أو مجموعة من المشاريع؛

(ج) تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية أيهما مناسب للجزء الأساسي ذا العلاقة من البيانات المالية؛

(د) عرض عملة التقرير، كم تم تعريفها في المعيار ٢١ *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" ؛ و

(هـ) مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في البيانات المالية.

٤٧ يتم عادة تلبية المتطلبات في الفقرة ٤٦ بتقديم عناوين للصفحات وعناوين مختصرة للأعمدة في كل صفحة من صفحات البيانات المالية والإجتهاد مطلوب لتحديد أفضل وسيلة لتقديم هذه المعلومات، فعلى

سبيل المثال عند عرض البيانات المالية إلكترونياً فقد لا تستخدم صفحات منفصلة، ويكرر عرض البنود المذكورة أعلاه عندئذ بما يضمن الفهم الصحيح للمعلومات المقدمة في البيانات المالية.

٤٨ يزاد تسهيل فهم البيانات المالية بتقديم المعلومات بالآلاف أو الملايين من وحدات العملة في التقرير. ويعتبر هذا مقبولاً ما دام يتم الإفصاح عن مستوى الدقة في العرض ولم يتم فقدان المعلومات ذات الصلة.

الفترة التي يغطيها التقرير

٤٩ يجب تقديم البيانات المالية سنوياً على الأقل. وفي الحالات الإستثنائية التي يتغير فيها تاريخ الميزانية العمومية ويتم تقديم البيانات المالية السنوية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة يجب على المشروع أن يفصح عما يلي بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية:

(أ) سبب استخدام فترة عدا عن فترة السنة الواحدة المستخدمة؛ و

(ب) حقيقة أن المبالغ المقارنة لبيان الدخل والتغيرات في حقوق المساهمين والتدفقات النقدية والإيضاحات ذات الصلة ليست قابلة للمقارنة.

٥٠ يتم عادةً إعداد البيانات المالية بشكل ثابت تغطي فترة سنة واحدة، على أن بعض المشاريع تفضل أن تقدم تقاريرها على سبيل المثال لفترة مقدارها ٥٢ أسبوعاً لأغراض عملية، وهذا المعيار لا يحول دون هذه الممارسة حيث انه من غير المحتمل أن تكون البيانات المالية الناتجة مختلفة عن البيانات التي ستقدم لسنة واحدة.

الميزانية العمومية

التمييز بين المتداولة / غير المتداولة

٥١ يجب على كل مشروع أن يعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية العمومية بما ينطبق مع الفقرات ٥٧ الى ٦٥ من هذا المعيار عندما يتم إجراء هذا التمييز، وعندما يختار المشروع عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الأصول والإلتزامات بشكل عام حسب سيولتها.

٥٢ مهما كانت طريقة العرض التي تم تطبيقها فإن على المشروع أن يفصح ولكل بند من بنود الأصول والإلتزامات التي تشمل مبالغ يتوقع استعادتها أو تسديدها قبل وبعد اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية عن المبلغ الذي يتوقع استعادته أو تسديده بعد اكثر من اثني عشر شهراً .

٥٣ عندما تقوم المنشاة بتوريد بضائع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قابله للتحديد بوضوح فإن إجراء تصنيف منفصل للأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية العمومية يوفر معلومات مفيدة وذلك بتمييز صافي الأصول المتداولة التي هي باستمرار متداولة كرأسمال عامل عن الأصول المستخدمة في عمليات المشروع طويلة الأجل، كما أنها تسلط الضوء على الأصول التي يتوقع تسيلها نقداً ضمن الفترة التشغيلية الحالية والإلتزامات التي تستحق التسديد ضمن نفس الفترة.

٥٤ بالنسبة لبعض المنشآت، مثل المؤسسات المالية، يقدم عرض الأصول والإلتزامات بترتيب متزايد أو

متناقص من السيولة معلومات موثوقة وأكثر ملائمة مما يقدمه العرض المتداول وغير المتداول وذلك لأن المنشأة لا تقوم بتزويد البضائع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح.

٥٥ ويسمح للمنشأة عند تطبيق الفقرة ٥١ عرض بعض الأصول والإلتزامات الخاصة بها باستخدام تصنيف متداول أو غير متداول وغيره من التصنيفات في ترتيب السيولة عندما تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة. وقد تظهر الحاجة لأساس مختلط من العرض عندما تملك المنشأة عمليات متنوعة.

٥٦ إن المعلومات حول تواريخ استحقاق الأصول والإلتزمات مفيدة في تقييم سيولة المشروع وقدرته على الوفاء بالتزاماته المالية، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية : الإفصاح والعرض"، الإفصاح عن تواريخ الإستحقاق لكل من الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتشمل الأصول المالية الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى، وتشمل الإلتزامات المالية الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، كما أن المعلومات الخاصة بالتاريخ المتوقع لاستعادة وتسديد الأصول والإلتزامات غير النقدية مثل المخزونات والمخصصات مفيدة كذلك سواء تم أو لم يتم تصنيف الأصول والإلتزامات ما بين المتداول أو غير المتداول فعلى سبيل المثال يفصح المشروع عن مبلغ المخزونات التي يتوقع استعادتها بعد أكثر من سنة واحدة من تاريخ الميزانية العمومية.

الأصول المتداولة

٥٧ يجب تصنيف أصل على انه أصل متداول عندما يعوض أي من المعايير التالية:

(أ) عندما يتوقع ان يتحقق نقداً أو يحتفظ به للبيع أو الإستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع ؛

(ب) عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛

(ج) يتوقع ان يتحقق خلال إثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية ؛ أو

(د) عندما يكون نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد (كما وضح في المعيار ٧ بيان التدفق النقدي إلا اذا كانت توجد قيود على استعماله عند إعادة تسويته أو استخدم في تسديد الإلتزامات لإثني عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية .

يجب تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

٥٨ يستخدم هذا المعيار المصطلح " غير المتداول " ليشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل، وهو لا يمنع استخدام أوصاف بديلة ما دام المعنى واضحاً.

٥٩ الدورة التشغيلية للمشروع هي المدة ما بين امتلاك المواد الداخلة في عملية وتحقيقها نقداً، أو أداة يمكن تحويلها في الحال إلى نقد، عندما تكون الدورة التشغيلية للمشروع معرفة بشكل غير واضح. الأصول المتداولة تشمل الأصول (مثل المخزونات والذمم التجارية المدينة) التي تباع وتستهلك وتتحقق كجزء من الدورة التشغيلية العادية حتى عندما لا يتوقع تحقيقها خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، كما تشمل أيضاً الأصول المتداولة المحتفظ بها أصلاً للأغراض التجارية (الأصول المتداولة ضمن هذه الفئة صنف للمتاجرة بما يتوافق مع المعيار ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، وخلاف ذلك تصنف على أنها أصول غير متداولة.

الإلتزامات المتداولة

٦٠ يجب تصنيف الإلتزام على انه إلتزام متداول عندما يعوض أي من المعايير التالية:

(أ) عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع؛

(ب) عندما يكون محتفظ به للأغراض التجارية؛

(ج) عندما يستحق التسديد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية؛ أو

(د) ليس لدى المنشأة الحق في تأجيل التسوية للإلتزامات على الأقل اثنا عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية

يجب تصنيف جميع الإلتزامات الأخرى على أنها إلتزامات غير متداولة.

٦١ بعض الإلتزامات المتداولة مثل الذمم التجارية الدائنة ومستحقات الموظفين وتكاليف التشغيل الأخرى تشكل جزءاً من رأس المال المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمشروع، وتصنف البنود التشغيلية هذه على أنها إلتزامات متداولة حتى وان كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية. وتنطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول والإلتزامات لمنشأة ما. وعندما لا تكون الدورة التشغيلية العادية قابلة للتحديد بشكل واضح، يفترض أن تكون مدتها اثني عشر شهرا.

٦٢ لا يتم تسديد الإلتزامات المتداولة الأخرى كجزء من الدورة التشغيلية الحالية، إلا أنها تستحق السداد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية أو أنه احتفظ بها لأغراض المتاجرة، والأمثلة على الإلتزامات المالية بما يتفق مع المعيار ٣٩، السحب البنكي المكشوف وذلك الجزء من الإلتزامات المالية المتداولة وأرباح الأسهم المستحقة الدفع، وضرائب الدخل، والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية. أما الإلتزامات التي توفر التمويل على أساس طويل الأجل (ليست جزءاً من رأس المال العامل في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة) والتي لا تستحق التسديد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية فهي الإلتزامات غير متداولة، موضوع الفقرات ٦٥ و ٦٦.

٦٣ يجب على المشروع أن يستمر في تصنيف أصوله طويلة الأجل المنتجة للفائدة على أنها غير متداولة حتى عندما تستحق التسديد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية في الحالات التالية:

(أ) إذا كان الأجل الأصلي هو لفترة تزيد عن اثني عشر شهراً؛ و

(ب) إذا كانت تلك النية مدعومة باتفاقية لإعادة التمويل على أساس طويل الأجل أو إعادة جدولة الدفعات التي تكتمل قبل إقرار إصدار البيانات المالية.

٦٤ إذا توقعت المنشأة، وكانت لها حرية الإختيار، بإعادة تمويل أو تأجيل إلتزام معين لفترة اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية بموجب تسهيلات القروض القائمة، تقوم بتصنيف الإلتزام على أنه غير متداول، حتى لو استحق خلافا لذلك خلال فترة أقصر. لكن عندما يكون إعادة تمويل أو تأجيل الإلتزام ليس باختيار المنشأة (على سبيل المثال، عدم وجود اتفاقية لإعادة التمويل)، لا يؤخذ احتمال إعادة التمويل بعين الإعتبار ويتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول.

٦٥ عندما تخل المنشأة بتعهد معين بموجب إتفاقية قرض طويلة الأجل في أو قبل تاريخ الميزانية العمومية بحيث يصبح الإلتزام نتيجة لذلك مستحق الدفع عند الطلب، يتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول، حتى

إذا وافق المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار البيانات المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة لهذا الإخلال. ويتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول لأن المنشأة تملك حقا مشروطا في تاريخ الميزانية العمومية بتأجيل تسويته لمدة اثني عشر شهرا على الأقل من ذلك التاريخ.

٦٦ إلا أنه يتم تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول إذا وافق المقرض بحلول تاريخ الميزانية العمومية على تقديم فترة مهلة تنتهي بعد اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية، تستطيع المنشأة خلالها تقويم الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطالب بالدفع المباشر.

٦٧ وفيما يتعلق بالقروض المصنفة كالتزامات متداولة، إذا وقعت الأحداث التالية بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون تلك الأحداث مؤهلة للإفصاح عنها كأحداث لا تؤدي إلى تعديل وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"*:

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل؛

(ب) تقويم الإخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل؛ و

(ج) الحصول من المقرض على فترة مهلة لتقويم الإخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل تنتهي على الأقل بعد اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية

٦٨ يجب أن تحتوي على الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية:

(أ) الممتلكات، المصانع والمعدات؛

(ب) الإستثمار العقارية؛

(ج) الأصول غير الملموسة؛

(د) الأصول المالية (باستثناء المبالغ المبينة تحت البنود د،و،ز)؛

(هـ) الإستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(و) الأصول البيولوجية؛

(ز) المخزون؛

(ح) الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛

(ط) النقد والنقد المعادل؛

(ي) الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛

(ك) المخصصات؛

(ل) الإلتزامات المالية(متضمنة المبالغ تحت البنود (ي) و (ك))؛

(م) الإلتزامات والأصول الضريبية الحالية حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*؛

(ن) الإلتزامات والأصول الضريبية حسبما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٢ *" ضرائب الدخل"*؛

(س) الإلتزامات الضريبية المؤجلة، والأصول الضريبية المؤجلة، حسبما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٢ *" ضرائب الدخل"*؛

(ع) حقوق الأقلية التي تم عرضها من خلال حقوق المساهمين: و

(ف) رأس المال المصدر والإحتياطيات الموزعة على حاملي حقوق الملكية من الشركاء.

٦٨أ يتضمن متن الميزانية العمومية أيضا بنود السطر التي تمثل المبالغ التالية:

(أ) إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"* ؛ و

(ب) الإلتزامات المشمولة في مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

٦٩ يتم عرض بنود السطر الإضافية والعناوين الرئيسية والمجاميع الفرعية في متن الميزانية العمومية عندما يكون هذا العرض ذو صلة بفهم المركز المالي للمنشأة.

٧٠ عندما تعرض المنشأة الأصول المتداولة وغير المتداولة والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في متن الميزانية العمومية الخاصة بها، فإنها لا تقوم بتصنيف أصول (التزامات) الضريبة المؤجلة على أنها أصول (التزامات) متداولة.

٧١ هذا المعيار لا يصف الترتيب أو الشكل الذي تقدم به البنود، وتقدم الفقرة ٦٦ قائمة مبسطه بالبنود التي تختلف في طبيعتها أو وظيفتها بحيث تستحق عرضاً منفصلاً في صلب الميزانية العمومية، ويحتوي ملحق هذا المعيار على نماذج إيضاحية، وتشمل التعديلات على البنود أعلاه ما يلي :

(أ) تضاف البنود عندما يكون حجم أو طبيعة أو عمل بند في شكل يكون فيه العرض المنفصل مساعداً على إجراء عرض عادل للمركز المالي للمشروع؛ و

(ب) من الممكن تعديل الأوصاف المستخدمة للبنود وترتيبها حسب طبيعة المشروع وعملياته لتوفير المعلومات الضرورية للفهم الشامل للمركز المالي للمشروع ، فعلى سبيل المثال يقوم بنك بتعديل الأوصاف المبينة أعلاه من اجل تطبيق المتطلبات الأكثر تحديداً في الفقرات ١٨ الى ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٠ *" الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة"* .

٧٢ إن الحكم فيما إذا كانت بنود إضافية لتعرض بشكل منفصل هو بناء على تقييم ما يلي:

(أ) طبيعة وسيولة الأصول؛

(ب) وظائف البنود ضمن حقوق الملكية؛ و

(ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الإلتزامات.

٧٣ إن إستخدام أسس قياس مختلفة لفئات مختلفة من الأصول توحي أن طبيعتها أو وظيفتها مختلف وانه لذلك يجب عرضها كبنود منفصلة. فعلى سبيل المثال يمكن أن تسجل فئات معينة من الممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار تكلفتها أو حسب مبالغ معاد تقييمها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ *"الممتلكات، المصانع والمعدات"*،

المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات

٧٤ يجب على المشروع أن يفصح إما في صلب الميزانية العمومية أو في إيضاحات الميزانية العمومية عن تصنيفات جزئيه أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المشروع.

٧٥ يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي اما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات الصلة ، كما أن العوامل المبينة في الفقرة (٧٠) تستخدم أيضاً لتقرير أساس التصنيف الفرعي، وتختلف الإفصاحات لكل بند، مثال ذلك:

(أ) تصنف الأصول الملموسة حسب الفئة كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١٦، *الممتلكات والمصانع والمعدات*" ؛

(ب) تحلل الذمم المدينة الى مبالغ مستحقة من عملاء التجارة والأعضاء الآخرين في المجموعة وذمم مدينة من الأطراف ذات العلاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى؛

(ج) تصنف المخزونات فرعياً حسب معيار المحاسبة الدولي ٢ " *المخزون*"، الى أصناف مثل البضاعة وإمدادات الإنتاج والمواد والعمل قيد الإنجاز والبضائع الجاهزة ؛

(د) المخصصات مبينة بشكل منفصل مخصصات لتكاليف منافع الموظفين وأية بنود أخرى مصنفة في أسلوب مناسب لعمليات المشروع؛ و

(هـ) يتم تحليل حق رأس المال والإحتياطات مبينة بشكل منفصل مختلف فئات رأس المال المدفوع وعلاوة الإصدار والإحتياطات.

٧٦ يجب على المشروع أن يفصح عما يلي إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات :

(أ) بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم ؛

(١) عدد الأسهم المصرح بها؛

(٢) عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل؛

(٣) القيمة الإسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية؛

(٤) مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية السنة؛

(٥) الحقوق والإمتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال؛

(٦) أسهم المشروع التي يملكها المشروع نفسه أو شركاته الفرعية أو شركاته الزميلة؛ و

(٧) الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات متضمناً الشروط والمبالغ؛ و

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.

٧٧ **يجب على المنشأة التي هي بدون رأسمال مساهم مثل شركة الأشخاص الإفصاح عن معلومات معادلة للمعلومات المطلوبة أعلاه مبينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من حصة الملكية والحقوق والافضليات والقيود لكل فئة من حصة الملكية.**

بيان الدخل

ربح أو خسارة الفترة

٧٨ **يتم تضمين جميع بنود الدخل والمصروف المعترف بها في فترة معينة في حساب الربح أو الخسارة ما لم يقتضي معيار أو تفسير ما خلاف ذلك.**

٧٩ يتم عادة تضمين جميع بنود الدخل والمصروف المعترف بها في فترة معينة في حسابات الربح أو الخسارة. ويتضمن هذا آثار التغييرات في التقديرات المحاسبية. إلا أنه قد توجد ظروف عندما يتم استثناء بنود محددة من الربح أو الخسارة للفترة الحالية. ويتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ حالتين من هذه الظروف: تصويب الأخطاء وأثر التغييرات في السياسات المحاسبية.

٨٠ وتتناول معايير أخرى البنود التي يمكن أن تلبي تعريفات الإطار الخاصة بالدخل أو المصروف لكن يتم عادة استثنائها من الربح أو الخسارة. وتتضمن الأمثلة فائض إعادة التقييم (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦) والأرباح والخسائر المعينة التي تنتج عن تحويل البيانات المالية لعملية أجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢١) والأرباح أو الخسائر من إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل

٨١ **كحد أدنى يجب أن يشمل صلب بيان الدخل البنود التي تعرض المبالغ التاليه :**

(أ) الإيراد؛
(ب) تكاليف التمويل؛
(ج) نصيب الأرباح أو الخسائر من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛
(د) المصروف الضريبي؛
(هـ) مبلغ واحد يشمل إجمالي ما يلي: (١) الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة من العمليات المتوقفة (٢) الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو من التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة؛ و
(و) الربح أو الخسارة للفترة.

٨٢ **يتم الإفصاح عن البنود التالية في متن بيان الدخل كمخصصات ربح أو خسارة الفترة:**

(أ) الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حقوق الأقلية؛ و
(ب) الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم.

٨٣ **يجب عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع الجزئية في صلب بيان الدخل حينما يتطلب ذلك معيار محاسبة دولي، أو عندما يكون هذا العرض ضرورياً من اجل العرض العادل للأداء المالي للمشروع.**

٨٤ تختلف آثار مختلف أنشطة وعمليات وأحداث المشروع في ثباتها ومخاطرتها وإمكانية التنبؤ بها، ويساعد الإفصاح عن عناصر الأداء في فهم الأداء الذي تم تحقيقه وفي تقييم النتائج المستقبلية، ويتم إدخال بنود إضافية في صلب بيان الدخل والمسميات المستخدمة، كما يتم تعديل ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لشرح عناصر الأداء. إن العوامل التي يجب ان تؤخذ في الإعتبار تتضمن المادية وطبيعة وعمل مختلف مكونات الدخل والمصروفات، فعلى سبيل المثال يقوم بنك بتعديل المسميات من أجل تطبيق المتطلبات الأكثر تحديداً في الفقرات ٩ الى ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٠، ويتم إجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصروفات فقط عندما تتم تلبية المقياس في الفقرة ٣٤ .

٨٥ يجب على المنشأة عدم عرض أي من بنود الدخل أو المصاريف كبنود غير عادية، إلا في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات

٨٦ عندما تكون بنود الدخل والمصروف مادية، يتم الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل.

٨٧ تشتمل الظروف التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف ما يلي:

(أ) انخفاض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق أو قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القابل للإسترداد، والقيود العاكسة لهذه التخفيضات؛

(ب) إعادة هيكلة أنشطة منشأة ما والقيود العاكسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

(ج) عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(د) عمليات التصرف بالإستثمارات؛

(هـ) العمليات المتوقفة؛

(و) تسوية القضايا؛ و

(ز) القيود العاكسة الأخرى للمخصصات.

٨٨ يجب على المنشأة أن تعرض إما في صلب بيان الدخل أو في إيضاحات بيان الدخل تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصروفات أو وظيفتها ضمن المشروع.

٨٩ تشجع المشاريع على عرض التحليل الوارد في الفقرة ٨٨ في صلب بيان الدخل .

٩٠ يتم إجراء تصنيف جزئي لبنود المصروفات من اجل تسليط الضوء على مجال من مكونات الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات وإمكانية الربح أو الخسارة وإمكانية التنبؤ بها، ويتم تقديم هذه المعلومات بطريقة واحدة أو بطريقتين.

٩١ يشار الى التحليل الأول انه طريقة طبيعة المصروف، ويتم تجميع المصروفات في بيان الدخل حسب طبيعتها (مثال ذلك الإستهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب وتكاليف الإعلان)، ولا يتم إعادة توزيعها بين مختلف المهام ضمن المشروع، وهذه الطريقة سهلة التطبيق في العديد من

المشاريع الصغيرة لأنه لا توجد ضرورة لإجراء توزيعات للمصروفات التشغيلية بين التصنيفات حسب المهمة، وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقه طبيعة المصروف:

الإيراد		×
الدخل الآخر		×
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز	×	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	×	
تكاليف منافع الموظفين	×	
تكلفة الإستهلاك والإطفاء	×	
المصروفات الأخرى	×	
إجمالي المصروفات		(×)
الربح		×

٩٢ يشار الى التحليل الثاني على انه طريقة وظيفة المصروف أو " تكلفة المبيعات "، وتصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية، وهذا العرض كثيراً ما يقدم معلومات للمستخدمين ملائمة أكثر من تصنيف المصروفات حسب طبيعتها، إلا أن توزيع المصروفات على الوظائف يمكن أن يكون حسب التقدير الفردي ويشمل اجتهاداً كبيراً، وفيما يلي مثال على تصنيف باستخدام أسلوب وظيفة المصروف:

الإيراد	×
تكلفة المبيعات	(×)
إجمالي الربح	×
الدخل الآخر	×
تكاليف التوزيع	(×)
المصروفات الإدارية	(×)
المصروفات الأخرى	(×)
الربح	×

٩٣ يجب على المشاريع التي تصنف المصروفات حسب وظيفتها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الإستهلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين.

٩٤ يعتمد اختيار التحليل بين طريقة تكلفة المبيعات أو طريقة طبيعة المصروف على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المؤسسة. وكلا الطريقتان توفران دلالة على التكاليف التي يتوقع أن تتغير بشكل مباشر أو غير مباشر حسب مستوى مبيعات أو إنتاج المنشأة. ونظراً لأن لكل طريقه عرض مزايا للأنواع المختلفة من المشاريع فإن هذا المعيار يتطلب إجراء اختيار بين التصنيفات بناءً على تلك التي تعرض بشكل اكبر عدالة عناصر أداء المشروع، على أنه نظراً لأن المعلومات حول طبيعة المصروفات

مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية فإنه يطلب إفصاح إضافي عندما يستخدم تصنيف تكلفة المبيعات. في الفقرة ٣٩، "*منافع الموظفين*" تمتلك نفس المعنى الوارد في المعيار ١٩" *منافع الموظفين*".

٩٥ **يجب على المشروع أن يفصح إما في صلب بيان الدخل أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات عن مبلغ ربح السهم المعلن لحقوق المالكين للفترة، والعائد على كل سهم.**

بيان التغيرات في الحقوق

٩٦ **يجب على المشروع أن يعرض التغير في حقوق الملكية في صلب القائمة:**

(أ) صافي الربح أو الخسارة للفترة؛

(ب) كل بند من بنود الدخل أو المصروف كما هو مطلوب من المعايير الأخرى أو التفسيرات التي يتم الإعتراف بها بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود؛

(ج) إجمالي الدخل والمصروف للفترة، (يحسب على أساس مجموعها)، ويظهر بشكل منفصل اجمالي المبلغ الموزع على حقوق المالكين والشركاء حقوق الأقلية؛ و

(د) الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب معالجات علاقة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي ٨.

بيان بالتغيرات في حقوق الملكية يشمل فقط هذه البنود ويعنون بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٩٧ **يجب على المشروع أن يعرض أيضاً في صلب هذا البيان أو في الإيضاحات ما يلي:**

(أ) مبالغ المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية الذين يتصرفون بصفتهم كذلك، التي تظهر بشكل منفصل التوزيعات على أصحاب حقوق الملكية؛

(ب) رصيد العائد من الربح (رصيد الربح او الخسارة المتراكمة) في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية ، والحركات خلال الفترة ؛ و

(ج) مطابقة بين القيمة المرحلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة مبينة كل حركه بشكل منفصل .

٩٨ تعكس التغيرات في حقوق مساهمي مشروع بين تاريخين للميزانية العمومية الزيادة او الإنخفاض في صافي أصولها أو ثروتها خلال الفترة. وفيما عدا التغيرات الناجمة عن عمليات مع المساهمين التي تبين قدرتهم كمالكين للأسهم مثل (العائد على الحقوق، العائد المكتسب للمنشأة من أدواتها المالية او المشتقات المالية). وتكاليف المعاملات التي تتعلق بشكل مباشر بهذه المعاملات، والتغيير الكلي في حقوق الملكية خلال فترة تمثل إجمالي مبلغ الدخل والمصاريف، بما في ذلك الأرباح والخسائر، التي تنتج عن أنشطة المنشأة خلال تلك الفترة (سواء يتم الإعتراف ببنود الدخل والمصاريف تلك في حساب الربح أو الخسارة أو بشكل مباشر كتغييرات في حقوق الملكية).

٩٩ يتطلب هذا المعيار كافة بنود الدخل والمصروفات المعترف بها في فترة لتحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي أو تفسير بخلاف ذلك. وهنالك معايير أخرى تتطلب

الإعتراف بشكل مباشر بالأرباح والخسائر (مثل فوائض إعادة التقييم والعجز وفروقات معينة في الصرف الأجنبي، الأرباح أو الخسائر من إعادة قياس الأصول المتاحة للبيع، والمبالغ العائدة على الضريبة الحالية والضريبة الآجلة) التي يجب الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، حيث انه من المهم أن يؤخذ في الإعتبار كافة الأرباح والخسائر عند تقييم التغيرات في المركز المالي للمشروع بين تاريخين لميزانية عمومية فان هذا المعيار يتطلب جزئيه منفصلة من البيانات المالية لتسلط الضوء على إجمالي أرباح وخسائر المشروع بما في ذلك تلك المعترف بها بشكل مباشر في الحقوق.

١٠٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ إجراء تعديلات بأثر رجعي لتنفيذ التغيرات في السياسات المحاسبية، إلى الحد الممكن، إلا إذا كانت الأحكام الإنتقالية في معيار أو تفسير آخر تقتضي خلاف ذلك. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ أيضا أن تتم عمليات إعادة العرض لتصويب الأخطاء بأثر رجعي، إلى الحد الممكن. ويتم إجراء التعديلات بأثر رجعي وعمليات إعادة العرض بأثر رجعي فيما يتعلق برصيد الأرباح المحتجزة، إلا إذا تطلب معيار أو تفسير معين تعديلا بأثر رجعي على عنصر آخر في حقوق الملكية. وتقتضي الفقرة ٩٦(د) الإفصاح في بيان التغييرات في حقوق الملكية عن إجمالي التعديل على كل عنصر في حقوق الملكية ينتج بشكل منفصل من التغييرات في السياسات المحاسبية ومن تصويب الأخطاء. ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة وبداية الفترة.

١٠١ يمكن تلبية متطلبات الفقرتين ٩٦ و٩٧ بطرق مختلفة. وأحد الأمثلة على ذلك هو تنسيق من الأعمدة يطابق بين الأرصدة الإفتتاحية والختامية لكل عنصر في حقوق الملكية. وكبديل آخر يمكن الإكتفاء بعرض البنود المحددة في الفقرة ٩٦ في بيان التغييرات في حقوق الملكية. وبموجب هذا المنهج، يتم عرض البنود الموصوفة في الفقرة ٩٧ في الملاحظات.

بيان التدفق النقدي

١٠٢ وهو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث أنها تزود مستخدمي البيانات المالية بأساس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقد ومعادلات النقد واحتياجات المشروع لاستخدام هذه التدفقات النقدية. يحدد معيار المحاسبة الدولي ٧ المتطلبات اللازمة لعرض بيان التدفق النقدي والإفصاحات المتعلقة به.

الإيضاحات

الهيكل

١٠٣ يجب أن تكون الإيضاحات:

(أ) تقدم معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها وفقاً للفقرة ١٠٨-١١٥؛

(ب) تفصح المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي غير معروضة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي؛ و

(ج) توفر معلومات إضافية التي هي غير مقدمة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي، ولكنها ضرورية لفهم أي منها.

١٠٤ يجب تقديم الإيضاحات، حتى يمكن عرضه بأسلوب منتظم. كل بند في صلب الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفق النقدي مع أية معلومات ذات صلة بها في الإيضاحات.

١٠٥ يتم عادة عرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم البيانات المالية ومقارنتها مع بيانات المشاريع الأخرى :

(أ) نص بالإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (انظر الفقرة ١٤)؛

(ب) ملخص هام للسياسات المحاسبية المطبقة (انظر الفقرة ١٠٨)؛

(ج) معلومات معززة للبنود المعروضة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفق النقدي في نفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل بيان مالي؛ و

(د) إفصاحات أخرى تشمل:

(١) الإلتزامات الطارئة (أنظر معيار ٣٧) و الإلتزامات التعاقدية غير المعترف بها؛ و

(٢) إفصاحات غير مالية، أهداف وسياسات إدارة الخطر المالي للمنشأة (أنظر معيار المحاسبة الدولي٢).

١٠٦ في بعض الحالات قد يكون من الضروري أو المرغوب فيه تغيير ترتيب بنود معينة ضمن الإيضاحات، فعلى سبيل المثال يمكن دمج المعلومات الخاصة بأسعار الفائدة وتعديلات القيمة العادلة مع المعلومات الخاصة باستحقاقات الأدوات المالية بالرغم من أن الأولى هي إفصاحات لبيان الدخل والأخيرة تتعلق بالميزانية العمومية، وبرغم ذلك يتم الإحتفاظ بهيكل منتظم للإيضاحات إلى الحد الممكن عملياً.

١٠٧ الإيضاحات تزود معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة كجزئية منفصلة للبيانات المالية.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

١٠٨ يجب ان يبين قسم السياسات المحاسبية من إيضاحات البيانات المالية ما يلي :

(أ) أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛ و

(ب) كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للبيانات المالية.

١٠٩ بالإضافة الى السياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في البيانات المالية من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على إطلاع بأساس (أسس) القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيم القابلة للتحقق، القيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد البيانات المالية بكاملها، وعندما يكون هنالك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في البيانات المالية، مثال ذلك عندما يتم إعادة تقييم أصول غير متداولة معينة فانه يكفي تقديم إشارة لفئات الأصول والإلتزامات التي طبق عليها كل أساس للقياس.

١١٠ عند تقرير ما إذا كان يجب الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة تدرس الإدارة فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي عكست بها المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي

المقدم عنهما التقرير، إن الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة هو أمر مفيد بشكل خاص للمستخدمين عندما يتم اختيار تلك السياسات من بدائل مسموح بها في المعايير والتفسيرات. ومن الأمثلة على هذه السياسات الإفصاح عما إذا كان المشارك في مشروع مشترك يعترف بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك باستخدام التوحيد التناسبي أو أسلوب حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*"). وتقتضي بعض المعايير بشكل محدد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة، بما في ذلك الخيارات التي تقوم بها الإدارة من بين السياسات المختلفة التي تسمح بها. على سبيل المثال، يقتضي المعيار ١٦ الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لأصناف الممتلكات والمصانع والمعدات. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ " *تكاليف الإقتراض*" الإفصاح عما إذا كان يتم الإعتراف بتكاليف الإقتراض مباشرة كمصروف أو تتم رسملتها كجزء من تكلفة الأصول المؤهلة.

١١١ يجب على كل مشروع النظر في طبيعة عملياته والسياسات التي يتوقع المستخدم ان يتم الإفصاح عنها لذلك النوع من المشروع، فعلى سبيل المثال يتوقع من جميع منشات القطاع الخاص الإفصاح عن سياسة محاسبية لضرائب الدخل بما في ذلك الضرائب المؤجلة والأصول الضريبية، وعندما يكون للمشروع عمليات أو معاملات أجنبية هامة أو عمليات بالعملات الأجنبية فإنه يتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للإعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي وإن التحوط لهذه الأرباح والخسائر يكون متوقعاً، وفي البيانات المالية الموحدة يتم الإفصاح عن السياسة المستخدمة لتحديد الشهرة وحصة الأقلية.

١١٢ قد تكون السياسة المحاسبية مهمة وذلك بسبب طبيعة عمليات المنشأة حتى ولو لم تكن المبالغ المبينة للفترات الحالية والسابقة مادية، كما أن من المناسب الإفصاح عن سياسة محاسبية لكل سياسة لا تغطيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية إلا أنها مختارة ومطبقة حسب المعيار ٨.

١١٣ تفصح المنشأة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الملاحظات الأخرى عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة، بعيدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات (انظر الفقرة ١١٦)، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

١١٤ في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، تطلق الإدارة أحكاما متنوعة، بعيدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات، يمكن أن تؤثر بشكل كبير على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. على سبيل المثال، تطلق الإدارة الأحكام في تحديد ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق؛

(ب) متى يتم بشكل جوهري نقل كافة المخاطر والمكافئات الهامة لملكية الأصول المالية وأصول الإيجار إلى منشآت أخرى؛

(ج) ما إذا كانت مبيعات محددة من السلع هي، في جوهرها، ترتيبات تمويلية ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء إيرادات؛ و

(د) ما إذا كان يشير جوهر العلاقة بين منشأة معينة ومنشأة ذات أغراض خاصة إلى أن المنشأة ذات الأغراض الخاصة مسيطر عليها من قبل المنشأة.

١١٥ تقتضي معايير أخرى بعض الإفصاحات التي يتم تقديمها وفقا للفقرة ١١٣. على سبيل المثال، يقتضي المعيار ٢٧ من المنشأة الإفصاح عن الأسباب التي من أجلها لا تشكل حصة ملكية للمنشأة سيطرة، فيما يتعلق بجهة مستثمر بها ليست عبارة عن شركة تابعة على الرغم من أن أكثر من نصف حقوق

التصويت أو حقوق التصويت المحتملة فيها مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات تابعة. ويقتضي المعيار ٤٠ الإفصاح عن المعايير التي تضعها المنشأة لتمييز الإستثمارات العقارية عن الممتلكات التي يشغلها المالك وعن الممتلكات المحتفظ بها برسم البيع في سياق الأعمال العادية، عندما يكون تصنيف الممتلكات أمرا صعبا.

المصادر الرئيسية لعدم موثوقية التقديرات

١١٦ **تفصح المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية في الملاحظات عن معلومات حول الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير التي تنطوي على مخاطرة كبيرة تتمثل في إدخال تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات ضمن السنة المالية القادمة. وفيما يتعلق بتلك الأصول والإلتزامات، تتضمن الملاحظات تفاصيل عما يلي:**

(أ) طبيعتها؛ و

(ب) مبالغها المسجلة كما في تاريخ الميزانية العمومية.

١١٧ يتطلب تحديد المبالغ المسجلة لبعض الأصول والإلتزامات تقديرا لآثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والإلتزامات في تاريخ الميزانية العمومية. على سبيل المثال، في غياب أسعار السوق الملحوظة مؤخرا والتي تستخدم لقياس الأصول والإلتزامات التالية، تعد التقديرات التي تركز على المستقبل ضرورية لقياس المبلغ القابل للإسترداد لأصناف الممتلكات والمصانع والمعدات، وأثر التقادم التقني على المخزون، والمخصصات الخاضعة للنتيجة المستقبلية للدعاوى القضائية الجارية، وإلتزامات منافع الموظفين طويلة الأجل مثل التزامات التقاعد.

١١٨ ترتبط الإفتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير المفصح عنها وفقا للفقرة ١١٦ بالتقديرات التي تقتضي أكثر أحكام الإدارة صعوبة أو ذاتية أو تعقيدا. وفي حين يرتفع عدد المتغيرات والإفتراضات التي تؤثر على الحل المستقبلي الممكن للشكوك، تصبح تلك الأحكام أكثر ذاتية وتعقيدا، وتزداد عادة وفقا لذلك احتمالية التعديل المادي المترتب على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات.

١١٩ لا تُطلب الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٦ للأصول والإلتزامات المصحوبة بمخاطرة كبيرة تتمثل في إمكانية تغير مبالغها المسجلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية، إذا كان يتم قياسها، في تاريخ الميزانية العمومية، بالقيمة العادلة على أساس أسعار السوق الملحوظة مؤخرا (يمكن أن تتغير قيمها العادلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية لكن هذه التغيرات لا تنتج من الإفتراضات أو المصادر الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية).

١٢٠ يتم عرض الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٦ بطريقة تساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم الأحكام التي تصدرها الإدارة حول المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير. وتختلف طبيعة وحجم المعلومات المقدمة وفقا لطبيعة الإفتراض والظروف الأخرى. وفيما يلي أمثلة على أنواع الإفصاحات التي يتم القيام بها:

(أ) طبيعة الإفتراض أو الشكوك الأخرى في التقدير؛

(ب) حساسية المبالغ المسجلة تجاه الأساليب والإفتراضات والتقديرات التي تشكل أساس حسابها، بما في ذلك أسباب الحساسية؛

(ج) الحل المتوقع للشكوك ونطاق المخرجات الممكنة بشكل معقول خلال السنة المالية التالية فيما يتعلق بالمبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات المتأثرة؛ و

(د) تفسير التغييرات التي يتم إدخالها على الإفتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والإلتزامات، إذا بقيت مسألة الشكوك قائمة دون حل.

١٢١ من الضروري الإفصاح عن المعلومات أو التقديرات المتعلقة بالميزانية عند تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٦.

١٢٢ عندما لا يكون من الممكن الإفصاح عن نطاق الآثار الممكنة لافتراض رئيسي ما أو مصدر رئيسي آخر للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية، تفصح المنشاة أنه من الممكن بشكل معقول، على أساس المعرفة القائمة، أنه قد تتطلب المخرجات ضمن السنة المالية التالية التي تختلف عن الإفتراضات إجراء تعديل مادي على المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تفصح المنشأة عن طبيعة والمبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام المحدد (أو صنف من الأصول والإلتزامات) المتأثر بالإفتراض.

١٢٣ إن الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٣ حول أحكام الإدارة التي تصدرها في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة لا تتعلق بالإفصاحات عن المصادر الرئيسية للشكوك في التقدير الواردة في الفقرة ١١٦.

١٢٤ وتتطلب معايير أخرى الإفصاح عن بعض الإفتراضات الرئيسية التي تقتضيها خلافا لذلك الفقرة ١١٦. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإفصاح، في ظروف محددة، عن الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالأحداث المستقبلية التي تؤثر على أصناف المخصصات. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإفصاح عن الإفتراضات الهامة المطبقة في تقدير القيم العادلة للأصول المالية والإلتزامات المالية التي يتم تسجيلها بالقيمة العادلة. في حين يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ الإفصاح عن الإفتراضات الهامة المطبقة في تقدير القيم العادلة للبنود المعاد تقييمها من الممتلكات والمصانع والمعدات.

إفصاحات أخرى

١٢٥ تفصح المنشأة عما يلي في الملاحظات:

(أ) مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على أصحاب حقوق الملكية خلال الفترة، والمبلغ ذو العلاقة لكل سهم؛و

(ب) مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية غير معترف بها.

١٢٦ تفصح المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:

(أ) مقر المنشأة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها وعنوان مكتبها المسجل (أو المكان الرئيسي للأعمال، إذا كان مختلفا عن المكتب المسجل)؛

(ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية؛ و

(ج) اسم الشركة الأم والشركة الأم النهائية للمجموعة.

تاريخ النفاذ

١٢٧ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٢٧أ على المنشأة تطبيق التعديل في الفقرة ٩٦ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ *منافع الموظفين –المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات* لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق ذلك التعديل لتلك الفترة الأبكر.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في ١٩٩٧)

١٢٨ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" المنقح عام ١٩٩٧.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في حزيران ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لعرض البيانات المالية الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ١، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١ التي لم يعد المجلس النظر فيها. ولم يتم التطرق لقضايا متنوعة تتعلق بعرض بيان الدخل في المعيار وإرشادات التنفيذ بسبب مشروع المجلس الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل.

الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في المعايير والتفسيرات

إستنتاج ٤ أتاحت الفقرة ١٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ للمنشأة الإبتعاد عن تبني متطلب معين في تفسير ما "في أكثر الظروف ندرة عندما تتوصل الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار ما قد يكون مضللا، وعليه يكون ذلك الإبتعاد عن تبني المتطلب ضروريا لتحقيق عرض عادل". وعندما يحدث مثل هذا الإبتعاد، تقتضي الفقرة ١٣ إفصاحا شاملا عن الحقائق والظروف المحيطة به والمعاملة التي يتم تبنيها.

إستنتاج ٥ قرر المجلس أن يوضح في الفقرة ١٣ من هذا المعيار أنه حتى تعرض البيانات المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية لمنشأة ما، فإنها يجب أن تمثل بصدق آثار المعاملات والأحداث الأخرى وفقا للتعريفات ومعايير الإعتراف الخاصة بالأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف الواردة في *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*.

إستنتاج ٦ قرر المجلس أن يحصر الحالات التي تبتعد فيها المنشأة عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما بالظروف الأكثر ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال للمتطلب في معيار ما يكون مضللا جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الوارد في *الإطار*. وتنص الإرشادات

حول هذا المعيار أن بند المعلومات يتعارض مع هدف البيانات المالية عندما لا يمثل بصدق المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى التي يقصد عرضها أو يتوقع منه بشكل معقول عرضها، وبالتالي من المحتمل أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية.

إستنتاج ٧ تقدم هذه التعديلات إطارا تقوم من خلاله المنشأة بتقييم كيفية عرض آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بشكل عادل، وما إذا كانت نتيجة الإمتثال مع متطلب معين في معيار أو تفسير ما تكون مضللة جدا بحيث لا يتحقق عرضا عادلا.

إستنتاج ٨ درس المجلس ما إذا كان ينبغي أن يخلو المعيار من أي نص يتعلق بالإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعارض المجلس ذلك التغيير، مشيرا إلى أن مثل هذا التغيير يجرده من قدرته على تحديد المعايير التي ينبغي بموجبها أن تحدث حالات الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٩ إن الإبتعاد عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما عندما يعتبر ضروريا لتحقيق عرض عادل يتعارض مع الإطار التنظيمي في بعض الإختصاصات. ويأخذ المعيار المنقح بعين الإعتبار الأطر التنظيمية المختلفة التي تتعلق بحالات الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في معايير المحاسبة في الإختصاصات المختلفة التي تقوم فيها المنشآت بإعداد البيانات المالية. ويقتضي هذا المعيار من المنشأة، عندما تلبي ظروفها المعايير المحددة في الفقرة "إستنتاج ٦" فيما يخص الإبتعاد عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما، أن تقوم بما يلي:

(أ) عندما يقتضي الإطار التنظيمي ذو الصلة، أو لا يحظر خلافا لذلك، الإبتعاد عن تبني متطلب معين، يطلب من المنشأة أن تقوم بذلك الإبتعاد وتقدم الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٨ من المعيار؛ و

(ب) عندما يحظر الإطار التنظيمي ذو الصلة الإبتعاد عن تبني متطلب معين، يُطلب من المنشأة، إلى أقصى حد ممكن، تقليل الجوانب المضللة الواضحة للإمتثال من خلال تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٢١ من المعيار.

يمكّن هذا التعديل المنشآت من الإمتثال لمتطلبات المعيار عندما يحظر الإطار التنظيمي ذو الصلة الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في معايير المحاسبة، في حين يحافظ على المبدأ الذي يفيد بأنه ينبغي على المنشآت إلى أقصى حد ممكن ضمان أن تقدم البيانات المالية عرضا عادلا.

إستنتاج ١٠ بعد دراسة الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض، أضاف المجلس متطلبا إلى المعيار في الفقرة ١٩ يقضي الإفصاح عن أثر الإبتعاد عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما في فترة سابقة على البيانات المالية للفترة الحالية. وبدون هذا الإفصاح، قد لا يدرك مستخدمو البيانات المالية الخاصة بالمنشأة الآثار المستمرة لحالات الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في فترة سابقة.

إستنتاج ١١ فيما يتعلق بالمعايير الصارمة الخاصة بالإبتعاد عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما، يتضمن المعيار افتراضا قابلا للدحض يقضي بأنه إذا امتثلت منشآت أخرى في ظروف مماثلة مع المتطلب، فإن امتثال المنشأة مع المتطلب لن يكون مضللا جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الوارد في *الإطار*.

نتائج الأنشطة التشغيلية

إستنتاج ١٢ يحذف المعيار المتطلب الوارد في النسخة السابقة الذي يقضي بالإفصاح عن نتائج الأنشطة التشغيلية كبند سطر في متن بيان الدخل. لا يتم تحديد "الأنشطة التشغيلية" في المعيار، وقرر المجلس أن لا يقتضي الإفصاح عن بند غير محدد.

إستنتاج ١٣ يدرك المجلس أن المنشأة قد تختار الإفصاح عن نتائج الأنشطة التشغيلية، أو بند سطر مشابه، على الرغم من أن هذا المصطلح غير محدد. وفي مثل هذه الحالات، يشير المجلس إلى أنه ينبغي على المنشأة ضمان أن يمثل المبلغ المفصح عنه الأنشطة التي تعتبر عادة "تشغيلية". ومن وجهة نظر المجلس، يعتبر استثناء البنود ذات الطبيعة التشغيلية من نتائج الأنشطة التشغيلية، حتى لو كان ذلك في شكل ممارسة صناعية، أمراً مضللاً ويضعف من قابلية مقارنة البيانات المالية. على سبيل المثال، يكون من غير المناسب أن يتم استثناء البنود التي ترتبط بشكل واضح بالعمليات (مثل تخفيض قيمة المخزون ومصاريف إعادة الهيكلة وتغيير المواقع) لأنها تحدث بشكل غير منتظم أو غير متكرر أو لأنها غير عادية من حيث المبلغ. وبشكل مماثل، لا يكون من الملائم استثناء البنود على أساس أنها لا ترتبط بتدفقات نقدية، مثل مصاريف الإستهلاك والإطفاء.

البنود غير الإعتيادية

إستنتاج ١٤ اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* أن يتم الإفصاح عن البنود غير الإعتيادية في متن بيان الدخل بشكل منفصل عن الربح والخسارة من الأنشطة العادية (الفقرة ١٠). وتورد الفقرة ٦ من ذلك المعيار تعريف "البنود غير الإعتيادية" على أنها: "الدخل أو المصاريف التي تنشأ من الأحداث أو المعاملات التي تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة والتي لا يتوقع بالتالي أن تحدث بشكل متكرر أو منتظم".

إستنتاج١٥ قرر المجلس إلغاء مفهوم البنود غير الإعتيادية من معيار المحاسبة الدولي ٨ ومنع عرض بنود الدخل والمصروف كبنود غير اعتيادية في بيان الدخل والملاحظات. لذلك، ووفقا للمعيار المنقح، لا يتم عرض أية بنود للدخل والمصروف على أنها ناتجة من خارج الأنشطة العادية للمنشأة.

إستنتاج١٦ ناقش البعض في ردهم على مسودة العرض أنه ينبغي عرض البنود غير الإعتيادية في عنصر منفصل من بيان الدخل لأنها تختلف بشكل واضح عن جميع بنود الدخل والمصروف الأخرى، ولأن هذا العرض يبرز لمستخدمي البيانات المالية بنود الدخل والمصروف التي ينبغي أن تلقى الإهتمام الأقل عند التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة.

إستنتاج١٧ قرر المجلس أن البنود التي يتم التعامل معها على أنها غير اعتيادية تنتج عن مخاطر العمل العادية التي تواجهها المنشأة ولا تضمن العرض في عنصر منفصل من بيان الدخل. وينبغي أن تحدد طبيعة أو وظيفة المعاملة أو غيرها من الأحداث، فضلا عن تكرارها، عرضها في بيان الدخل. إن البنود المصنفة حاليا على أنها غير اعتيادية هي فقط مجموعة فرعية من بنود الدخل والمصروف التي يمكن أن تضمن الإفصاح لمساعدة المستخدمين في التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة.

إستنتاج١٨ يؤدي إلغاء فئة البنود غير الإعتيادية إلى إلغاء الحاجة إلى الفصل الإعتباطي بين آثار الأحداث الخارجية ذات العلاقة - التي يتكرر بعضها وبعضها الآخر لا يتكرر - على ربح أو خسارة منشأة ما لفترة زمنية معينة. على سبيل المثال، كان من الممكن أن تكون التخصيصات الإعتباطية ضرورية لتقدير الأثر المالي لزلزال ما على ربح أو خسارة المنشأة إذا حدث خلال تدهور دوري رئيسي في النشاط الإقتصادي. بالإضافة إلى ذلك، تتطلب الفقرة ٨٦ من المعيار الإفصاح عن طبيعة ومبلغ البنود المادية للدخل والمصروف.

حقوق الأقلية

إستنتاج ١٩ يقتضي المعيار أن يتم عرض "الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حقوق الأقلية" و"الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم" في متن بيان الدخل وفقا للفقرة ٨٢. وينبغي عرض هذه المبالغ كتخصيصات للربح والخسارة، وليس كبنود للدخل أو المصروف. وتم إضافة متطلب مشابه في بيان التغييرات في حقوق الملكية في الفقرة ٩٦ (ج) من المعيار. وتنسجم هذه التغييرات مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المنقح *"القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"*، الذي يقتضي أن يتم في الميزانيات العمومية الموحدة عرض حقوق الأقلية ضمن حقوق الملكية لأنها لا تلبي تعريف الإلتزام في الإطار.

أثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية على تصنيف الإلتزامات

إستنتاج ٢٠ تضمنت الفقرة ٦٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ ما يلي:

ينبغي على المنشأة أن تتابع تصنيف إلتزاماتها طويلة الأجل التي تنطوي على فائدة كالتزامات غير متداولة، حتى عندما تستحق التسوية خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية إذا:

(أ) كانت المدة الأصلية لفترة أطول من اثني عشر شهرا؛

(ب) كانت تنوي المنشأة إعادة تمويل الإلتزام على أساس طويل الأجل؛ و

(ج) تم دعم تلك النية باتفاقية لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات يتم إكمالها قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

إستنتاج ٢١ نصت الفقرة ٦٥ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ على ما يلي:

تتضمن بعض اتفاقيات الإقتراض تعهدات من قبل المقترض (مواثيق) تؤدي إلى أن يصبح الإلتزام مستحق الدفع عند الطلب إذا تم الإخلال بشروط معينة تتعلق بالمركز المالي للمقترض. وفي هذه الظروف، يتم تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول فقط في الحالات التالية:

(أ) عندما يوافق المقرض، قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، على عدم المطالبة بالدفع نتيجة الإخلال؛ و

(ب) عندما لا يكون من المحتمل أن تحدث إخلالات أخرى خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج٢٢ قام المجلس بدراسة المتطلبات الواردة في الفقرتين ٦٣ و٦٥ وتوصل إلى أن إعادة التمويل، أو الحصول على تنازل عن حق المقرض في طلب الدفع، الذي يحصل بعد تاريخ الميزانية العمومية لا ينبغي أن يؤخذ بعين الإعتبار عند تصنيف الإلتزام.

إستنتاج٢٣ اقترحت مسودة العرض التعديلات التالية:

(أ) تعديل الفقرة ٦٣ لتحديد أنه لا ينبغي تصنيف الإلتزام المالي طويل الأجل المستحق تسويته خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية كالتزام غير متداول بسبب اكتمال اتفاقية إعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات على أساس طويل الأجل بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار البيانات المالية. لا يؤثر هذا التعديل على تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول عندما تملك المنشأة، بموجب بنود تسهيلات قرض قائم، حرية الإختيار بين إعادة التمويل أو تأجيل إلتزاماتها لمدة اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية.

(ب) تعديل الفقرة ٦٥ لتحديد أنه ينبغي تصنيف الإلتزام المالي طويل الأجل المستحق دفعه عند الطلب بسبب إخلال المنشأة بشرط من شروط اتفاقية القرض الخاصة بها على أنه إلتزام متداول في تاريخ الميزانية العمومية حتى لو وافق المقرض بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة للإخلال. لكن إذا وافق المقرض بحلول تاريخ الميزانية العمومية على تقديم فترة مهلة يمكن للمنشأة خلالها تقويم الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها طلب الدفع المباشر، يتم تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول إذا استحق التسوية، دون ذلك الإخلال باتفاقية القرض، بعد اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية:

(١) تعمل المنشأة على تقويم الإخلال خلال فترة المهلة؛ أو

(٢) عندما يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون فترة المهلة غير مكتملة ومن المرجح أن يتم تقويم الإخلال.

إستنتاج٢٤ لم يوافق البعض على هذه الإقتراحات. وأيدوا تصنيف الإلتزام على أنه متداول أو غير متداول وفقا لما إذا كان يتوقع استخدام الأصول المتداولة للمنشأة، بدلا من التركيز على تصنيفه على أساس تاريخ استحقاقه وما إذا كان قابلا للإستدعاء في تاريخ الميزانية العمومية. ومن وجهة نظرهم، يوفر هذا معلومات أكثر ملائمة عن الأثر المستقبلي للإلتزام على توقيت تدفقات موارد المنشأة.

إستنتاج٢٥ على الرغم من ذلك، قرر المجلس أن المناقشات التالية لتغيير الفقرتين ٦٣ و٦٥ من النسخة السابقة من المعيار كانت أكثر إقناعا:

(أ) إن إعادة تمويل الإلتزام بعد تاريخ الميزانية العمومية لا يؤثر على سيولة وملاءة المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية، والتي ينبغي أن تعكس تقاريرها الترتيبات التعاقدية سارية المفعول في ذلك التاريخ. لذلك فإن إعادة التمويل يعتبر حدثا لا يؤدي إلى تعديل وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ *الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*" ولا ينبغي أن يؤثر على عرض الميزانية العمومية للمنشأة.

(ب) من غير المنطقي أن يتم تبني المعيار بأن التصنيف "غير المتداول" للإلتزامات قصيرة الأجل المتوقع تأجيلها لمدة اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية يعتمد على ما إذا كان التأجيل حسب اختيار المنشأة، كما يعد من غير المنطقي أيضا أن يتم فيما بعد تقديم استثناء يرتكز على إعادة التمويل الحاصل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

(ج) ضمن الظروف الموضحة في الفقرة ٦٥، وما لم يقم المقرض بالتنازل عن حقه في طلب الدفع المباشر أو يمنح فترة مهلة يمكن للمنشأة خلالها تقويم الإخلال باتفاقية القرض، يكون

الوضع المالي للمنشأة في تاريخ الميزانية العمومية أنها لا تملك الحق المطلق لتأجيل الدفع، على أساس بنود اتفاقية القرض. ويغير منح التنازل أو فترة المهلة من بنود اتفاقية القرض. لذلك لا يغير حصول المنشأة على تنازل أو فترة مهلة تصل على الأقل إلى اثني عشر شهراً من المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية، من طبيعة الإلتزام إلى إلتزام غير متداول حتى حدوثه.

إستنتاج ٢٦ يتضمن المعيار المنقح التعديلات المقترحة في مسودة العرض، بالإضافة إلى تغيير واحد. ويرتبط التغيير بتصنيف القرض طويل الأجل عندما يقوم المقرض، في تاريخ الميزانية العمومية، بمنح فترة مهلة يمكن أن يتم خلالها تقويم الإخلال باتفاقية القرض ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطالب بالدفع المباشر للقرض.

إستنتاج ٢٧ اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي تصنيف مثل هذا القرض على أنه غير متداول إذا استحق تسويته، دون وجود إخلال، خلال اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية و:

(أ) أن تقوم المنشأة بتقويم الإخلال خلال فترة المهلة؛ أو

(ب) عندما يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون فترة المهلة غير مكتملة ومن المرجح أن يتم تقويم الإخلال.

إستنتاج ٢٨ بعد دراسة الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض، قرر المجلس أن حصول أو ترجيح حصول تقويم الإخلال بعد تاريخ الميزانية العمومية يعد غير ذي صلة بالشروط القائمة في تاريخ الميزانية العمومية. ومن أجل أن يتم تصنيف القرض على أنه غير متداول، يتطلب المعيار المنقح وجوب أن تنتهي فترة المهلة خلال اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٦٦). لذلك، يعد الشرطان "أ" و "ب" في الفقرة "استنتاج ٢٧" غير لازمين.

إستنتاج ٢٩ كما درس المجلس المناقشات التي تفيد بأنه إذا تم تقديم فترة مهلة لتقويم الإخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل قبل تاريخ الميزانية العمومية، ينبغي تصنيف القرض على أنه غير متداول بغض النظر عن طول فترة المهلة. وترتكز هذه المناقشات على وجهة نظر مفادها أنه لا يكون للمقرض في تاريخ الميزانية العمومية حق قانوني غير مشروط بطلب الدفع قبل تاريخ الإستحقاق الأصلي (أي إذا قامت المنشأة بتقويم الإخلال خلال فترة المهلة، يحق لها دفع القرض في تاريخ الإستحقاق الأصلي). إلا أن المجلس توصل إلى أنه ينبغي على المنشأة تصنيف القرض على أنه غير متداول فقط إذا كانت تتمتع بحق غير مشروط لتأجيل تسوية القرض خلال اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية. ويركز هذا المعيار على الحقوق القانونية للمنشأة بدلا من الحقوق القانونية للمقرض.

الإفصاح عن الأحكام التي تصدرها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة

إستنتاج ٣٠ يقتضي المعيار المنقح الإفصاح عن الأحكام، بعيدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات، التي تصدرها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكبر على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية (انظر الفقرة ١١٣). وكمثال على هذه الأحكام كيفية تحديد الإدارة لما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. وقرر المجلس أن الإفصاح عن الأكثر أهمية من هذه الأحكام يُمكّن مستخدمي

البيانات المالية من فهم كيفية تطبيق السياسات المحاسبية بشكل أفضل وإجراء المقارنات بين المنشآت فيما يتعلق بالأساس الذي تستند إليه الإدارات في إصدار هذه الأحكام.

إستنتاج ٣١ وأشارت الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض أن الهدف من الإفصاح المقترح كان غير واضح. وبناء على ذلك قام المجلس بتعديل الإفصاح بشكل واضح لاستثناء الأحكام التي ترتبط بالتقديرات (التي تشكل موضوع الإفصاح في الفقرة ١١٦ من المعيار المنقح). وقام المجلس بإضافة أربعة أمثلة أخرى من أنواع الأحكام المفصح عنها (انظر الفقرتين ١١٤ و١١٥).

الإفصاح عن المصادر الأساسية للشكوك في التقدير

إستنتاج ٣٢ يقتضي المعيار المنقح الإفصاح عن الإفتراضات الرئيسية التي تتعلق بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية، والتي تنطوي على مخاطرة كبيرة بإجراء تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات ضمن السنة المالية التالية. فيما يتعلق بتلك الأصول والإلتزامات، تتضمن الإفصاحات المقترحة تفاصيل ما يلي:

(أ) طبيعتها ؛ و

(ب) ومبلغها المسجل كما في تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ١١٦).

إستنتاج ٣٣ يقتضي تحديد المبالغ المسجلة لبعض الأصول والإلتزامات تقدير آثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والإلتزامات في تاريخ الميزانية العمومية. على سبيل المثال، في غياب أسعار السوق الملحوظة مؤخرا المستخدمة لقياس الأصول والإلتزامات التالية، تعتبر التقديرات التي تركز على المستقبل ضرورية لقياس المبلغ القابل للإسترداد لفئات الممتلكات والمصانع والمعدات، وأثر التقادم التقني للمخزون، والمخصصات الخاضعة للنتيجة المستقبلية للدعاوى القضائية قيد التنفيذ، وإلتزامات منافع الموظفين طويلة الأجل مثل إلتزامات التقاعد. وتنطوي هذه التقديرات على افتراضات تتعلق ببنود معينة مثل تعديل المخاطر للتدفقات النقدية أو معدلات الخصم المستخدمة، والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى. وبغض النظر عن دقة المنشأة في تقدير المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات الخاضعة لشكوك التقدير الهامة في تاريخ الميزانية العمومية، لا يوفر الإبلاغ عن تقديرات البنود في الميزانية العمومية معلومات حول الشكوك في التقدير المرتبطة بقياس تلك الإلتزامات والأصول والمدلولات الضمنية لتلك الشكوك الخاصة بربح أو خسارة الفترة.

إستنتاج ٣٤ وينص *الإطار* على أن "القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييما لقدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل ووقت هذا التوليد ومدى تأكيده. وقرر المجلس أن الإفصاح عن المعلومات حول الإفتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية يعزز من ملائمة وموثوقية وقابلية فهم المعلومات المبلغ عنها في البيانات المالية. وترتبط هذه الإفتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير بالتقديرات التي تتطلب أحكام الإدارة الأكثر صعوبة أو ذاتية أو تعقيدا. لذلك يتم إجراء الإفصاح وفقا للفقرة ١١٦ من المعيار المنقح فيما يتعلق بعدد قليل من الأصول والإلتزامات (أو فئات منها).

إستنتاج ٣٥ اقترحت مسودة العرض الإفصاح عن بعض "مصادر الشكوك في القياس". وفي ضوء الملاحظات المستلمة التي أشارت إلى عدم وضوح الهدف من هذا الإفصاح، قرر المجلس ما يلي:

(أ) تعديل موضوع ذلك الإفصاح إلى "مصادر الشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية"؛ و

(ب) التوضيح في المعيار المنقح أن الإفصاح لا ينطبق على الأصول والإلتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة التي ترتكز على أسعار السوق الملحوظة مؤخرا (انظر الفقرة ١١٩ من المعيار).

إستنتاج ٣٦ عندما يتم قياس الأصول والإلتزامات بالقيمة العادلة على أساس أسعار السوق الملحوظة مؤخرا، لا تنتج التغييرات المستقبلية في المبالغ المسجلة من استخدام التقديرات لقياس الأصول والإلتزامات في تاريخ الميزانية العمومية. إن استخدام أسعار السوق الملحوظة لقياس الأصول أو الإلتزامات يقلل من الحاجة إلى التقديرات في تاريخ الميزانية العمومية. وتعكس أسعار السوق بشكل صحيح القيم العادلة في تاريخ الميزانية العمومية، رغم أن أسعار السوق المستقبلية يمكن أن تكون مختلفة. إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو عكس القيمة العادلة في تاريخ القياس وليس التنبؤ بقيمة مستقبلية ما.

إستنتاج ٣٧ لا يحدد المعيار المنقح شكلا أو تفصيلا معينا للإفصاحات. إذ تختلف الظروف من منشأة إلى أخرى، وهناك عدة وجوه لطبيعة الشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية. ويحدد المعيار المنقح نطاق الإفصاحات بالبنود التي تنطوي على مخاطرة كبيرة بإجراء تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات *ضمن السنة المالية التالية*. وكلما كانت الفترة المستقبلية التي يرتبط بها الإفصاح أطول، كلما كان نطاق البنود المؤهلة للإفصاح أوسع، وكلما كانت الإفصاحات التي يمكن إجراؤها حول أصول أو إلتزامات معينة أقل تحديدا. إن وجود فترة أطول تتجاوز السنة المالية التالية قد تؤدي إلى حجب المعلومات الأكثر ملائمة مع الإفصاحات الأخرى.

معيار الإعفاء من المتطلبات

إستنتاج ٣٨ حددت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ أنه عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية، ينبغي إعادة تصنيف المبالغ المقارنة ما لم يكن من العملي القيام بذلك (الفقرة ٤٠). ومن غير الممكن تطبيق متطلب معين عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل الجهود اللازمة لتحقيق ذلك.

إستنتاج ٣٩ اقترحت مسودة العرض معيارا مختلفا للإعفاء من متطلبات معينة. وفيما يخص إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، والمتطلب الجديد المقترح للإفصاح عن الإفتراضات الرئيسية والمصادر الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية (التي نوقشت في الفقرات "استنتاج ٣٢- استنتاج ٣٧")، اقترحت مسودة العرض أن يكون معيار الإعفاء هو أن تطبيق المتطلبات يؤدي إلى نشوء تكلفة أو جهد غير ملائم.

إستنتاج ٤٠ في ضوء الملاحظات المستلمة بشأن بمسودة العرض، قرر المجلس أن الإعفاء المرتكز على تقدير الإدارة للتكلفة أو الجهد غير الملائم هو ذاتي جدا لأن يتم تطبيقه بشكل منسجم من قبل المنشآت المختلفة. وعلاوة على ذلك، قرر المجلس أن موازنة التكاليف والمنافع هي أحد مهام المجلس عند قيامه بوضع متطلبات المحاسبة بدلا من كونها أحد مهام المنشآت عند قيامها بتطبيق

تلك المتطلبات. لذلك، قرر المجلس الإحتفاظ بمعيار "عدم إمكانية التطبيق" للإعفاء المبين في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١. ويؤثر هذا على الإعفاءات المبينة في الفقرات ٣٨-٤٠ والفقرة ١٢٢ من المعيار المنقح. إن مبدأ عدم إمكانية التطبيق هو المبدأ الوحيد الذي ترد على أساسه إعفاءات محددة في المعايير والتفسيرات من تطبيق متطلبات محددة عندما يكون أثر تطبيقها ماديا.

إرشادات حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ١

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي ١، لكنها ليست جزءا منه.

الهيكل التوضيحي للبيانات المالية

تنفيذ ١ يوضح المعيار عناصر البيانات المالية والحد الأدنى من متطلبات الإفصاح في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل، ومتطلبات عرض التغييرات في حقوق الملكية. كما يوضح المعيار بنود أخرى يمكن عرضها إما في متن البيانات المالية ذات الصلة أو في الملاحظات. وتقدم هذه الإرشادات أمثلة بسيطة على الطرق التي يمكن فيها تلبية متطلبات المعيار فيما يخص عرض الميزانية العمومية وبيان الدخل والتغييرات في حقوق الملكية. وينبغي تغيير ترتيب العرض والأوصاف المستخدمة لبنود السطر عند الحاجة لتحقيق عرض عادل في الظروف الخاصة بكل منشأة.

تنفيذ ٢ وتبين الميزانية العمومية التوضيحية طريقة واحدة يمكن فيها عرض الميزانية العمومية التي تميز بين البنود المتداولة وغير المتداولة. ويمكن أن تتوفر صيغ أخرى تكون ملائمة على نحو مساو، شريطة أن يكون التمييز واضحا.

تنفيذ ٣ يتم تقديم بياني دخل لتوضيح التصنيفات البديلة للدخل والمصاريف، حسب طبيعتها ووظيفتها. ويتم أيضا توضيح منهجين ممكنين لعرض التغييرات في حقوق الملكية.

تنفيذ ٤ لا يقصد بالأمثلة توضيح كافة جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما أنها لا تشمل مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تحتوي أيضا على بيان للتدفق النقدي وملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الملاحظات التوضيحية.

أ ب ج – الميزانية العمومية كما هي في ٣١ ديسمبر ٢٠-٢

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠-١	٢٠-٢
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
الممتلكات والمصانع والمعدات	×	×
الشهرة	×	×
الأصول غير الملموسة الأخرى	×	×
الإستثمارات في شركات زميلة	×	×
الإستثمارات المحتفظ بها للبيع	×	×
	×	×
الأصول المتداولة		
المخزون		
الذمم التجارية والذمم المدينة الأخرى	×	×
أصول متداولة أخرى	×	×
النقد ومعادلات النقد	×	×
	×	×
مجموع الأصول	×	×

يتبع الصفحة السابقة

أ ب ج – الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢ –٢٠

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠-١	٢٠-٢
الحقوق والإلتزامات		
حقوق الملكية التي تعزى الى حاملي أسهم الشركة الأم		
أسهم رأس المال	×	×
مخصصات أخرى	×	×
الأرباح المحتجزة	×	×
	×	×
حقوق الأقلية	×	×
مجموع الحقوق	×	×
الإلتزامات غير المتداولة		
اقتراضات طويلة الأجل	×	×
ضريبة مؤجلة	×	×
مخصصات طويلة الأجل	×	×
مجموع الإلتزامات غير المتداولة	×	×
الإلتزامات المتداولة		
الذمم التجارية والذمم الدائنة الأخرى	×	×
اقتراضات قصيرة الأجل	×	×
الجزء الجاري من الإقتراضات طويلة الأجل	×	×
المخصصات قصيرة الأجل	×	×
مجموع الإلتزامات المتداولة	×	×
مجموع الإلتزامات	×	×
مجموع الحقوق والإلتزامات	×	×

أ ب ج – بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠-٢
(موضحاً تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠-٢	٢٠-١
الإيراد	×	×
تكلفة المبيعات	(×)	(×)
إجمالي الربح	×	×
دخل آخر	×	×
تكاليف التوزيع	(×)	(×)
المصروفات الإدارية	(×)	(×)
مصروفات أخرى	(×)	(×)
تكلفة التمويل	(×)	(×)
الدخل من الشركات الزميلة (أ)	×	×
الربح قبل الضريبة	×	×
مصروف ضريبة الدخل	(×)	(×)
الربح للفترة	×	×
يعزى الى:		
حاملي اسهم الشركة الأم	×	×
حصة الأقلية	×	×
	×	×

(أ) هذا يعني الحصة في أرباح الشركات الزميلة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركات الزميلة، أي أنها بعد الضريبة وحقوق الأقلية في الشركات الزميلة.

أ ب ج – بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠-٢
(موضحاً تصنيف المصروفات حسب طبيعتها)

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠-٢	٢٠-١
الإيراد	×	×
دخل آخر	×	×
التغيرات في مخزونات البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز	(×)	×
عمل أنجز من قبل المشروع وتم رسملته	×	×
مواد خام ومستهلكات مستخدمة	(×)	(×)
تكاليف منافع الموظفين	(×)	(×)
الإستهلاك ومصروف الإطفاء	(×)	(×)
انخفاض قيمة الممتلكات، والمصانع والمعدات [أ]	(×)	(×)
مصروفات الأخرى	(×)	(×)
تكلفة التمويل	(×)	(×)
دخل الأسهم من الشركات الزميلة	×	×
الربح قبل الضريبة	×	×
مصروف ضريبة الدخل	(×)	(×)
الربح للفترة	×	×
يعزى الى:		
حاملي أسهم الشركة الأم	×	×
حصة الأقلية	×	×
	×	×

(أ) في بيان الدخل حيث يتم تصنيف المصاريف حسب طبيعتها، يتم إظهار انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات كبند سطر منفصل. وفي المقابل، إذا تم تصنيف المصاريف حسب وظيفتها، يتم شمل انخفاض القيمة في الوظيفة (الوظائف) التي تـرتبط بها.

مجموعة أ ب ج – بيان التغيرات في حقوق المساهمين للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢-٢٠

(بآلاف وحدات العملة)

	المنسوب إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم					حقوق الأقلية	إجمالي حقوق الملكية
	أسهم رأس المال	احتياطيات أخرى	احتياطي التحويل	الأرباح المحتجزة	المجموع		
الرصيد كما هو في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠	x	x	(x)	x	x	x	x
التغييرات في السياسة المحاسبية				(x)	(x)	(x)	(x)
الرصيد المعاد عرضه	x	x	(x)	x	x	x	x
التغييرات في حقوق الملكية لعام ٢٠x١							
الأرباح من إعادة تقييم الممتلكات:		x			x	x	x
الإستثمارات المتوفرة برسم البيع							
أرباح/ (خسائر) التقييم المنقولة إلى حقوق الملكية		(x)			(x)		(x)
المنقولة إلى الأرباح أو الخسائر من البيع		(x)			(x)		(x)
تحوطات التدفق النقدي:							
الأرباح/ (الخسائر) المنقولة إلى حقوق الملكية		x			x	x	x
المنقولة إلى ربح أو خسارة الفترة		x			x	x	x
المنقولة إلى المبلغ المسجل الأولي للبنود المحوطة		(x)			(x)		(x)
فروقات التبادل من تحويل العمليات الأجنبية			(x)		(x)	(x)	(x)
الضريبة على البنود المنقولة مباشرة إلى أو من حقوق الملكية		(x)	x		(x)	(x)	(x)
صافي الدخل المعترف به مباشرة في حقوق الملكية		x	(x)		(x)	(x)	(x)
الربح للفترة				x	x	x	x
إجمالي الدخل والمصروف المعترف بهما للفترة		x	(x)	x	x	x	x
أرباح الأسهم				(x)	(x)	(x)	(x)
إصدار أسهم رأس المال	x				x		x
خيارات أسهم حقوق الملكية الصادرة		x			x		x
الرصيد في ٣١ كانون الأول ٢٠x١ المرحل	x	x	(x)	x	x	x	x

يتبع الصفحة السابقة

مجموعة أ ب ج – بيان التغيرات في حقوق المساهمين للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢-٢٠

(بآلاف وحدات العملة)

الرصيد في ٣١ كانون الأول ٢٠x١ المرحل	x	x	(x)	x	x	x	x

(بآلاف وحدات العملة)

التغييرات في حقوق الملكية لعام ٢٠x٢							
الخسارة من إعادة تقييم الممتلكات		(x)			(x)	(x)	(x)
الإستثمارات المتوفرة برسم البيع:							
أرباح/ (خسائر) التقييم المنقولة إلى حقوق الملكية		(x)			(x)		(x)
المنقولة إلى الأرباح أو الخسائر من البيع		x			x		x
تحوطات التدفق النقدي:							
الأرباح/ (الخسائر) المنقولة إلى حقوق الملكية		x			x	x	x
المنقولة إلى ربح أو خسارة الفترة		(x)			(x)	(x)	(x)
المنقولة إلى المبلغ المسجل الأولي للبنود المحوطة		(x)			(x)		(x)
فروقات التبادل من تحويل العمليات الأجنبية			(x)		(x)	(x)	(x)
الضريبة على البنود المنقولة مباشرة إلى أو من حقوق الملكية		x	x		x	x	x
صافي الدخل المعترف به مباشرة في حقوق الملكية		(x)	(x)		(x)	(x)	(x)
الربح للفترة				x	x	x	x
إجمالي الدخل والمصروف المعترف بهما للفترة		(x)	(x)	x	x	x	x
أرباح الأسهم				(x)	(x)	(x)	(x)
إصدار أسهم رأس المال	x				x		x
الرصيد في ٣١ كانون الأول ٢٠x٢	x	x	(x)	x	x	x	x

(أ) هناك إحتياطيات أخرى تحلل عناصرها إذا توفرت المادة.

الأمثلة البديلة لعرض التغير في حقوق الملكية تعرض في الصفحة اللاحقة.

مجموعة أ ب ج – بيان الدخل المعترف به والمصاريف للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠-٢

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠x٢	٢٠x١
الربح/ (الخسارة) من إعادة تقييم الممتلكات	(×)	×
الإستثمارات المتوفرة برسم البيع:		
أرباح/ (خسائر) التقييم المنقولة إلى حقوق الملكية	(×)	(×)
المنقولة إلى الأرباح أو الخسائر من البيع	×	×
تحوطات التدفق النقدي:		
الأرباح/ (الخسائر) المنقولة إلى حقوق الملكية	×	×
المنقولة إلى ربح أو خسارة الفترة	(×)	(×)
المنقولة إلى المبلغ المسجل الأولي للبنود المحوطة	(×)	(×)
فروقات التبادل من تحويل العمليات الأجنبية	(×)	(×)
الضريبة على البنود المنقولة مباشرة إلى أو من حقوق الملكية	(×)	×
صافي الدخل المعترف به مباشرة في حقوق الملكية	(×)	×
الربح للفترة	×	×
إجمالي الدخل والمصروف المعترف بهما للفترة	×	×
منسوب إلى:		
أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم	×	×
حقوق الأقلية	×	×
	×	×
أثر التغييرات في السياسة المحاسبية:		
أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم		×
حقوق الأقلية		×
		(×)

يوضح المثال أعلاه منهجا يعرض التغيرات في حقوق الملكية التي تمثل الدخل والمصروف في عنصر منفصل من البيانات المالية. وبموجب هذا المنهج، يرد في الملاحظات مطابقة للأرصدة الافتتاحية والختامية لأسهم رأس المال والاحتياطات والأرباح المتراكمة، كما هو موضح في الصفحة السابقة.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ١ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من إمكانية اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١	الفقرة المستبدلة في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١	الفقرة المستبدلة في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١
الموضوع	١	٢٩	٢٩	٥٨	٥٨
١	٢	٣٠	٣٠	٥٩	٥٩
٢	٣	٣١	لا يوجد	٦٠	٦٠
٣	٤	٣٢	٣١	٦١	٦١
٤	٥	٣٣	٣٢	٦٢	٦٢
٥	٧	٣٤	٣٢	٦٣	٦٣
٦	لا يوجد	٣٥	٣٣	٦٤	٦٤
٧	٨	٣٦	٣٤	٦٥	٦٥، ٦٦
٨	٩	٣٧	٣٥	٦٦	٦٨
٩	١٠	٣٨	٣٦	٦٧	٦٩
١٠	١٣	٣٩	٣٧	٦٨	٧١
١١	١٤	٤٠	٣٨، ٣٩	٦٩	لا يوجد
١٢	١٦	٤١	٤٠، ٤١	٧٠	٧٢
١٣	١٧، ١٨	٤٢	٤٢	٧١	٧٣
١٤	لا يوجد	٤٣	٤٣	٧٢	٧٤
١٥	١٥	٤٤	٤٤	٧٣	٧٥
١٦	لا يوجد	٤٥	٤٥	٧٤	٧٦، ٧٧، ١٢٥
١٧	٢٢	٤٦	٤٦	٧٥	٨١-٨٣
١٨	لا يوجد	٤٧	٤٧	٧٦	٨٤
١٩	لا يوجد	٤٨	٤٨	٧٧	٨٨
٢٠	معيار المحاسبة ٨. ٧-١٠	٤٩	٤٩	٧٨	٨٩
٢١	معيار المحاسبة ٨. ٥	٥٠	لا يوجد	٧٩	٩٠
٢٢	معيار المحاسبة ٨. ١١، ١٢	٥١	٥٠	٨٠	٩١
٢٣	٢٣	٥٢	لا يوجد	٨١	لا يوجد
٢٤	٢٤	٥٣	٥١	٨٢	٩٢
٢٥	٢٥	٥٤	٥٢	٨٣	٩٣
٢٦	٢٦	٥٥	٥٣	٨٤	٩٤
٢٧	٢٧	٥٦	٥٦	٨٥	٩٥
٢٨	٢٨	٥٧	٥٧	٨٦	٩٦، ٩٧

الفقرة المستبدلة في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١
٨٧	٩٨
٨٨	٩٩
٨٩	١٠١
٩٠	١٠٢
٩١	١٠٣
٩٢	١٠٤
٩٣	لا يوجد
٩٤	١٠٥
٩٥	١٠٦
٩٦	١٠٧
٩٧	١٠٨
٩٨	١٠٩
٩٩	١١٠

الفقرة المستبدلة في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١
١٠٠	١١١
١٠١	١١٢
١٠٢	١٢٦
١٠٣	١٢٧
١٠٤	١٢٨
الملحق أ	إرشادات التنفيذ للمعيار ١
لا يوجد	٦
لا يوجد	١١، ١٢
لا يوجد	١٩-٢١
لا يوجد	٥٤، ٥٥
لا يوجد	٦٧
لا يوجد	٦٨ أ

الفقرة المستبدلة في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١
لا يوجد	٧٠ (أ)
لا يوجد	٧٨-٨٠ (ب)
لا يوجد	٨٥ (ج)
لا يوجد	٨٦-٨٧ (د)
لا يوجد	١٠٠
لا يوجد	١١٣-١٢٤

(أ) ذكرت سابقاً في المعيار ١٢، الفقرة ٧٠

(ب) ذكرت سابقاً في المعيار ٨، الفقرة ٧-٩

(ج) ذكرت سابقاً في المعيار ٨، الفقرة ١٠

(د) ذكرت سابقاً في المعيار ٨، الفقرة ١٦ و الفقرة ١٨

معيار المحاسبة الدولي ٢

المخزون

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤،

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢ "*المخزون*" مبين في الفقرة ١-٤٢ والملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاج *المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*". وتقدم هذه أساسا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢ *المخزون* محل معيار المحاسبة الدولي ٢ *المخزونات* (المنقح عام ١٩٩٣)، وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضا محل التفسير ١ *الإتساق – معادلات التكلفة المختلفة للمخزون*.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ لقد كان هدف المجلس الرئيسي فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢ القيام بمراجعة محدودة لتقليل بدائل قياس المخزون. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المخزون الذي اشتمل عليه معيار المحاسبة الدولي ٢.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أدناه التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢.

الهدف ونطاق التطبيق

مقدمة ٥ تم تعديل فقرتي الهدف ونطاق التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٢ عن طريق إلغاء عبارة "محتفظ بها بموجب نظام التكلفة التاريخي"، لتوضيح أن المعيار ينطبق على كافة المخزونات التي لا يتم استثناؤها بشكل محدد من نطاق تطبيقه.

توضيح النطاق

مقدمة ٦ يوضح المعيار أن بعض أنواع المخزون هي خارج نطاقه في حين يتم إعفاء بعض الأنواع الأخرى للمخزون فقط من متطلبات القياس الواردة في المعيار.

مقدمة ٧ تورد الفقرة ٣ تمييزا واضحا بين تلك المخزونات التي تعد بالكامل خارج نطاق المعيار (الموضحة في الفقرة ٢) وتلك المخزونات التي تعد خارج نطاق متطلبات القياس ولكنها ضمن نطاق المتطلبات الأخرى في المعيار.

إعفاءات النطاق

منتجو المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، والناتج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية.

مقدمة ٨ لا ينطبق المعيار على قياس مخزون منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والناتج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقيق وفقا للممارسات الصناعية الثابتة. وقد تم تعديل النسخة السابقة من معيار المحاسبة

الدولي ٢ لاستبدال الكلمات "المعادن الخام" بـــ "المعادن والمنتجات المعدنية" لتوضيح أن نطـــاق الإعفاء ليس مقتصرا على المرحلة المبكرة لاستخراج المعادن الخام.

مخزون تجار-وسطاء السلع

مقدمة ٩ لا ينطبق المعيار على قياس مخزون تجار – وسطاء السلع إلى الحد الذي يتم فيه قياسه بالقيمـــة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.

تكلفة المخزون

تكاليف الشراء

مقدمة ١٠ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢ بأن يتم تضمين فروقات التبادل الناتجة بـــشكل مباشـــر مـــن الشراء الحديث للمخزون الذي تصدر بشأنه فواتير بعملة أجنبية في تكاليف شراء المخزون. وقد نتج هذا التغيير عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ من إلغـــاء المعالجـــة البديلـــة المسموحة لرسملة بعض فروقات التبادل في معيار المحاسبة الدولي ٢١ *آثـــار التغييـــرات فـــي أسعارصرف العملات الأجنبية*". وقد تم تطبيق ذلك البديل بشكل محدود جدا من قبل التفسير ١١ *الصرف الأجنبي – رسملة الخسائر من الإنخفاض الحاد في قيمة العملة*". وقد تم اســـتبدال هـــذا التفسير نتيجة تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١ في العام ٢٠٠٣.

تكاليف أخرى

مقدمة ١١ تم إدراج الفقرة ١٨ لتوضيح أنه عندما يتم شراء المخزون وفـــق بنـــود تـــسوية مؤجلـــة، يـــتم الإعتراف بالفرق بين سعر الشراء وفق بنود الإئتمان العادية والمبلغ المدفوع على أنه مـــصروف فائدة خلال فترة التمويل.

معادلات التكاليف

الإتساق

مقدمة ١٢ يتضمن المعيار متطلبات التفسير ١ *الإتساق – معادلات التكلفة المختلفة للمخزون* التي تقتـــضي استخدام المنشأة نفس معادلة التكلفة لكافة المخزونات التي تكون ذات نفس الطبيعـــة والإســـتخدام بالنسبة للمنشأة. وقد تم استبدال التفسير ١.

منع استخدام معادلة الوارد أخيرا يصرف أولا "LIFO " كمعادلة تكلفة

مقدمة ١٣ لا يسمح المعيار باستخدام معادلة الوارد أخيرا يصرف أولا لقياس تكلفة المخزون.

الإعتراف كمصروف

مقدمة ١٤ يلغي المعيار الإشارة إلى المبدأ المطابق.

مقدمة ١٥ يوضح المعيار الظروف التي تؤدي إلى عكس انخفاض قيمة المخزون المعترف بـــه فـــي فتـــرة سابقة.

الإفصاح

المخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع

مقدمة ١٦ يتطلب المعيار الإفصاح عن المبلغ المسجل للمخزون المسجل بالقيمة العادلـــة مطروحـــا منهـــا للتكاليف حتى البيع.

انخفاض قيمة المخزون

مقدمة ١٧ يتطلب المعيار الإفصاح عن مبلغ أي انخفاض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة ويلغي متطلب الإفصاح عن مبلغ المخزون المسجل بصافي القيمة القابلة للتحقيق.

معيار المحاسبة الدولي ٢

المخزون

الهدف

١ الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية. إن المسألة الرئيسيه في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الإعتراف بالإيرادات المرتبطة به. ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والإعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضاً إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون.

النطاق

٢ هذا المعيار يطبق على جميع المخزونات، ما عدا:

(أ) العمل تحت التنفيذ الناشئ عن عقود الإنشاء شاملاً عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة (أنظر معيار المحاسبه الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*") ؛

(ب) الأدوات المالية؛ و

(ج) الأصول البيولوجيَة المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ "*الزراعة*").

٣ لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:

(أ) منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقيق وفقا للممارسات الثابتة في تلك الصناعات.

(ب) تجار ووسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، يتم الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع في حسابات الربح أو الخسارة في فترة التغيير.

٤ يقاس المخزون المشار إليه في الفقرة ٣ (أ) بصافي القيمة القابلة للتحقق في مراحل محددة من الإنتاج. وهذا يحدث، على سبيل المثال، عند حصاد المحصولات الزراعية أو استخراج الخامات المعدنية ويكون البيع مؤكد بموجب عقد مقدم أو كفالة حكومية، أو عندما يوجد سوق متجانس تكون فيه مخاطر عدم البيع لا تذكر. إن هذا المخزون غير مشمول في نطاق هذا المعيار.

٥ إن التجار والوسطاء هم الأشخاص الذين يشترون أو يبيعون السلع للآخرين أو لحسابهم الخاص. ويتم بشكل رئيسي شراء المخزون المشار إليه في الفقرة ٣(ب) بهدف البيع في المستقبل القريب وتوليد الربح من التقلبات في السعر أو هامش تجار ووسطاء السلع. وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، يتم استثناؤه فقط من متطلبات القياس في هذا المعيار.

تعاريف

٦ **تستخدم التعابير التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه:**

***المخزون* هو الأصول:**

(أ) يتم الإحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العادي؛

(ب) قيد التصنيع لغرض البيع؛ أو

(ج) على شكل مواد ولوازم تستهلك في لعملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة.

***صافي القيمة القابلة للتحقق* هي السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإكمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع.**

***القيمة العادلة* هو المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به، أو سداد الإلتزام، بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.**

٧ تشير صافي القيمة القابلة للتحقيق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في سياق الأعمال العادي. وتعكس القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن به تبادل نفس المخزون بين مشترين وبائعين مطلعين وراغبين في السوق. وتعتبر القيمة الأولى قيمة خاصة بالمنشأة أما القيمة الثانية فليست كذلك. ولا يمكن أن تساوي صافي القيمة القابلة للتحقيق للمخزون القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.

٨ يضم المخزون البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع شاملة، على سبيل المثال البضائع المشتراه من قبل تجار التجزئة لغاية إعادة البيع والأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لإعادة بيعها، كما يضم المخزون كذلك البضائع تامة الصنع أو تلك التي تحت التصنيع من قبل المشروع. كما تضم المواد الأولية واللوازم التي تنتظر الإستخدام في العملية الإنتاجية. أما في حالة مقدم الخدمة فإن المخزون يضم تكاليف الخدمة، كما وصفت في الفقرة ١٦، والتي لم يعترف المشروع بعد بالإيرادات المرتبطة بها (أنظر معيار المحاسبه الدولي ١٨ "*الإيراد*").

قياس المخزون

٩ **يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.**

تكاليف المخزون

١٠ **يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة في سبيل جلب المخزون ووضعة في حالته ومكانة الحاليين.**

تكاليف الشراء

١١ تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء، ورسوم الإستيراد والضرائب الأخرى (عدا تلك القابلة للإسترداد من قبل المشروع من سلطات الضرائب)، ومصاريف النقل، ومصاريف المناولة والمصاريف الأخرى التي تعزا مباشرة في الحصول على البضائع الجاهزة، والمواد والخدمات. أما الحسومات التجارية والرديات والبنود الأخرى المشابهة فتطرح لغايات تحديد تكاليف الشراء.

تكاليف التحويل

١٢ تضم تكاليف التحويل التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج، مثل الأجور المباشرة. كما تشمل التحميل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها في تحويل المواد الأولية إلى بضائع جاهزة. إن تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة هي التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى نسبيا" ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل الإستهلاك ومصاريف صيانة مباني ومعدات المصنع وتكاليف إدارة المصنع.أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بصورة مباشرة أو شبة مباشرة، مع حجم النشاط، مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

١٣ ويتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس الطاقة العادية لوسائل الإنتاج. وتتمثل الطاقة العادية في الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط خلال عدد من الفترات أو المواسم في الظروف العادية مأخذواً في الإعتبار فقدان الطاقة الناتجة عن الصيانة المخطط لها. ويمكن استخدام المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان قريب من الطاقة العادية. ولا يتم زيادة مصاريف الإنتاج المباشرة الثابتة المحملة لكل وحدة منتجة كنتيجة لانخفاض الإنتاج أو التعطل عن العمل. ويعترف بمصاريف الإنتاج غير المباشرة غير المحملة كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها. في فترات الإنتاج العالي فوق العادة تخفض التكلفة غير المباشرة الثابتة المحملة لكل وحدة من وحدات الإنتاج لكي لا يتم قياس المخزون بأكثر من تكلفته، أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فتحمل لكل وحدة من وحدات الإنتاج على أساس الإستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

١٤ يمكن أن يتمخض عن العملية الإنتاجية أكثر من منتج واحد في نفس الوقت وهذه الحالة على سبيل المثال عند إنتاج المنتجات المشتركة أو عندما يكون هناك منتج رئيسي ومنتج فرعي. عندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج مُعرفه بشكل منفصل فإنها توزع على المنتجات على أساس منطقي وثابت. ويمكن أن يتم التخصيص، على سبيل المثال، على أساس القيمة البيعية النسبية لكل منتج أما في مرحلة عملية الإنتاج عندما تصبح المنتجات مفصوله بوضوح أو عند إتمام الإنتاج. معظم المنتجات الفرعية بطبيعتها ليست مادية، وعندما تكون هذه الحاله فإنها غالباً ما يتم قياسها بالقيمة الصافية القابلة للتحقق وتطرح هذه القيمه من تكلفة المنتج الرئيسي، وعليه فإن القيمة المرحلة التي يظهر فيها المنتج الرئيسي في الدفاتر لا تختلف مادياً عن تكلفتة.

تكاليف أخرى

١٥ تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون السلعي فقط في حدود ما يتم تكبده منها من أجل إحضار المخزون إلى حالته ومكانه الحاليين. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب شمول المصاريف غير المباشرة غير الإنتاجية أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

١٦ من أمثلة التكاليف التي تستبعد من تكلفة المخزون ويعترف بها كمصاريف في الفترة التي يتم تكبدها فيها:

(أ) الكميات غير العادية من المواد التالفة، والأجور وتكاليف الإنتاج الأخرى؛

(ب) تكاليف التخزين إلا إذا كانت هذه التكاليف ضرورية في العملية الإنتاجية من قبل مرحلة إنتاجية إضافية؛

(ج) المصاريف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في جلب المخزون إلى حالته ومكانه الحاليين؛ و

(د) تكاليف البيع.

١٧ معيار المحاسبه الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" في ظروف محددة يسمح بشمول تكاليف الإقتراض في تكلفة المخزون.

١٨ يمكن أن تشتري المنشأة المخزون وفق بنود تسوية مؤجلة. وعندما يحتوي الترتيب بشكل فعال على عنصر تمويل فإن ذلك العنصر، يتم الإعتراف بذلك العنصر، على سبيل المثال الفرق بين سعر الشراء وفقا لبنود الإئتمان العادية والمبلغ المدفوع، كمصروف فائدة خلال فترة التمويل.

تكاليف المخزون لمقدم الخدمة

١٩ إلى الحد الذي يكون فيه لدى مزودي الخدمات مخزونا، يقومون بقياسه بتكاليف إنتاجهم. تتكون تكلفة المخزون لمقدم الخدمة بشكل أساسي من العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة التي تعزى لذلك، لا تتضمن تكلفة المخزون العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة بل يعترف بها كمصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها. لا تشتمل تكلفة المخزون لمزود الخدمات على هوامش الربح أو المصاريف غير المباشرة غير المنسوبة التي يتم تقسيمها غالبا إلى أسعار يتم تحميلها من قبل مزودي الخدمات.

تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية

٢٠ ضمن معيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*" المخزون يتضمن المنتجات الزراعية التي حصدها مشروع من أصوله البيولوجية ويقيم عند الإعتراف الأولي به بقيمته العادلة عند الحصاد ناقصاً التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع. هذه هي تكلفة المخزون عند المباشرة بتطبيق هذا المعيار.

أساليب قياس التكلفة

٢١ أساليب قياس تكلفة المخزون، مثل التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة للتسهيل إذا كانت نتائجها تقارب التكلفة. وتأخذ التكاليف المعيارية في حسابها المستوى العادي من المواد الأولية والمهمات والعمل والكفاءة والطاقة المستخدمه. وهذه يتم مراجعتها بإنتظام، وإن لزم، تعدل في ضوء الظروف الحالية.

٢٢ تستخدم طريقة التجزئه غالباً في قطاع البيع بالمفرق لقياس المخزون بالأعداد الكبيرة سريعة التغير والمتشابهة في ربحيتها والتي من غير العملي استخدام طرق أخرى لقياسها. تتحدد تكلفة المخزون بطرح نسبة الربح الإجمالي المناسبة من القيمة البيعية للمخزون. وتأخذ هذه النسبة في الإعتبار المخزون الذي تم تنزيلة إلى ما دون سعر البيع الأساسي، كما يستخدم غالباً متوسط نسبة ربح إجمالي لكل قسم تجزئة.

صيغ تحديد التكلفة

٢٣ التكلفة المحدده والمعرفه بكل بند من المخزون على حدة بالنسبة لبنود المخزون غير القابلة عادة للتبديل وللسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة. يجب تميزها بشكل معين وذلك للتكاليف الفردية

٢٤ تعنى طريقة التكلفة المحدده والمعرفة بكل بند بأن يتم تحميل كل بند معرف من المخزون بالتكلفة المحددة له. وهذه معالجة مناسبة للبنود التي تخصص لمشروعات محددة سواء اشتريت أم أنتجت. ولكن هذه الطريقة غير مناسبة عندما يكون هناك عدداً كبيراً من بنود المخزون القابلة عادة للتبديل. وفي مثل هذه الظروف فإنه أسلوب إختيار البنود المتبقية في المخزون يمكن إستخدامه لإستخراج التأثيرات المحددة سلفاً على صافي الربح أو الخسارة للفترة.

٢٥ يجب تعيين تكلفة المخزون، عدا تلك المذكورة في الفقرة ١٩، بصيغة الوارد أولاً صادر أولاً أو صيغة المتوسط الموزون للتكلفة. تستخدم المنشأة نفس معادلة التكلفة لجميع المخزونات التي تكون ذات طبيعة واستخدام مماثل بالنسبة للمنشأة. وبالنسبة للمخزونات ذات الطبيعة أو الإستخدام المختلف، يمكن تبرير معادلات تكلفة مختلفة.

٢٦ على سبيل المثال، يكون للمخزون المستخدم في قطاع أعمال معين استعمال مختلف بالنسبة للمنشأة عن نفس نوع المخزون المستخدم في قطاع أعمال آخر. إلا أن الإختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون (أو في قوانين الضريبة المختلفة) يعد وحده غير كافيا لتبرير استخدام معادلات التكلفة المختلفة.

٢٧ تفترض معادلة الوارد أولا يُصرف أولا "FIFO" أن بنود المخزون التي يتم شراؤها أو إنتاجها أولا يتم بيعها أولا وبالتالي تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي يتم شراؤها أو إنتاجها حديثا. وبموجب معادلة المتوسط المرجح للتكلفة، يتم تحديد تكلفة كل بند من المتوسط المرجح لتكلفة بنود مشابهة في بداية الفترة وتكلفة بنود مشابهة يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة. ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري أو عندما يتم استلام كل شحنة إضافية، بالإعتماد على ظروف المنشأة.

صافي القيمة القابلة للتحقق

٢٨ قد يكون من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا أصيب بتلف، أو أصبح متقادماً كلياً أو جزئياً أو تناقصت أسعار بيعه. كما قد لا يكون من الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفة المقدرة لإتمام الصنع أو التكلفة المقدره التي سيتم تكبدها لإتمام البيع . إن تنزيل قيمة المخزون دون التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق ممارسة تتفق ووجهة النظر القائلة بعدم جواز إظهار الأصل بما يزيد عن المبالغ المتوقع تحقيقها من بيعه أو استخدامه.

٢٩ يجري في العادة تنزيل قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقق على اساس كل بند على حدة وفي بعض الأحيان قد يكون مناسباً ضم البنود المتشابهة أو المترابطة في مجموعات، مثلما هي الحال بالنسبة لبنود المخزون العائده لنفس خط الإنتاج ذات الأغراض أو الإستخدامات النهائية المتشابهة أو التي تنتج وتسوق في نفس المنطقة الجغرافية ولا يمكن عملياً تقييمها بشكل مفصول عن بنود أخرى في ذلك الخط الإنتاجي. إن من غير المناسب تنزيل المخزون بناءً على تصنيفاته، مثل، البضائع الجاهزة، أو كافة أنواع المخزون في صناعة أو منطقة جغرافية محددة.أما بالنسبة لمقدم الخدمة فيقوم عادة بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة مسعرة لوحدها. وعليه تعامل كل خدمة كبند مستقل.

٣٠ إن تقديرات القيمة القابلة للتحقق تعتمد على الدليل الأكثر موثوقية والمتوفرة في وقت عمل التقدير للمبلغ المتوقع أن يحققه المخزون. وتأخذ هذه التقديرات في الحسبان تقلبات السعر أو التكلفة المرتبطة مباشرة

بالأحداث التي تحدث بعد نهاية الفترة إلى الحد الذي تؤكد فيه هذه الأحداث للظروف السائدة عند نهاية الفترة.

٣١ تأخذ تقديرات القيمة القابلة للتحقق في الحسبان الغرض من الإحتفاظ بالمخزون، على سبيل المثال، تحدد القيمة القابلة للتحقق لكمية البضاعه المحتفظ بها لمواجهة المبيعات أو عقود الخدمة على اساس سعر التعاقد. وإذا كانت عقود البيع لأقل من الكميات المحتفظ بها فإن القيمة القابلة للتحقق لهذه الزيادة تبنى على أسعار البيع العامة. أما الخسائر الطارئة على عقود البيع لكميات تزيد عن المخزون المحتفظ به أو من عقود شراء المشروع تعالج المخصصات والإلتزامات الطارئة بموجب معيار محاسبه الدولي ٣٧ – *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*.

٣٢ لا يتم تنزيل قيمة المواد الأولية والمهمات المحتفظ بها لغاية إنتاج المخزون إذا كان من المتوقع إن تباع البضاعة الجاهزة التي سوف تدخل في تكوينها هذه المواد والمهمات بسعر التكلفة أو أعلى منه.ولكن إذا دل انخفاض سعر المواد الأولية على أن تكلفة البضاعة الجاهزة سوف تتجاوز القيمة القابلة للتحقق فيتم تنزيل قيمة المواد الأولية إلى القيمة القابلة للتحقق. وفي مثل هذه الحالة قد تكون تكلفة استبدال المواد الأولية أفضل قياس متوفر لصافي قيمتها القابلة للتحقق.

٣٣ يجب إعادة تقدير القابلية للتحقق في كل فترة لاحقة. عندما لا تعد الظروف التي أدت مسبقا إلى انخفاض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة قائمة أو عندما يكون هناك دليل واضح على زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقيق بسبب تغير الظروف الإقتصادية، فإنه يتم عكس مبلغ الإنخفاض في القيمة (أي يقتصر القيد العاكس على مبلغ انخفاض القيمة الأصلي) وبالتالي يكون المبلغ المسجل هي التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق– أيهما أقل. ويحدث هذا، على سبيل المثال عندما يبقى المخزون المحتفظ به بصافي القيمة القابلة للتحقق بسبب انخفاض سعر بيعة موجوداً حتى فترة لاحقة ويكون سعر بيعه قد ازداد.

الإعتراف بالمخزون كمصروف

٣٤ عندما يباع المخزون يجب الإعتراف بالقيمة المدرجة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم الإعتراف في الإيرادات المرتبطة به. أما مبلغ تنزيل المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون فيجب الإعتراف بها كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التنزيل أو الخسارة. أما بالنسبة لعكس أي تنزيل، والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الإعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها العكس.

٣٥ بعض أنواع المخزون يمكن أن تحمل لحساب أصول أخرى، على سبيل المثال ، المخزون المستخدم في الإنشاء الذاتي للممتلكات والمصانع والمعدات. وعليه يعترف بالمخزون المحمل لأصل آخر بهذه الطريقة كمصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

الإفصاح

٣٦ يجب ا ن تفصح البيانات المالية عن المعلومات التالية:

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛

(ب) القيمة الإجمالية المرحله للمخزون والقيمة المرحله حسب التصنيفات الملائمة للمشروع ؛

(ج) القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل من تكلفة البيع:

(د) أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصروف للفترة بموجب الفقرة ٣٤؛

(هـ) مبلغ أي تخفيض أو تغير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة بموجب الفقرة ٣٤؛ و

(و) الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل المخزون بموجب الفقرة ٣٤؛ و

(ز) القيمة المرحله للمخزون المرهون كضمان للإلتزامات.

٣٧ إن المعلومات حول القيم التي تظهر بها التصيفات المختلفة للمخزون والتغيرات في قيم هذه الأصول مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وتتكون التصنيفات الشائعة من هذا المخزون من البضائع، ولوازم الإنتاج والمواد الأولية، والإنتاج تحت التصنيع، والبضائع الجاهزة. أما مخزون مقدم الخدمة فيمكن وصفة بأنه عمل قيد الإنجاز.

٣٨ تتألف تكلفة المخزونات المعترف بها كمصروف خلال الفترة من تلك التكاليف المشمولة سابقاً في قياس بنود المخزون المباعة وتكاليف الإنتاج غير المباشرة غير المخصصة، وتكاليف إنتاج المخزون غير العادية وقد تتطلب ظروف المشروع كذلك شمول تكاليف أخرى، مثل تكاليف التوزيع.

٣٩ تعتمد بعض المشاريع أسلوب مختلف لقائمة الدخل ينتج عنه إظهار مبالغ مختلفة عن تكلفة المخزون المعترف بها كمصروف خلال الفترة. وتحت هذا الأسلوب المختلف يظهر المشروع مبالغ المصروفات التشغيلية القابلة للتحميل لإيرادات الفترة،مصنفة حسب طبيعتها. وفي مثل هذه الحالة يظهر المشروع التكاليف المعترف بها كمصروف للمواد الأولية والمستهلكات، وتكاليف العمل ومصاريف التشغيل الأخرى مع المبلغ الذي يمثل صافي التغير في المخزون للفترة.

تاريخ التطبيق

٤٠ على الشركة أن تبدأ تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع التطبيق المبكر. أما اذا قامت الشركة البدء بتطبيق هذا المعيار قبل ١ يناينر ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة

سحب البيانات الأخرى

٤١ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" (المعدل في ١٩٩٣).

٤٢ حل هذا المعيار محل التفسير-١ *التماثلية- معادلة التكاليف المختلفة للمخزون*.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في حزيران ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تتمثل في إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المخزون الموضوعة من قبل معيار المحاسبة الدولي، فإن أساس الإستنتاجات لا يتناول المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها.

النطاق

الإشارة إلى نظام التكلفة التاريخية

إستنتاج ٤ أشار كل من الهدف ونطاق التطبيق في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ إلى "المعالجة المحاسبية للمخزون بموجب نظام التكلفة التاريخية". وقد فسر البعض تلك العبارة على أنها تعني أن المعيار ينطبق فقط بموجب نظام التكلفة التاريخية ويسمح للمنشآت بخيار تطبيق أسس قياس أخرى، على سبيل المثال القيمة العادلة.

إستنتاج ٥ قرر المجلس أنه يمكن النظر إلى هذه العبارة على أنها تتيح خيارا معينا، ينتج عنه تطبيق غير متسق للمعيار. وبالتالي قام المجلس بحذف عبارة "في سياق نظام التكلفة التاريخية في محاسبة المخزون" لبيان أن المعيار ينطبق على كافة المخزونات التي لا يتم إعفاؤها بشكل محدد من نطاق تطبيقه.

مخزون التجار والوسطاء

إستنتاج ٦ اقترحت مسودة العرض استثناء مخزون غير منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والمعادن الخام من نطاق تطبيق المعيار إلى الحد الذي يتم فيه قياس هذه المخزونات بصافي القيمة القابلة للتحقيق وفقا للممارسات الصناعية الثابتة. إلا أن البعض لم يوافق على هذا الإعفاء من النطاق للأسباب التالية:

(أ) ينبغي أن ينطبق الإعفاء من النطاق على كافة أنواع المخزون الخاص بالتجار والوسطاء؛

(ب)تتمثل الممارسة القائمة التي ينبغي على التجار والوسطاء إتباعها في منهج تسويق العلامة بدلا من تقييم هذا المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقيق؛ و

(ج) لا تعتبر الإرشادات حول صافي القيمة القابلة للتحقيق الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢ مناسبة لتقييم مخزون التجار والوسطاء.

إستنتاج ٧ وجد المجلس أن هذه الملاحظات مقنعة. لذلك قرر أنه ينبغي أن لا ينطبق المعيار على قياس المخزون الخاص بالأفراد التاليين:

(أ) منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقيق (كما هو الحال في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢)، أو

(ب)تجار ووسطاء السلع عندما يتم قياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.

إستنتاج ٨ قرر المجلس كذلك أن قياس أثر المخزون على ربح أو خسارة الفترة ينبغي أن ينسجم مع خاصية قياس المخزون الذي من أجله يُسمح بالإعفاء. وبالتالي لتطبيق البند (أ) أو (ب)، يتطلب المعيار تضمين التغييرات في المبلغ المعترف به للمخزون في ربح أو خسارة الفترة. ويعتقد المجلس أن هذا مناسب بشكل محدد في حالة تجار ووسطاء السلع لأنهم يسعون إلى الإستفادة من تقلبات الأسعار والهوامش التجارية.

معادلات التكلفة

إستنتاج ٩ أتاح الجمع بين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ والتفسير ١ *الإتساق – معادلات التكلفة المختلفة للمخزون* خيارا معينا بين معادلات الوارد أولا يصرف أولا (FIFO) والمتوسط المرجح للتكلفة (المعالجة التحليلية) وطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا (LIFO) (المعالجة البديلة المسموحة). وقرر المجلس إلغاء البديل المسموح به المتمثل في استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا.

إستنتاج ١٠ وتُعامل طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا أحدث بنود المخزون على أنه يتم بيعها أولاً، وبالتالي يتم الإعتراف بالبنود المتبقية في المخزون كما لو أنها الأقدم. ولا تمثل هذه الطريقة عموما تمثيلا موثوقا لتدفقات المخزون الفعلية.

إستنتاج ١١ تعتبر طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا محاولة لمواجهة عجز واضح في نموذج المحاسبة التقليدي (قياس تكلفة مصروف السلع المباعة بالرجوع إلى الأسعار المهملة للمخزون المباع، بينما يتم قياس إيراد المبيعات بالأسعار الحالية). وتحقق الطريقة ذلك عن طريق وضع افتراض غير واقعي لتدفق التكاليف.

إستنتاج ١٢ يكون غالباً استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا في الإبلاغ المالي مدفوعا بمتطلبات الضريبية، لأنه يؤدي إلى حساب تكلفة مصروف السلع المباعة باستخدام أحدث الأسعار التي يتم اقتطاعها من الإيراد في تحديد الهامش الإجمالي. وتخفض هذه الطريقة من الأرباح بأسلوب يميل إلى عكس التأثير الذي يتأتى عن الأسعار المتزايدة (المنخفضة) على تكلفة استبدال المخزون المباع. إلا أن هذا التأثير يعتمد على العلاقة بين أسعار أحدث عمليات شراء المخزون وتكلفة الإستبدال في نهاية الفترة. لذلك، لا تعتبر هذه طريقة منتظمة بحق لتحديد أثر الأسعار المتغيرة على الأرباح.

إستنتاج ١٣ يؤدي استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا إلى الإعتراف بالمخزون في الميزانية العمومية بمبالغ ترتبط إلى حد ضئيل بمستويات التكلفة الحديثة للمخزون. إلا أن استخدام هذه الطريقة

يمكن أن يؤدي إلى تشويه الربح أو الخسارة، لا سيما عندما يُفترض استخدام "المستويات الأقدم المحتفظ بها" من المخزون عندما يكون المخزون منخفضا إلى حد كبير. ومن المرجح جدا في هذه الظروف أنه سيتم استخدام المخزون الجديد نسبيا لتلبية الطلب المتزايد على المخزون.

إستنتاج ١٤ وقد ناقش بعض المجاوبون أن لاستخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا مميزات في بعض الظروف لأنها تؤدي جزئيا إلى تعديل الربح أو الخسارة لاستيعاب التغييرات في الأسعار. وقد توصل المجلس إلى أنه من غير الملائم أن يتم السماح باستخدام منهج يؤدي إلى قياس ربح أو خسارة الفترة لا ينسجم مع قياس المخزون لأغراض الميزانية العمومية.

إستنتاج ١٥ وجادل آخرون أنه في بعض الصناعات، مثل صناعة النفط والغاز، تتحكم الإعتبارات الأمنية بمستويات المخزون وغالبا ما تمثل تسعين يوما من المبيعات كحد أدنى. ويناقشون كذلك أنه، في هذه الصناعات، يعكس استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا أداء المنشأة بشكل أفضل لأن المخزونات المحتفظ بها كمخزون ضمان يعد أقرب إلى الأصول طويلة الأجل من رأس المال العامل.

إستنتاج ١٦ لم يقتنع المجلس بهذه المناقشات لأن مخزونات الضمان هذه لا تتطابق مع المستويات التاريخية بموجب حساب طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا.

إستنتاج ١٧ وناقش بعض المجاوبون أنه في بعض الحالات، على سبيل المثال، عند قياس نفايات الفحم أو أكوام الحديد أو الخردة المعدنية (أي حين يتم إعادة ملئ حاويات المخزون من خلال تعويض كامل الكمية)، تعكس طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا التدفق المادي الفعلي للمخزون.

إستنتاج ١٨ توصل المجلس إلى أن تقييم هذا المخزون يتبع منهج مباشر لتحديد التكلفة تتطابق فيه التدفقات المادية الفعلية مع التكاليف المباشرة، وهي طريقة تختلف عن طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا.

إستنتاج ١٩ قرر المجلس إلغاء استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا بسبب نقص مصداقيتها في تمثيل تدفقات المخزون. ولا يستثني هذا القرار طرق تكاليف محددة تعكس تدفقات المخزون المشابهة لطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا.

إستنتاج ٢٠ أقر المجلس أنه، في بعض الإختصاصات، يمكن استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا لأغراض الضريبة فقط إذا كانت تُستخدم تلك الطريقة أيضا لأغراض المحاسبة. إلا أن المجلس استنتج أن الإعتبارات الضريبية لا توفر أساسا مناسبا من المفاهيم لاختيار المعالجة المحاسبية الملائمة وأنه من غير المقبول السماح باستخدام معالجة محاسبية أقل مستوى فقط بسبب الأنظمة والفوائد الضريبية في اختصاصات معينة. وقد يشكل هذا قضية بالنسبة لسلطات الضريبة المحلية.

إستنتاج ٢١ يتابع معيار المحاسبة الدولي ٢ السماح باستخدام كلا من طريقة الوارد أولا يصرف أولا وطريقة المتوسط المرجح للمخزون القابل للتبادل.

تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة

إستنتاج ٢٢ اقترحت مسودة العرض حذف الفقرات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ التي تطلبت الإفصاح عن تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة، لأن هذا الإفصاح مطلوب في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

إستنتاج ٢٣ وقد لاحظ بعض المجاوبون أن معيار المحاسبة الدولي ١ لا يتطلب بشكل محدد الإفصاح عن تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة عند عرض تحليل المصاريف الذي يستخدم تصنيفا يرتكز على وظيفتها. وقد ناقشوا أن هذه المعلومات مهمة لفهم البيانات المالية. لذلك قرر المجلس أن يقتضي هذا الإفصاح بشكل محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول على نطاق واسع نفس الموضـــوع على الرغم من اختلاف الإرشادات.

ويوضح هذا الجدول أيضا كيفية دمج متطلبات التفسير ١ في النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢	الفقرة الحالية في المعيار ٢
الموضوع	١
١	٢، ٣
٢	لا يوجد
٣	٤
٤	٦
٥	٨
٦	٩
٧	١٠
٨	١١
٩	لا يوجد
١٠	١٢
١١	١٣
١٢	١٤
١٣	١٥
١٤	١٦
١٥	١٧
١٦	١٩

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢	الفقرة الحالية في المعيار ٢
١٦أ	٢٠
١٧	٢١
١٨	٢٢
١٩	٢٣
٢٠	٢٤
٢١	٢٥
٢٢	٢٧
٢٣	لا يوجد
٢٤	لا يوجد
٢٥	٢٨
٢٦	٢٩
٢٧	٣٠
٢٨	٣١
٢٩	٣٢
٣٠	٣٣
٣١	٣٤
٣٢	لا يوجد

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢	الفقرة الحالية في المعيار ٢
٣٣	٣٥
٣٤	٣٦
٣٥	٣٧
٣٦	لا يوجد
٣٧	٣٦
٣٨	٣٨
٣٩	٣٩
٤٠	لا يوجد
٤١	٤٠
لا يوجد	٣
لا يوجد	٥
لا يوجد	٧
لا يوجد	١٨
لا يوجد	٤١
لا يوجد	٤٢
التفسير-١	٢٥، ٢٦

معيار المحاسبة الدولي ٧

بيان التدفق النقدي

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبه الدولي ٧

بيان التدفق النقدي

إن معيار المحاسبة الدولي٧ "*بيان التدفق النقدي*" مبين في الفقرة ١-٥٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي٧ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*" معيار المحاسبة الدولي٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبه الدولي ٧

بيان التدفق النقدي

الهـــدف

إن معلومات التدفقات النقدية للمشروع مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، وحاجات المشروع في إستخدام هذه التدفقات النقدية. فالقرارات الإقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي القوائم المالية تتطلب تقييماً لقدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها وعلى توقيتها ودرجة تأكيد عملية توليدها.

والهدف من هذا المعيار هو الإلزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمشروع بواسطة بيان التدفق النقدي والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

النطاق

١ **على المشروع إعداد بيان التدفق النقدي وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، وتقديمها كجزء مكمل لبياناتها المالية لأي فترة تقدم عنها البيانات المالية.**

٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي السابع، *قائمة التغيرات في المركز المالي*" الموافق عليه في يوليو ١٩٧٧.

٣ يهتم مستخدمو البيانات المالية بالكيفية التي يولد ويستخدم فيها المشروع النقدية وما يعادلها. وهذه هي الحالة بغض النظر عن طبيعة نشاطات المشروع وعما إذا كان يمكن النظر إلى النقدية كناتج للمشروع كما هو الحال بالنسبة للمنشأة المالية. فالمشاريع تحتاج إلى النقدية ولنفس الأسباب جوهرياً رغم اختلاف نشاطاتها الأساسية المولدة للايراد. فهي تحتاج إلى النقدية لتسيير عملياتها، ولدفع إلتزاماتها وتوفير العوائد للمستثمرين فيها، وعليه يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تقديم بيان التدفق النقدي.

فوائد معلومات التدفق النقدي

٤ عندما يستخدم بيان التدفق النقدي بالإقتران مع باقي البيانات المالية، فإنها تزود المستخدمين بمعلومات تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول المشروع، وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولة المنشأة وقدرتها على الوفاء بالدين) وقدرتها في التأثير على مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها لأجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة. فمعلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، كما تساعد المستخدمين على تطوير نماذج لتقدير ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمشاريع مختلفة. كما تحسن قابلية المقارنة بين تقارير الأداء لعدة مشاريع لأنها تستبعد الآثار الناجمة عن إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات والأحداث.

٥ غالباً ما تستخدم معلومات التدفق النقدي التاريخية كمؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة تأكيد التدفقات النقدية المستقبلية. وهي مفيدة كذلك في إختبار دقة التقديرات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية وفحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وأثر الأسعار المتغيرة.

التعاريف

٦ ***تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة أدناه:***

النقدية **وتشمل النقدية الجاهزة والودائع تحت الطلب.**

النقدية المعادلة **وهي الإستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي تكون قابلة للتحول إلى مبالغ معلومه من النقد وهي غير خاضعة لمخاطر هامة تغير القيمة.**

التدفقات النقدية **وهي عبارة عن التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.**

النشاطات التشغيلية **وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الإستثمارية أو التمويلية.**

النشاطات الإستثمارية **وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الإستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.**

النشاطات التمويلية **وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض التي تقوم بها المنشأة.**

النقدية وما يعادلها

٧ يتم الإحتفاظ عادة بالبنود بمعادلات النقد من أجل مواجهة الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأجل الإستثمار أو الأغراض الأخرى. ولأجل أن يكون الإستثمار مؤهلاً لاعتباره معادلاً للنقدية يجب أن يكون قابلاً للتحول إلى مبلغ معين من النقدية ولا يكون عرضة لمخاطر هامة بالنسبة للتغير في القيمة. لذلك يكون الإستثمار مؤهلاً عادة لإعتباره معادلاً للنقد عندما يكون موعد استحقاقه قصير الأجل أي ٣ أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها. أما الإستثمارات في الأسهم فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها، نقدية معادلة، مثال ذلك حالة شراء أسهم ممتازة خلال فترة قصيرة من تاريخ استحقاقها وبتاريخ استرداد محدد.

٨ يعتبر الإقتراض من البنوك عموماً نشاطات تمويلية. ولكن في بعض البلدان تشكل "حسابات السحب على المكشوف" والتي تكون قابلة للسداد عند الطلب جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المشروع. وفي هذه الحالات تدخل "حسابات السحب على المكشوف" كجزء من النقدية وما يعادلها، وتتصف هذه الترتيبات البنكيه غالباً بتذبذب رصيد البنك من كونه رصيداً موجباً إلى رصيد "سحب على المكشوف".

٩ يستبعد من التدفقات النقدية الحركات بين بنود النقدية وما يعادل النقدية بسبب أن هذه المكونات تعتبر جزءاً من إدارة النقدية للمنشأة وليس جزءاً من النشاطات التشغيلية والإستثمارية أو التمويلية، فإدارة النقدية تتضمن إستثمار النقدية الزائدة في بنود معادلة النقدية.

عرض بيان التدفق النقدي

١٠ **يجب أن يظهر بيان التدفق النقدي التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.**

١١ يعرض المشروع تدفقاته النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية بالأسلوب الأكثر ملاءمة لأعماله. فالتصنيف حسب النشاط يوفر معلومات تسمح للمستخدمين تقدير أثر هذه النشاطات على المركز المالي ومبلغ النقدية وما يعادلها للمشروع كما يمكن استخدام هذه المعلومات لتقييم العلاقات بين تلك النشاطات.

١٢ قد تشمل عملية واحدة تدفقات نقدية يمكن تصنيفها بأشكال مختلفة. على سبيل المثال عندما تكون عملية سداد القرض نقداً تتضمن كلا الفائدة وأصل القرض فإنه في هذه الحالة يمكن تصنيف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي بينما يصنف عنصر سداد أصل القرض على أنه نشاط تمويلي.

النشاطات التشغيلية

١٣ يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناشئ عن النشاطات التشغيلية مؤشراً أساسياً عن المدى الذي ساهمت به عمليات المشروع في توليد تدفقات نقدية كافية لسداد الديون، والحفاظ على القدرة التشغيلية للمشروع، ودفع أرباح الأسهم، والقيام بإستثمارات جديدة بدون اللجوء لمصادر تمويل خارجية. فالمعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة بالإقتران مع معلومات أخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

١٤ تشتق التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية من النشاطات الرئيسية المنتجة للايراد في المشروع. وعليه، فهي تنتج بشكل عام عن العمليات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح والخسارة. من أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي :

(أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛

(ب) المقبوضات النقدية من الأتاوات والرسوم والعمولات والإيراد الآخر؛

(ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل بضائع وخدمات؛

(د) المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم؛

(هـ) المدفوعات والمقبوضات النقدية لمشروع التأمين مقابل الأقساط والمطالبات والدفعات السنوية ومنافع التأمين الأخرى؛

(و) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل او المبالغ المستردة منها ما لم يكن ممكناً ربطها مباشرة بالنشاطات الإستثمارية والتمويلية؛ و

(ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود محتفظ بها للتعامل أو الإتجار.

بعض العمليات المالية، مثل بيع أحد بنود الآلات قد ينشأ عنها ربح أو خسارة تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. إلا أن التدفقات النقدية المتعلقة بتلك العمليات تعتبر تدفقات نقدية من النشاطات الإستثمارية.

١٥ قد يحتفظ المشروع بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو الإتجار، وفي مثل هذه الحالة تشبه هذه البنود المخزون السلعي المشترى خصيصاً لإعادة البيع. وعليه فإن التدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الأوراق المالية المقتناة لغايات التعامل أو الإتجار تصنف على أنها نشاطات تشغيلية، وبالمثل فإن المدفوعات النقدية مقدماً والقروض التي تقدمها المنشآت المالية تصنف عادة على أنها نشاطات تشغيلية حيث أنها ذات صله بالنشاط الرئيسي المنتج للايراد في ذلك المشروع.

النشاطات الإستثمارية

١٦ يعتبر الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات الإستثمارية أمراً هاماً لأن هذه التدفقات النقدية تمثل مدى ما يدفع من نفقات على الموارد التي تستخدم في توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. فيما يلي أمثلة للتدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية:

(أ) المدفوعات النقدية للحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تلك العائدة لتكاليف التطوير الرأسمالية والممتلكات والمصانع والمعدات التي يقوم المشروع بتشييدها ذاتياً؛

(ب) المقبوضات النقدية من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛

(ج) المدفوعات النقدية لامتلاك أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين لمشاريع أخرى والحصص في المشاريع المشتركة (عدا المدفوعات للأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو تلك المقتناه لأغراض التعامل أو الإتجار)؛

(د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو أدوات دين للمشاريع الأخرى أو الحصص في المشاريع المشتركة (عدا المقبوضات من الأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو المقتناة لأغراض التعامل أو الإتجار)؛

(هـ) السلفيات والقروض المقدمه لأطراف أخرى (عدا السلفيات والقروض المقدمة من قبل المنشآت المالية)؛

(و) المقبوضات النقدية من سداد السلفيات والقروض التي قدمت للأطراف الأخرى(عدا تلك السلفيات والقروض المقدمة من قبل المنشآت المالية)؛

(ز) المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود المسبقه، وعقود الخيار، وعقود التبادل إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو الإتجار أو عند تصنيف المدفوعات ضمن النشاطات التمويلية؛ و

(ح) المقبوضات النقدية للعقود المستقبلية والعقود المسبقة وعقود الخيار وعقود التبادل إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو الإتجار أو عند تصنيف النقد المستلم ضمن النشاطات التمويلية.

عندما تتم المحاسبة عن العقد على أساس انه عقد تحوط لوضع محدد، فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تصنف بنفس الطريقة التي تصنف بها التدفقات النقدية للوضع الذي تمت حمايته.

النشاطات التمويلية

١٧ أن الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية مهم لأنه مفيد في التنبؤ بمطالبات مقدمي رأس مال المشروع في التدفقات النقدية المستقبلية، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

(أ) المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛

(ب) المدفوعات النقدية لمالكي المشروع لشراء أو رد أسهم المشروع؛

(ج) المتحصلات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهونات العقارية وغيرها من الإقتراضات قصيرة أو طويلة الأجل؛

(د) المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة؛ و

(هـ) المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الإلتزام القائم المتعلق بعقد تأجير تمويلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية

١٨ يجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية بإستخدام إما :

(أ) الطريقة المباشرة؛ والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية؛ أو

(ب) الطريقة غير المباشرة؛ والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروف المتعلقة بالتدفقات النقدية الإستثمارية أو التمويلية.

١٩ وتشجع المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام "الطريقة المباشرة" حيث أنها توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى "الطريقة غير المباشرة". فعند استخدام "الطريقة المباشرة" يمكن الحصول على معلومات عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية إما:

(أ) من السجلات المحاسبية للمشروع؛ أو

(ب) بتعديل المبيعات وتكلفة المبيعات (إيراد الفوائد والدخل المشابه ومصروف الفوائد والأعباء المشابهة للمنشآت المالية) والبنود الأخرى في قائمة الدخل عن:

(١) التغيرات أثناء الفترة في المخزون السلعي والذمم المدينة والدائنة ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي؛

(٢) البنود غير النقدية الأخرى؛ و

(٣) البنود النقدية الأخرى التي لها أثر إستثماري أو تمويلي.

٢٠ بموجب "الطريقة غير المباشرة"، يحدد صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية بتعديل صافي الربح أو الخسارة بالآثار من :

(أ) التغيرات أثناء الفترة في المخزون السلعي والذمم المدينة والذمم الدائنة ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي؛

(ب) البنود غير النقدية مثل الإستهلاكات والمخصصات والضرائب المؤجلة، وأرباح وخسائر العملات الأجنبية غير المتحققة والأرباح غير الموزعة من الشركات الزميلة وحقوق الأقلية؛ و

(ج) جميع البنود النقدية الأخرى ذات الأثر الإستثماري والتمويلي.

وكأسلوب بديل، يمكن أن يعرض صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية بموجب "الطريقة غير المباشرة"، وذلك بإظهار الإيرادات والمصروفات المفصح عنها في بيان الدخل والتغيرات التي طرأت خلال الفتره في بنود المخزون السلعي والذمم المدينة والدائنة ذات العلاقة النشاط التشغيلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية والتمويلية

٢١ يجب على المشروع أن يعرض وبشكل منفصل الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية التي تنشأ عن النشاطات الإستثمارية والتمويلية، بإستثناء التدفقات النقدية الواردة في الفقرات (٢٢) و(٢٤) والتي تعرض على أساس صافي المبالغ.

التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافي المبالغ

٢٢ **يمكن عرض التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية التالية على أساس الصافي:**

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية نشاطات العميل بدلاً من نشاطات المنشأة؛ و

(ب) المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي يكون فيها معدل الدوران سريعاً، ومبالغها كبيرة وتواريخ الإستحقاق قصيرة.

٢٣ من أمثلة المدفوعات و المقبوضات النقدية المشار إليها في الفقرة ٢٢ (أ) ما يلي:

(أ) قبول وسداد الودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك؛

(ب) أموال يحتفظ بها لصالح العملاء في مشروع إستثماري؛ و

(ج) الإيجارات المتحصله بالنيابة عن أصحاب العقارات والمدفوعة لهم.

من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المذكورة في الفقرة ٢٢(ب) الدفعات النقدية والتسديدات الخاصة بما يلي:

(أ) المبالغ الأصلية المتعلقة بعملاء بطاقات الإئتمان؛

(ب) شراء وبيع الإستثمارات؛ و

(ج) الإقتراضات قصير الأجل الأخرى، مثل تلك القروض التي يكون لها فترة استحقاق ثلاث شهور أو أقل.

٢٤ **يمكن عرض التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التالية لمنشأة مالية على أساس صافي:**

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول الودائع وإعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ استحقاق محدد؛

(ب) إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية الأخرى؛ و

(ج) السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

٢٥ **يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المشروع التي تنشر بموجبها بياناتها المالية. وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المشروع باستخدام سعر الصرف السائد بين عملة التقرير والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.**

٢٦ **يجب ترجمة التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية بتواريخ التدفقات النقدية.**

٢٧ يجب التقرير عن التدفقات النقدية المحددة بعملة أجنبية بأسلوب منسجم مع المعيار المحاسبي الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*". وهذا يسمح بإستخدام معدل صرف يقارب سعر الصرف الفعلي. فعلى سبيل المثال فإن المتوسط المرجح لسعر الصرف لفترة معينة يمكن أن يستخدم لتسجيل عمليات بالعملة الأجنبية أو لترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية. إلا أن المعيار

المحاسبي الدولي ٢١ لا يسمح باستخدام معدل الصرف بتاريخ الميزانية العمومية عند ترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية.

٢٨ لا تعتبر الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنشأ عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية. ولكن يجري التقرير عن آثار التغيرات في سعر الصرف للعملة الأجنبية عن النقدية وما يعادلها المحتفظ بها أو التي تستحق بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها. ويعرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، ويتضمن الفروقات، إن وجدت كما لو تم التقرير عن التدفقات النقدية على أساس أسعار الصرف في نهاية الفترة المالية.

٢٩ [تم إلغائها]

٣٠ [تم إلغائها]

الفائدة وتوزيعات الأرباح

٣١ يجب الإفصاح بشكل منفصل عن كل التدفقات النقدية المقبوضه والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية.

٣٢ يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية سواء تم الإعتراف بالفائدة كمصروف في بيان الدخل أو تم رسملتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢٣، "*تكاليف الإقتراض*".

٣٣ يتم تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة عادة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية بالنسبة للمنشآت المالية، إلا أنه لا يوجد إجماع في الرأي بالنسبة لتصنيف هذه التدفقات النقدية من قبل المشاريع الأخرى. يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وكبديل لذلك، يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تمويلية، وتدفقات نقدية إستثمارية على التوالي لأنها تعتبر تكاليف للحصول على الموارد المالية وعوائد للإستثمارات.

٣٤ يمكن تصنيف توزيعات الأرباح المدفوعة كتدفق نقدي تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد المالية. وكبديل لذلك يمكن تصنيف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها إحدى مكونات التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تحديد قدرة المشروع على دفع توزيعات الأرباح من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

٣٥ يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن ضرائب الدخل المدفوعة. ويجب تصنيفها كتدفقات من النشاطات التشغيلية، ما لم يتم تعريفها بشكل محدد على أنها نشاطات إستثمارية أو تمويلية.

٣٦ تنشأ الضرائب على الدخل عن عمليات ينتج عنها تدفقات نقدية تصنف على أنها نشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية في بيان التدفقات النقدية. وبينما يمكن تحديد مصروف الضريبة وربطه بالنشاطات الإستثمارية أو النشاطات التمويلية، فإن التدفق النقدي المرتبط بالضريبة غالباً ما يكون من الصعب عملياً تحديده ويمكن أن ينشأ في فترة مختلفة عن فترة حدوث التدفقات النقدية للعملية الأساسية. وعليه فإن الضرائب المدفوعة عادة ما تصنف على أنها تدفقات من العمليات التشغيلية. ولكن عندما يكون من

الممكن عملياً تحديد التدفق النقدي للضريبة وربطه مع عملية معينة إفراديه ينجم عنها تدفقات نقدية تصنف على أنها من نشاطات إستثمارية أو تمويلية فإن التدفق النقدي من الضرائب في هذه الحالة يصنف على أنه نشاط إستثماري أو تمويلي حسب ما هو مناسب. وعندما توزع التدفقات النقدية من الضرائب على أكثر من فئة واحده من النشاطات فإنه يجب الإفصاح عن المبلغ الكلي للضريبة المدفوعة.

الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة

عندما تتم المحاسبة عن الإستثمارات في شركة زميلة أو تابعة على اساس استخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر بإدراج التدفقات النقدية بينه وبين الشركة المستثمر بها فقط عند عرض بيان التدفق النقدي. على سبيل المثال، عن توزيعات الأرباح والسلف.

٣٨ المشروع الذي يظهر حصته في منشأة سيطر عليها مشاركتاً "أنظر المعيار المحاسبي الدولي ٣١، *الحصص في المشاريع المشتركة*" ، والتي تستخدم طريقة التوحيد النسبي، تدخل ضمن قائمتها الموحدة للتدفقات النقدية حصتها النسبية في التدفقات النقدية للمنشأة المملوكة بالمشاركة. والمشروع الذي يصدر تقريراً عن مثل هذه المصلحة باستخدام طريقة حقوق الملكية تدخل في بيانها للتدفق النقدي التدفقات النقدية بمقدار إستثمارها في المنشأة المملوكة بالمشاركة، وكذلك التوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة المملوكة بالمشاركة.

شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى

٣٩ إن المجموع الإجمالي للتدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى يجب أن تعرض بشكل منفصل وتصنف على أنها نشاطات إستثمارية.

٤٠ يجب على المشروع الإفصاح، وبشكل إجمالي، بالنسبة لكل من عمليات الشراء والبيع للشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة عن كل مما يلي:

(أ) القيمة الإجمالية للشراء أو الإستبعاد ؛

(ب) الجزء المدفوع بالنقد أو ما يعادله من قيمة الشراء أو الإستبعاد ؛

(ج) مبلغ النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو الوحدة التجارية التي تم شراءها أو إستبعادها؛و

(د) مبلغ الأصول والإلتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال الأخرى التي تم شراءها أو إستبعادها، ملخصة حسب كل مجموعة رئيسية.

٤١ إن العرض المنفصل لآثار التدفقات النقدية بالنسبة لشراء أو بيع الشركات التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى كبنود إفراديه بالإضافة للإفصاح المنفصل عن مبالغ الأصول والإلتزامات المشتراه أو المستبعده، يساعد في تمييز هذه التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية الناجمه عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية الأخرى. ولا يتم طرح آثار التدفقات النقدية الناتجة عن الإستبعاد من تلك الآثار الناتجة عن الشراء.

٤٢ إن المبلغ الإجمالي للنقدية المدفوعة أو المقبوضة للشراء أو البيع يظهر في بيان التدفقات النقدية صافياً من النقدية وما يعادلها المشتراه أو المستبعده.

العمليات غير النقدية

٤٣ إن العمليات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يعادلها يجب أن تستبعد من بيان التدفقات النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبطريقة توفر كل المعلومات المتعلقة بهذه النشاطات الإستثمارية والتمويلية.

٤٤ هناك العديد من النشاطات الإستثمارية والتمويلية لا يكون لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الجارية بالرغم أنها تؤثر على رأس المال وهيكل الأصول في المشروع. إن استبعاد العمليات غير النقدية من بيان التدفقات النقدية يتفق مع هدف بيان التدفقات النقدية حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الجارية. من أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:

(أ) امتلاك الأصول إما بواسطة الشراء وتحمل الإلتزامات المباشرة أو عن طريق عقود التأجير التمويلية؛

(ب) امتلاك مشروع ما بواسطة إصدار أسهم مقابل ثمن الشراء؛ و

(ج) تحويل المديونية إلى حقوق ملكية.

مكونات النقدية وما يعادلها

٤٥ يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض تسوية بين المبالغ في بيان التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في الميزانية العمومية.

٤٦ في ضوء تعدد ممارسات إدارة النقدية والترتيبات المصرفية حول العالم، ومن أجل الإلتزام بالمعيار المحاسبي الدولي ١، "*عرض البيانات المالية*"، يجب على المشروع الإفصاح عن السياسة التي يطبقها بالنسبة لتحديد مكونات النقدية وما يعادلها.

٤٧ يجب الإفصاح عن تأثير أي تغير في سياسة تحديد مكونات النقدية وما يعادلها، فمثلاً يتم الإفصاح عن التغير في تصنيف الأدوات المالية والتي اعتبرت في السابق على أنها جزء من محفظة الإستثمار في الأوراق المالية للمشروع، بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

إفصاحات أخرى

٤٨ يجب على المشروع الإفصاح، مع تعليق من الإدارة، عن مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع وغير المتوفرة للإستعمال من قبل المجموعة.

٤٩ هناك ظروف متعددة تكون فيها أرصدة النقدية وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع غير متوفرة للإستعمال من قبل المجموعة. من أمثلة ذلك أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في بلد أجنبي حيث توجد رقابه أو قيود قانونية مطبقة عندما تكون مثل هذه الأرصدة غير متوفره للإستعمال العام من قبل الشركة الأم أو الشركات التابعة الأخرى.

٥٠ يمكن أن تكون هناك معلومات إضافية ملائمة لمستخدمي القوائم المالية لتفهم المركز المالي وسيولة المشروع. إن الإفصاح عن هذه المعلومات بالإضافة إلى تعليق الإدارة، يعد أمراً مرغوباً به ويمكن أن يشمل:

(أ) مبالغ التسهيلات الإئتمانية غير المسحوبة والتي يمكن أن تكون متوفرة لأغراض النشاطات التشغيلية المستقبلية أو لسداد إلتزامات رأسمالية مع بيان أية قيود على استخدام هذه التسهيلات؛

(ب) المبالغ الإجمالية للتدفقات النقدية من كل من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية المتعلقة بحصة المشروع في المشاريع المشتركة والمفصح عنها باستخدام طريقة التجميع الجزئي؛

(ج) المبالغ الإجمالية للتدفقات النقدية التي تمثل زيادات في الطاقة الإنتاجية مفصولة عن تلك التدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية؛ و

(د) مبالغ التدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية، والتمويلية لكل صناعة وقطاع جغرافي(أنظر المعيار المحاسبي الدولي ١٤،"*تقديم التقارير حول القطاعات*").

٥١ يعتبر الإفصاح المنفصل للتدفقات النقدية التي تمثل زيادة في الطاقة التشغيلية والتدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية مفيدة في مساعدة مستخدمي البيانات المالية لتقرير ما إذا كان المشروع يقوم بالإستثمار بشكل ملائم بالنسبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية. فالمشروع الذي لا يقوم بالإستثمار بشكل ملائم للمحافظة على الطاقة التشغيلية يمكن أن يعرض ربحيته المستقبلية للخطر من أجل السيولة الجارية وتوزيعات الأرباح لمالكي المنشأة.

٥٢ إن الإفصـــاح عن التدفقات النقدية مـــن القطاعات يساعد مستخدمي القوائم المالية في الحصول على فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية للمشروع ككل وتلك المتعلقة بأجزائها ومدى توافر وتنوع التدفقات النقدية من القطاعات.

تاريخ التطبيق

٥٣ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٤ أو ما بعد ذلك التاريخ.

الملحق أ
بيان التدفقات النقدي لمشروع غير المنشأة المالية

إن هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

١ تظهر الأمثلة مبالغ الفترة الحالية فقط. إن المبالغ المقابلة عن الفترة السابقة مطلوب تقديمها طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

٢ تم إعطاء معلومات من بيان الدخل والميزانية العمومية لتوضيح كيفية اشتقاق بيان التدفقات النقدية وبالطريقتين "المباشرة" "وغير المباشرة" لم يقدم أياً من بيان الدخل أو الميزانية العمومية وفقاً لمتطلبات الإفصاح والعرض في معايير المحاسبة الدولية.

٣ إن المعلومات الإضافية التالية هي أيضاً ملائمة لأعداد قائمة التدفقات النقدية:

- لقد تم امتلاك جميع أسهم الشركة التابعة بمبلغ ٥٩٠. وكانت القيم السوقية العادلة للأصول و الإلتزامات المشتراة على النحو التالي:

المخزون السلعي	١٠٠
الذمم المدينة	١٠٠
النقدية	٤٠
الممتلكات والمصانع والمعدات	٦٥٠
الذمم الدائنة التجارية	١٠٠
ديون طويلة الأجل	٢٠٠

- لقد تم الحصول على مبلغ ٢٥٠ من إصدار أسهم رأس المال العادية ومبلغ ٢٥٠ أخرى تم الحصول عليها من اقتراض طويل الأجل.
- كان مبلغ مصروف الفائدة ٤٠٠ دفع منها ١٧٠ خلال الفترة. كما دفع مبلغ ١٠٠خلال الفترة كمصروف فائدة يخص فترة سابقة.
- بلغت أرباح الأسهم المدفوعة مبلغ ١,٢٠٠.
- كان إلتزام الضريبة في بداية الفترة ونهايتها ١,٠٠٠ و٤٠٠ على التوالي. خلال الفترة أدرجت ضرائب إضافية قدرها ٢٠٠. وبلغت الضرائب المستقطعة عن الأرباح المقبوضة ١٠٠.
- امتلكت المجموعة خلال الفترة المحاسبية ممتلكات ومصانع ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها ١,٢٥٠ منها مبلغ ٩٠٠ أشتريت بواسطة عقود تأجير تمويلية. كما تم دفع مبلغ ٣٥٠ نقداً لشراء ممتلكات ومصانع ومعدات.
- تم بيع معدات مصنع تكلفتها الأصلية ٨٠ ومجمع استهلاكها ٦٠ مقابل مبلغ قدره ٢٠.
- تضمن رصيد حساب الذمم المدينة في نهاية سنة ٢٠-٢ على فائدة مستحقة القبض قدرها ١٠٠.

قائمة الدخل الموحدة للفترة المنتهية في ٢٠-٢

المبيعات	٣٠,٦٥٠
تكلفة المبيعات	(٢٦,٠٠٠)
مجمل الربح	٤,٦٥٠
الإستهلاك	(٤٥٠)
المصاريف البيعية والإدارية	(٩١٠)
مصروف الفائدة	(٤٠٠)
إيراد الإستثمار	٥٠٠
خسارة صرف عملات أجنبية	(٤٠)
الربح قبل الضريبة	٣,٣٥٠
ضريبة الدخل	(٣٠٠)
الربح	٣,٠٥٠

الميزانية العمومية الموحدة كما في نهاية ٢٠-٢

		٢٠-٢		٢٠-١
الأصول				
النقدية وما يعادلها		٢٣٠		١٦٠
الذمم المدينة		١,٩٠٠		١,٢٠٠
المخزون		١,٠٠٠		١,٩٥٠
محفظة إستثمارية		٢,٥٠٠		٢,٥٠٠
الممتلكات والمصانع والمعدات بالتكلفة	٣,٧٣٠		١,٩١٠	
الإستهلاك المتراكم	(١,٤٥٠)		(١,٠٦٠)	
الممتلكات والمصانع والمعدات – الصافي		٢,٢٨٠		٨٥٠
مجموع الأصول		٧,٩١٠		٦,٦٦٠
الإلتزامات				
الذمم الدائنة		٢٥٠		١,٨٩٠
فائدة مستحقة الدفع		٢٣٠		١٠٠
ضرائب دخل مستحقة الدفع		٤٠٠		١,٠٠٠
ديون طويلة الأجل		٢,٣٠٠		١,٠٤٠
مجموع الإلتزامات		٣,١٨٠		٤,٠٣٠
حقوق المساهمين				
رأس المال		١,٥٠٠		١,٢٥٠
أرباح مدورة		٢,٢٣٠		١,٣٨٠
مجموع حقوق المساهمين		٤,٧٣٠		٢,٦٣٠
مجموع الإلتزامات وحقوق المساهمين		٧,٩١٠		٦,٦٦٠

قائمة التدفق النقدي "بالطريقة المباشرة" (فقرة ١٨أ)

		٢٠-٢
التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية		
متحصلات نقدية من العملاء	٣٠,١٥٠	
مدفوعات نقدية للموردين والموظفين	(٢٧,٦٠٠)	
النقدية الناتجة من العمليات	٢,٥٥٠	
فائدة مدفوعة	(٢٧٠)	
ضريبة دخل مدفوعة	(٩٠٠)	
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية		١,٣٨٠
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية		
امتلاك الشركة التابعة (×)، بعد طرح النقدية المشتراة (إيضاح أ)	(٥٥٠)	
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات (إيضاح ب)	(٣٥٠)	
متحصلات من بيع معدات	٢٠	
فائدة مقبوضة	٢٠٠	
أرباح أسهم مقبوضة	٢٠٠	
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات الإستثمارية		(٤٨٠)
التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
متحصلات من الإقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات إلتزامات عقد إيجار تمويلي	(٩٠)	
أرباح أسهم مدفوعة (أ)	(١,٢٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التمويلية		(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها		١١٠
النقدية وما يعادلها في بداية الفترة (إيضاح ج)		١٢٠
النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة (إيضاح ج)		٢٣٠

(أ) يمكن إظهارها كتدفق نقدي تشغيلي.

قائمة التدفق النقدي "بالطريقة غير المباشرة" (فقرة ١٨ب)

		٢٠-٢
التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية		
صافي الربح قبل الضرائب والبند غير العادي	٣,٣٥٠	
تعديلات عن:		
الإستهلاك	٤٥٠	
خسارة صرف عملات أجنبية	٤٠	
إيراد الإستثمارات	(٥٠٠)	
مصروف الفائدة	٤٠٠	
	٣,٧٤٠	
الزيادة في الذمم المدينة التجارية والأخرى	(٥٠٠)	
النقص في المخزون	١,٠٥٠	
النقص في الدائنون التجاريون	(١,٧٤٠)	
النقدية الناتجة من العمليات	٢,٥٥٠	
الفائدة المدفوعة	(٢٧٠)	
ضريبة الدخل المدفوعة	(٩٠٠)	
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية		١,٣٨٠
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية		
امتلاك الشركة التابعة (×) بعد طرح النقدية المشتراة (إيضاح أ)	(٥٥٠)	
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات (إيضاح ب)	(٣٥٠)	
متحصلات من بيع معدات	٢٠	
الفائدة المقبوضة	٢٠٠	
أرباح الأسهم المقبوضة	٢٠٠	
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات الإستثمارية		(٤٨٠)
التدفقات النقدية من النشاطات التمويليه		
المتحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
المتحصلات من الإقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات إلتزامات عقد إيجار تمويلي	(٩٠)	
أرباح الأسهم المدفوعة (أ)	(١,٢٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التمويلية		(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها		١١٠
النقدية وما يعادلها في أول الفترة (إيضاح ج)		١٢٠
النقدية وما يعادلها في آخر الفترة (إيضاح ج)		٢٣٠

(أ) يمكن إظهارها كتدفق نقدي تشغيلي.

إيضاحات حول بيان التدفقات النقدية (الطريقتين "المباشرة" و"غير المباشرة")

أ. امتلاك الشركة التابعة

امتلكت المجموعة الشركة (×) خلال الفترة. وكانت القيم العادلة للأصول والإلتزامات المشتراه كما يلي:

نقدية	٤٠
مخزون	١٠٠
ذمم مدينة	١٠٠
ممتلكات ومصانع ومعدات	٦٥٠
دائنون تجاريون	(١٠٠)
دين طويل الأجل	(٢٠٠)
إجمالي سعر الشراء	٥٩٠
يطرح النقدية في شركة (×)	(٤٠)
التدفق النقدي المستخدم في شراء الشركة التابعة بعد طرح النقدية المشتراة	٥٥٠

ب. ممتلكات ومصانع ومعدات

إشترت المجموعة أثناء الفترة ممتلكات ومصانع ومعدات بكلفة إجمالية قدرها ١٢٥٠ منها ٩٠٠ تم تملكها بواسطة عقد إيجار تمويلي. وقد تم دفع مبلغ ٣٥٠ نقداً لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.

ج. النقدية وما يعادلها

تتكون النقدية وما يعادلها من النقدية في الصندوق والأرصدة لدى البنوك، والإستثمارات في أدوات السوق النقدية. وتتألف النقدية وما يعادلها الظاهرة في بيان التدفق النقدي من مبالغ الميزانية العمومية التالية:

	١-٢٠	٢-٢٠
النقدية في الصندوق وأرصدة في البنوك	٢٥	٤٠
إستثمارات قصير الأجل	١٣٥	١٩٠
النقدية وما يعادلها كما تم التقرير عنها سابقاً	١٦٠	٢٣٠
أثر التغيرات في أسعار الصرف	(٤٠)	–
النقدية وما يعادلها كما تم إعادة عرضها	١٢٠	٢٣٠

تحتوي النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة على ودائع لدى البنوك مقدارها ١٠٠ محتفظ بها لدى الشركة التابعة وهي غير قابلة للتحويل بحرية للشركة القابضة بسبب قيود على تحويل العملات.

للمجموعة تسهيلات ائتمانية غير مسحوبة قدرها ٢,٠٠٠ يمكن استخدام ٧٠٠ منها فقط للتوسع في المستقبل.

د. **معلومات عن القطاعات**

	قطاع أ	قطاع ب	المجموع
التدفقات النقدية من :			
النشاطات التشغيلية	١,٥٢٠	(١٤٠)	١,٣٨٠
النشاطات الإستثمارية	(٦٤٠)	١٦٠	(٤٨٠)
النشاطات التمويلية	(٥٧٠)	(٢٢٠)	(٧٩٠)
	٣١٠	(٢٠٠)	١١٠

طريقة عرض بديلة ("الطريقة غير المباشرة")

كأسلوب بديل في قائمة التدفق النقدي بالطريقة غير المباشرة، فإنه يجري أحياناً عرض الربح التشغيلي قبل التغيرات في رأس المال العامل كما يلي:

ايرادات بعد استبعاد دخل الإستثمارات	٣٠,٦٥٠	
يطرح: المصاريف التشغيلية بعد استبعاد الإستهلاك	(٢٦,٩١٠)	
الربح التشغيلي قبل التغيرات في رأس المال العامل		٣,٧٤٠

الملحق ب

بيان التدفقات النقدي لمنشأة مالية

إن هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

١ يظهر المثال مبالغ الفترة الحالية فقط بينما تتطلب المعايير المحاسبية الدولية إظهار المبالغ المقابلة للفترة السابقة وذلك طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

٢ قدم المثال بإستخدام "الطريقة المباشرة".

		٢٠-٢
التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية		
مقبوضات للفوائد والعمولات	٢٨,٤٤٧	
مدفوعات الفوائد	(٢٣,٤٦٣)	
استرداد قروض كانت قد شطبت سابقاً	٢٣٧	
مدفوعات نقدية للموظفين والموردين	(٩٩٧)	
الربح التشغيلي قبل التغيرات في الأصول التشغيلية	٤,٢٢٤	
(الزيادة) النقص في الأصول التشغيلية :		
الأموال قصيرة الأجل	(٦٥٠)	
الودائع المحتفظ بها لأغراض قانونية أو رقابية	٢٣٤	
الأموال المقدمة كسلف للعملاء	(٢٨٨)	
صافي الزيادة في الذمم المدينة لبطاقات الإئتمان	(٣٦٠)	
أوراق مالية أخرى متداولة قصير الأجل	(١٢٠)	
الزيادة (النقص) في الإلتزامات التشغيلية:		
ودائع العملاء	٦٠٠	
شهادات إيداع قابلة للتداول	(٢٠٠)	
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية قبل ضريبة الدخل	٣,٤٤٠	
ضريبة دخل مدفوعة	(١٠٠)	
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية		٣,٣٤٠
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية		
بيع الشركة التابعة (y)	٥٠	
أرباح أسهم مقبوضة	٢٠٠	
فائدة مقبوضة	٣٠٠	
المتحصلات من بيع أوراق مالية غير متداوله	١,٢٠٠	
شراء أوراق مالية غير خاضعة متداوله	(٦٠٠)	
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات	(٥٠٠)	
صافي النقدية من النشاطات الإستثمارية		٦٥٠

يتبع الصفحة السابقة

التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية

إصدار قروض	١,٠٠٠	
إصدار أسهم ممتازة بضمان شركة تابعة	٨٠٠	
إعادة تسديد قروض طويلة الأجل	(٢٠٠)	
صافي النقص في القروض الأخرى	(١,٠٠٠)	
ارباح أسهم مدفوعة	(٤٠٠)	
صافي النقدية من النشاطات التمويلية		٢٠٠
آثار التغيرات في أسعار الصرف على النقدية وما يعادلها		٦٠٠
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها		٤,٧٩٠
النقدية وما يعادلها في بداية الفترة		٤,٠٥٠
النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة		٨,٨٤٠

معيار المحاسبة الدولي ٨

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

المقدمة

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ٨

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" مبين في الفقرة ١-٥٦ و الملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معـــايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطـــار تحـــضير البيانات المالية وعرضها*".

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٨ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" محل معيار المحاسبة الدولي ٨ "*صافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية*" (المنقح عام ١٩٩٣) ويجب تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. كما يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

- التفسير رقم ٢ *الإتساق – رسملة تكاليف الإقتراض*"
- التفسير رقم ١٨ *الإتساق – الطرق البديلة*"

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٨ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ وتلخصت الأهداف الرئيسية للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٨ فيما يلي:

(أ) إلغاء البديل المسموح به للتطبيق بأثر رجعي للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب أخطاء الفترة السابقة؛

(ب) إلغاء مفهوم الخطأ الأساسي؛

(ج) توضيح هرم الإرشادات الذي ترجع إليه الإدارة، والذي تقوم بدراسة قابلية تطبيقه عند اختيار السياسات المحاسبية في غياب المعايير والتفسيرات التي تنطبق بشكل محدد؛

(د) تحديد الحذوفات أو البيانات الخاطئة المادية، وتوضيح كيفية تطبيق مفهوم المادية عند تطبيق السياسات المحاسبية وتصويب الأخطاء؛ و

(هـ) تضمين الإجماع في التفسير ٢ *الإتساق – رسملة تكاليف الإقتراض*" والتفسير ١٨ "*الإتساق – الطرق البديلة*".

مقدمة ٤ لم يقم المجلس بإعادة دراسة المتطلبات الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨.

التغييرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٥ يتم أدناه وصف التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨.

اختيار السياسات المحاسبية

مقدمة ٦ تم نقل متطلبات اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" إلى هذا المعيار. ويقوم المعيار بتحديث هرم الإرشادات السابق الذي ترجع إليه الإدارة والذي تقوم بدراسة قابلية تطبيقه عند اختيار السياسات المحاسبية في غياب المعايير والتفسيرات التي تنطبق بشكل محدد.

المادية

مقدمة ٧ يعرف المعيار الحذوفات أو البيانات الخاطئة المادية. ويشترط ما يلي:

(أ) يجب أن لا يتم تطبيق السياسات المحاسبية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما يكون أثر تطبيقها غير مادي. ويعتبر هذا مكملا للنص الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١ الذي يفيد بعدم ضرورة القيام بالإفصاحات التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت المعلومات غير مادية.

(ب) لا تمتثل البيانات المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت تحتوي على أخطاء مادية.

(ج) ينبغي تصويب أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية المصرح بإصدارها بعد اكتشافها.

التغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وتصويب أخطاء الفترة السابقة

مقدمة ٨ يقتضي المعيار التطبيق بأثر رجعي للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب أخطاء الفترة السابقة. كما يلغي البديل المسموح به في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨.

(أ) لتضمين التعديل الناتج من تغيير السياسة المحاسبية أو مبلغ تصويب خطأ الفترة السابقة في ربح أو خسارة الفترة الحالية؛ و

(ب) لعرض المعلومات المقارنة غير المتغيرة من البيانات المالية للفترات السابقة.

مقدمة ٩ نتيجة إلغاء البديل المسموح به، يتم عرض المعلومات المقارنة للفترات السابقة كما لو أنه كان يتم دائما تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة وكما لو أن أخطاء الفترة السابقة لم تحدث أبدا.

عدم قابلية التطبيق

مقدمة ١٠ يحتفظ المعيار بمفهوم "عدم قابلية التطبيق" للإعفاء من تغيير المعلومات المقارنة عندما يتم تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي ويتم تصويب أخطاء الفترة السابقة. ويتضمن المعيار الآن تعريفا لمصطلح "عدم قابلية التطبيق" وإرشادات حول تفسيره.

مقدمة ١١ وينص المعيار أيضا أنه عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لما يلي:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة؛ أو

(ب) حدوث خطأ في جميع الفترات السابقة.

تقوم المنشأة بتغيير المعلومات المقارنة كما لو أنه تم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تم تصويب الخطأ، بأثر مستقبلي من أول تاريخ معمول به.

الأخطاء الأساسية

مقدمة ١٢ يلغي المعيار مفهوم الخطأ الأساسي وبالتالي التمييز بين الأخطاء الأساسية وغيرها من الأخطاء المادية. ويُعرَف المعيار أخطاء الفترة السابقة.

الإفصاحات

مقدمة ١٣ يقتضي المعيار الآن، أكثر من كونه يشجع، الإفصاح عن تغيير وشيك في السياسة المحاسبية عندما تحتاج المنشأة إلى تنفيذ معيار أو تفسير جديد تم إصداره لكنه لم يوضع موضع الإنفاذ بعد. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يقتضي الإفصاح عن المعلومات المعروفة أو القابلة للتقدير على نحو معقول المرتبطة بتقييم التأثير المحتمل الذي سيتأتى عن تطبيق المعيار أو التفسير الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولي.

مقدمة ١٤ يقتضي المعيار إفصاحا أكثر تفصيلا عن مبالغ التعديلات التي تنتج من تغيير السياسات المحاسبية أو تصويب أخطاء الفترة السابقة. ويقتضي القيام بتلك الإفصاحات لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية، وإذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" ينطبق على المنشأة، فإنه يقتضي الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

التغييرات الأخرى

مقدمة ١٥ تم نقل متطلبات العرض لربح أو خسارة الفترة إلى معيار المحاسبة الدولي ١.

مقدمة ١٦ يتضمن المعيار الإجماع الوارد في التفسير ١٨ "*الإتساق – الطرق البديلة*" وبالتحديد ما يلي:

(أ) تختار المنشأة وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل منسجم للمعاملات المشابهة والأحداث والظروف الأخرى، ما لم يقتضي أو يسمح معيار أو تفسير معين بشكل محدد بتصنيف البنود التي قد يكون اختلاف السياسات مناسبا لها؛ و

(ب) إذا اقتضى أو سمح معيار أو تفسير معين بهذا التصنيف، يتم اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية المناسبة بشكل منسجم على كل فئة.

وقد شمل الإجماع الوارد في التفسير ١٨ الإجماع الوارد في التفسير ٢ *الإتساق – رسملة تكاليف الإقتراض*، ويقتضي أنه عندما تختار المنشأة سياسة لرسملة تكاليف الإقتراض، ينبغي عليها تطبيق هذه السياسة على كافة الأصول المؤهلة.

مقدمة ١٧ يتضمن المعيار تعريفا للتغيير في التقدير المحاسبي.

مقدمة ١٨ يتضمن المعيار استثناءات من تضمين آثار التغيرات في التقديرات المحاسبية بأثر مستقبلي في الربح أو الخسارة. وينص على أنه إلى الحد الذي يؤدي فيه التغيير في التقدير المحاسبي إلى حدوث تغيرات في الأصول أو الإلتزامات، أو الذي يرتبط فيه ببند من حقوق الملكية، فإنه يتم الإعتراف به من خلال تعديل المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام أو بند حقوق الملكية ذي العلاقة خلال فترة التغيير.

معيار المحاسبه الدولي ٨

السياسات المحاسبية

التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير لعملية أختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء. ويهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

٢ ويتضمن معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، باستثناء تلك الإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية.

النطاق

٣ **يجب أن يطبق هذا المعيار في إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، والمحاسبة لتغيرات في السياسات المحاسبية، والتغير في التقديرات المحاسبية وتصحيحات أخطاء الفترة السابقة.**

٤ إن الآثار الضريبية لتصويب أخطاء الفترة السابقة والتعديلات بأثر رجعي التي يتم القيام بها لتطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية تتم محاسبتها والإفصاح عنها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

تعاريـــف

٥ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه:**

السياسات المحاسبية **وهي عبارة عن المبادئ المحددة، والقواعد، والأعراف، والأحكام، والممارسات المتبعة لدى المنشأة في إعداد وتقديم البيانات المالية.**

التغيير في التقدير المحاسبي **عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام، أو مبلغ الإستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والإلتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصويب لأخطاء.**

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **هي المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتتألف من:**

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و

(ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة.

المادية يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مادياً (هاماً) في حال كان من الممكن أن يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد الماديّة على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما العامل المحدد.

أخطاء الفترة السابقة الإغفالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للمنشأة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة الإخفاق في استخدام، أو إساءة استخدام، المعلومات الموثوقة التي:

(أ) كانت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات؛ و

(ب) يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بالإعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية.

وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والإحتيال.

التطبيق بأثر رجعي هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو أنه كان يتم دائما تطبيق تلك السياسة.

إعادة العرض بأثر رجعي هو تصويب الإعتراف بمبالغ عناصر البيانات المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبدا.

عدم قابلية التطبيق يعد تطبيق المتطلب غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين إذا:

(أ) كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد؛

(ب) اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي إفتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة؛ أو

(ج) اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من المستحيل التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات التي:

(١) توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الإعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها؛ و

(٢) كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.

من معلوماتٍ أخرى

التطبيق بأثر مستقبلي للتغير في السياسة المحاسبية والإعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي، على التوالي، هو:

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تقع بعد التاريخ الذي يتم فيه تغيير السياسة؛ و

(ب) الإعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية التي تتأثر بالتغير.

٦ إن تقدير ما إذا كان يمكن للحذف أو البيان الخاطئ أن يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين وبالتالي يكون ماديا يقتضي دراسة خصائص أولئك المستخدمين. وينص _إطار إعداد وعرض البيانات المالية_ في الفقرة ٢٥ على ما يلي: "يفترض بالمستخدمين أن يكون لديهم معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والإقتصادية والمحاسبة وأن يكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بالجهد اللازم". لذلك، يجب أن يأخذ التقدير بعين الإعتبار كيف يمكن التوقع من المستخدمين الذين يتمتعون بهذه الخصائص أن يتأثروا في اتخاذ القرارات الإقتصادية.

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧ عندما ينطبق معيار أو تفسير معين بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يتم تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار أو التفسير ودراسة أية إرشادات تنفيذ ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية حول المعيار أو التفسير.

٨ تنص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على السياسات المحاسبية التي استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية أنها تؤدي إلى بيانات مالية تحتوي معلومات موثوقة وملائمة حول المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها. وليس من الضروري تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير مادي. إلا أنه من غير الملائم الإبتعاد عن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو عدم تصويب حالات عدم الإلتزام بها، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

٩ لا تشكل إرشادات تنفيذ المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية جزءا من تلك المعايير، ولا تحتوي بالتالي متطلبات البيانات المالية.

١٠ في غياب المعيار أو التفسير الذي ينطبق بشكل محدد على المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، تستخدم الإدارة حكمها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي ينتج عنها معلومات:

(أ) تتعلق باحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الإقتصادية؛ و

(ب) موثوقة، حيث أن البيانات المالية:

(١) تمثل بصدق المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة؛

(٢) تعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وليس فقط الشكل القانوني؛

(٣) تكون حيادية، أي تخلو من الإنحياز؛

(٤) تتصف بالحكمة؛ و

(٥) مكتملة من جميع النواحي المادية.

١١ عند إصدار الحكم الموضح في الفقرة ١٠، ترجع الإدارة إلى قابلية تطبيق المصادر التالية بترتيب تنازلي وتأخذها بعين الإعتبار:

(أ) المتطلبات والإرشادات في المعايير والتفسيرات التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة؛ و

(ب) التعريفات ومعايير الإعتراف ومفاهيم القياس فيما يخص الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف في الإطار.

١٢ عند إصدار الحكم الموضح في الفقرة ١٠، يمكن أن تأخذ الإدارة أيضا بعين الإعتبار البيانات الحديثة للهيئات الأخرى الواضعة للمعايير التي تستخدم إطار مفهومي مماثل لوضع المعايير المحاسبية وغيرها من الكتابات المحاسبية وممارسات الصناعة المقبولة، إلى الحد الذي لا تتعارض فيه مع المصادر الواردة في الفقرة ١١.

التماثلية في السياسات المحاسبية

١٣ تختار المنشأة وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل منسجم للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المشابهة، ما لم يقتضي أو يسمح معيار أو تفسير معين بتصنيف البنود التي قد يكون اختلاف السياسات مناسبا لها. وإذا اقتضى أو سمح معيار أو تفسير معين بهذا التصنيف، يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بشكل منسجم على كل فئة.

التغيرات في السياسات المحاسبية

١٤ تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط في الحالتين التاليتين:

(أ) إذا اقتضى معيار أو تفسير معين هذا التغيير؛ أو

(ب) أو إذا نتج عن هذا التغيير بيانات مالية تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

١٥ يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة على مر الوقت لتحديد التوجهات في مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. لذلك، يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية ضمن كل فترة ومن فترة إلى الفترة التي تليها ما لم يلبي التغيير في السياسة المحاسبية أحد المعايير الواردة في الفقرة ١٤.

١٦ لا تعد التغيرات التالية تغيرات في السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف في جوهرها عن تلك التي حدثت سابقا؛ و

(ب) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي لم تحدث سابقا أو كانت غير مادية.

١٧ يعد التطبيق الأولي لسياسة معينة لإعادة تقييم الأصول وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ *الممتلكات والمصانع والمعدات*" أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" تغييرا في السياسة المحاسبية يتم التعامل معه كإعادة تقييم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بدلا من هذا المعيار.

١٨ لا تنطبق الفقرات ١٩-٣١ على التغير في السياسة المحاسبية الموضح في الفقرة ١٧.

تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية

١٩ بمراعاة الفقرة ٢٣:

(أ) ينبغي على المنشأة محاسبة التغيير في السياسة المحاسبية الذي ينتج عن التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين وفقا للأحكام الإنتقالية المحددة، إن وجدت، في ذلك المعيار أو التفسير؛ و

(ب) عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاما انتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي، ينبغي عليها تطبيق التغيير بأثر مستقبلي.

٢٠ ولغرض هذا المعيار، لا يعتبر التطبيق المبكر لمعيار أو تفسير معين تغييرا طوعيا في السياسة المحاسبية.

٢١ في غياب معيار أو تفسير معين ينطبق بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يمكن أن تطبق الإدارة وفقا للفقرة ١٢ سياسة محاسبية معينة من البيانات الحديثة للهيئات الأخرى الواضعة للمعايير التي تستخدم إطار مفهومي مماثل لوضع المعايير المحاسبية. وإذا اختارت المنشأة، عقب إجراء تعديل على ذلك البيان، تغيير السياسة المحاسبية، تتم محاسبة ذلك التغيير والإفصاح عنه كتغيير طوعي في السياسة المحاسبية.

التطبيق بأثر رجعي

٢٢ بمراعاة الفقرة ٢٣، عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقا للفقرة ١٩(أ) أو ١٩(ب)، تقوم المنشأة بتعديل الرصيد الإفتتاحي لكل مكون متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة كما لو أنه كان يتم دائما تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة.

القيود على التطبيق بأثر رجعي

٢٣ عندما تقتضي الفقرة ١٩(أ) أو (ب) التطبيق بأثر رجعي، يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير الممكن تحديد إما الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي للتغيير.

٢٤ عندما يكون من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة المتعلقة بتغيير السياسة المحاسبية على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، تقوم المنشأة بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات كما في بداية أول فترة يكون فيها

التطبيق بأثر رجعي ممكنا، والتي قد تكون الفترة الحالية، كما تقوم بتعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي لكل مكون متأثر في حقوق الملكية لتلك الفترة.

٢٥ عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة بتعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من أقرب تاريخ قابل للتطبيق.

٢٦ عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة إلى أبعد فترة سابقة ممكنة. إن التطبيق بأثر رجعي على الفترة السابقة هو أمر غير ممكن ما لم يكن من العملي تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كلا الميزانية العمومية الإفتتاحية والختامية لتلك الفترة. إن مقدار التعديل الناتج المرتبط بالفترات التي تسبق تلك المعروضة في البيانات المالية يتم تطبيقه على الرصيد الإفتتاحي لكل مكون متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة. ويجري التعديل عادة على الأرباح المحتجزة. إلا أن التعديل قد يجري على مكون آخر في حقوق الملكية (على سبيل المثال، للإمتثال لمعيار أو تفسير معين). ويتم أيضا تعديل أية معلومات أخرى حول الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية، إلى أبعد تاريخ سابق ممكن.

٢٧ عندما يكون من غير الممكن للمنشأة أن تقوم بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة وفقا للفقرة ٢٥ بتطبيق السياسة الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق. لذلك تقوم بإهمال نسبة التعديل التراكمي على الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية التي تنشأ قبل ذلك التاريخ. ويُسمح بتغيير السياسة المحاسبية حتى إذا كان من غير الممكن تطبيق السياسة بأثر مستقبلي لأية فترة سابقة. وتقدم الفقرات ٥٠-٥٣ إرشادات توضح متى يكون من غير الممكن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

الإفصاح

٢٨ عندما يكون للتطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو يكون له هذا التأثير باستثناء أنه يكون من غير الممكن تحديد مقدار التعديل، أو قد يكون له تأثير على فترات مستقبلية، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

(أ) عنوان المعيار أو التفسير؛

(ب) حيثما كان قابلا التطبيق، أنه يتم إجراء التغيير في السياسة المحاسبية وفقا لأحكامها الإنتقالية؛

(ج) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(د) حيثما كان قابلا التطبيق، وصف للأحكام الإنتقالية؛

(هـ) حيثما كان قابلا التطبيق، الأحكام الإنتقالية التي يمكن أن يكون لها تأثير على الفترات السابقة؛

(و) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التعديل:

(١) لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛ و

(٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" ينطبق على المنشأة، لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

(ز) مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن؛ و

(ح) إذا كان التطبيق بأثر رجعي الذي تقتضيه الفقرة ١٩(أ) أو (ب) غير ممكن لفترة سابقة معينة، أو لفترات تسبق تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ووقت تطبيقه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

٢٩ عندما يكون للتغيير الطوعي في السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو يكون له تأثير على تلك الفترة باستثناء أنه يكون من غير الممكن تحديد مقدار التعديل، أو قد يكون له تأثير على فترات مستقبلية، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(ب) الأسباب وراء تقديم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة من خلال تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة؛

(ج) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التعديل:

(١) لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛ و

(٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ ينطبق على المنشأة، لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

(د) مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن؛ و

(هـ) إذا كان من غير الممكن التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة، أو لفترات تسبق تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ووقت تطبيقه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

٣٠ عندما لا تطبق المنشأة المعيار أو التفسير الجديد الذي تم إصداره لكن لم يتم وضعه قيد التنفيذ بعد، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

(أ) هذه الحقيقة؛ و

(ب) والمعلومات المعروفة أو المقدرة بشكل معقول والتي ترتبط بتقدير الأثر المحتمل الذي يتأتى عن تطبيق المعيار أو التفسير الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولي.

٣١ إلتزاما بالفقرة ٣٠، تدرس المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) عنوان المعيار أو التفسير الجديد؛

(ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة في السياسة المحاسبية؛

(ج) التاريخ الذي يُقتضى فيه تطبيق المعيار أو التفسير؛

(د) التاريخ الذي تخطط فيه المنشأة لتطبيق المعيار أو التفسير بشكل أولي؛ و

(هـ) وإما:

(١) مناقشة الأثر الذي يُتوقع أن يتأتى عن التطبيق الأولي للمعيار أو التفسير على البيانات المالية للمنشأة؛ أو

(٢) أو إذا كان ذلك الأثر غير معلوم أو غير قابل للتقدير بشكل معقول، بيان حول تلك المسألة.

التغييرات في التقديرات المحاسبية

٣٢ نتيجة الشكوك المتأصلة في الأنشطة التجارية، لا يمكن قياس العديد من البنود في البيانات المالية بدقة لكن يمكن تقديرها فقط. ويرتبط التقدير بأحكام تستند إلى المعلومات الموثوقة والمتوفرة حديثا. على سبيل المثال، يمكن أن تُطلب التقديرات لما يلي:

(أ) الديون المعدومة؛

(ب) تقادم المخزون؛

(ج) القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية؛

(د) الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للإستهلاك، أو نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول؛ و

(هـ) إلتزامات الضمان.

٣٣ يعتبر استخدام التقديرات المعقولة جزءا أساسيا من إعداد البيانات المالية ولا يضعف من موثوقيتها.

٣٤ قد يحتاج التقدير إلى مراجعة إذا حدثت تغيرات في الظروف التي ارتكز عليها التقدير أو نتيجة معلومات جديدة أو المزيد من الخبرة. ولا ترتبط مراجعة التقدير بطبيعتها بالفترات السابقة كما لا تعتبر تصحيحا لخطأ معين.

٣٥ إن التغير في أساس القياس المطبق هو تغير في السياسة المحاسبية وليس تغيرا في التقدير المحاسبي. وعندما يكون من الصعب تمييز التغير في السياسة المحاسبية عن التغير في التقدير المحاسبي، يُعامل التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي.

٣٦ يتم الإعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي، بإستثناء ذلك التغير الذي تنطبق عليه الفقرة ٣٧، بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:

(أ) فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.

٣٧ إلى الحد الذي يؤدي فيه التغير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغيرات في الأصول والإلتزامات، أو إلى الحد الذي يرتبط فيه ببند من حقوق الملكية، يتم الإعتراف به من خلال تعديل المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام أو بند حقوق الملكية ذو العلاقة خلال فترة التغير.

٣٨ إن الإعتراف بأثر مستقبلي بأثر التغير في التقدير المحاسبي يعني أنه يتم تطبيق المعيار على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغير في التقدير. وقد يؤثر التغير في التقدير المحاسبي فقط على ربح أو خسارة الفترة الحالية، أو ربح أو خسارة كلا الفترتين الحالية والمستقبلية. على سبيل المثال، يؤثر التغير في تقدير مبلغ الديون المعدومة فقط على ربح أو خسارة الفترة الحالية ولذلك يتم الإعتراف به في الفترة الحالية. إلا أن التغير في العمر الإنتاجي المقدر للأصل القابل للإستهلاك، أو نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتمثلة في ذلك الأصل، يؤثر على مصروف الإستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلتا الحالتين، يتم الإعتراف بأثر التغير المرتبط بالفترة الحالية كدخل أو مصروف في الفترة الحالية. ويتم الإعتراف بالأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، كدخل أو مصروف في تلك الفترات المستقبلية.

الإفصاح

٣٩ تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير الممكن تقدير ذلك الأثر.

٤٠ إذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير ممكن، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

٤١ يمكن أن تنشأ الأخطاء فيما يتعلق بالإعتراف بعناصر البيانات المالية أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تمتثل البيانات المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت تحتوي على أخطاء مادية أو غير مادية يتم ارتكابها عن قصد لتحقيق عرض محدد للمركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. ويتم تصويب أخطاء الفترة الحالية الممكنة والمكتشفة في تلك الفترة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية. إلا أنه لا يتم اكتشاف الأخطاء المادية في بعض الأحيان حتى فترة لاحقة، ويتم تصويب أخطاء الفترات السابقة هذه في المعلومات المقارنة المعروضة في البيانات المالية لتلك الفترة اللاحقة (انظر الفقرات ٤٢-٤٧).

٤٢ بمراعاة الفقرة ٤٣، تقوم المنشأة بتصويب أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية التي يتم التصريح بإصدارها بعد اكتشافها من خلال:

(أ) إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي وقع فيها الخطأ؛ أو

(ب) أو إذا وقع الخطأ قبل أول فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة.

قيود إعادة البيانات بأثر رجعي

٤٣ يتم تصويب خطأ الفترة السابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي للخطأ.

٤٤ عندما يكون من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة لخطأ معين على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، تقوم المنشأة بإعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمرا ممكن التحقيق (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

٤٥ عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ معين على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة بإعادة عرض المعلومات المقارنة لتصويب الخطأ بأثر مستقبلي من أول تاريخ معقول.

٤٦ يتم استثناء تصويب خطأ الفترة السابقة من ربح أو خسارة الفترة التي يتم فيها اكتشاف الخطأ. ويتم إعادة عرض أية معلومات يتم تقديمها حول الفترات السابقة بما في ذلك أية ملخصات تاريخية للبيانات المالية إلى أبعد تاريخ سابق ممكن.

٤٧ عندما يكون من غير الممكن تحديد حجم الخطأ (على سبيل المثال، الخطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لكافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة وفقا للفقرة ٤٥ بإعادة عرض المعلومات المقارنة بأثر مستقبلي من أول تاريخ معقول. لذلك تقوم بإهمال الجزء المتعلق بإعادة العرض التراكمي للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية التي تنشأ قبل ذلك التاريخ. تقدم الفقرات ٥٠-٥٣ إرشادات حول متى يكون من غير الممكن تصويب الخطأ لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

٤٨ يتم تمييز تصويب الأخطاء عن التغيرات في التقديرات المحاسبية. وتعتبر التقديرات المحاسبية بطبيعتها تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى مراجعة عندما تصبح المعلومات الإضافية معروفة. على سبيل المثال، لا يعتبر الربح أو الخسارة المعترف به ضمن نتائج أية معاملة طارئة تصويبا لخطأ معين.

الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة

٤٩ بمراعاة الفقرة ٤٢، تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

(ب) لكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التصويب:

(١) لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛ و

(٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ ينطبق على المنشأة، لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة؛

(ج) مقدار التصويب في بداية أول فترة سابقة معروضة؛ و

(د) إذا كان إعادة العرض بأثر رجعي غير ممكن لفترة سابقة محددة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تصويب الخطأ ووقت تصويبه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

عدم قابلية التطبيق فيما يتعلق بالتطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي

٥٠ من غير الممكن في بعض الظروف تعديل المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق قابلية المقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، كان من غير الممكن جمع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح إما بالتطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك لغرض الفقرات ٥١-٥٣، تطبيقها بأثر مستقبلي على الفترات السابقة) أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ الفترة السابقة، وقد يكون من غير الممكن إعادة صياغة المعلومات.

٥١ من الضروري في كثير من الأحيان إجراء تقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية معينة على عناصر البيانات المالية المعترف بها أو المفصح عنها فيما يتعلق بالمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى. ويعتبر التقدير ذو سمة شخصية على نحو متأصل، ويمكن وضع التقديرات بعد تاريخ الميزانية العمومية. ومن الممكن أن يكون وضع التقديرات أكثر صعوبة عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ فترة سابقة، بسبب طول الفترة الزمنية التي تكون قد مرت منذ وقوع آخر معاملة أو حدث أو ظرف آخر. إلا أن الهدف من التقديرات المرتبطة بفترات سابقة يبقى كما هو بالنسبة للتقديرات التي يتم إجرائها في الفترة الحالية، وبالتحديد لكي يعكس التقدير الظروف التي كانت قائمة عند وقوع المعاملة أو الحدث أو الظرف الآخر.

٥٢ لذلك فإن تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي أو تصويب خطأ فترة سابقة يقتضي تمييز المعلومات التي:

(أ) توفر دليلا على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي وقعت فيها المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، و

(ب) من الممكن أنها كانت متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.

عن المعلومات الأخرى. ولبعض أنواع التقديرات (على سبيل المثال تقدير القيمة العادلة الذي لا يستند على سعر ملحوظ أو مدخلات ملحوظة)، من غير الممكن تمييز هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يقتضي التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي إجراء تقدير هام يكون من المستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات، يكون من غير الممكن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصويب خطأ الفترة السابقة بأثر رجعي.

٥٣ ينبغي عدم استخدام الفهم التحليلي عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو تصويب مبالغ لفترة سابقة، إما في وضع الإفتراضات حول ما كان يمكن أن تكون نوايا الإدارة في فترة سابقة أو تقدير المبالغ المعترف بها أو التي يتم قياسها أو الإفصاح عنها في فترة سابقة. على سبيل المثال، عندما تقوم منشأة بتصويب خطأ فترة سابقة في قياس الأصول المالية التي تم تصنيفها سابقا على أنها استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، فإنها لا تغير أساس قياسها لتلك الفترة إذا قررت الإدارة فيما بعد عدم الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. بالإضافة إلى ذلك، عندما تقوم المنشأة بتصويب خطأ فترة سابقة في حساب التزامها الخاص بالإجازات المرضية المتراكمة للموظفين وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*"، فإنها تتجاهل أي معلومات حول موسم أنفلونزا حاد بشكل غير عادي خلال

الفترة التالية التي أصبحت متوفرة بعد أن تم التصريح بإصدار البيانات المالية للفترة السابقة. إن حقيقة أنه كثيرا ما يطلب إجراء تقديرات هامة عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة للفترات السابقة لا يحول دون التعديل الموثوق أو تصويب المعلومات المقارنة.

تاريخ النفاذ

٥٤ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

سحب البيانات الأخرى

٥٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٨ صافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية، المنقح عام ١٩٩٣.

٥٦ يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) التفسير ٢ *الإتساق – رسملة تكاليف الإقتراض؛ و*

(ب) المعيار ١٨ *الإتساق – الطرق البديلة.*

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما تم تنقيح هذا المعيار في عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٨

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسترينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٨، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ يتضمن المعيار تغييرات كبيرة على النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. ولم يكن هدف المجلس إعادة دراسة كافة متطلبات المعيار السابق لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ومحاسبة التغييرات في السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات السياسية وتصويبات الأخطاء. وبالتالي لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها.

إلغاء المعالجات البديلة المسموحة

استنتاج ٤ تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ معالجات بديلة مسموحة للتغييرات الطوعية في السياسات المحاسبية (الفقرات ٥٤-٥٧) وتصويبات للأخطاء الأساسية (الفقرات ٣٨-٤٠). وبموجب هذه البدائل المسموحة:

(أ) تم تضمين التعديل الناتج عن التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية في حسابات الربح أو الخسارة للفترة الحالية؛ و

(ب) تم تضمين مقدار تصويب الخطأ الأساسي في حسابات الربح أو الخسارة للفترة.

استنتاج ٥ في كلتا الحالتين، تم عرض المعلومات المقارنة كما تم عرضها في البيانات المالية لفترات سابقة.

استنتاج ٦ حدد المجلس إلغاء المعالجات الإختيارية للتغييرات في السياسات المحاسبية وتصويبات الأخطاء على أنه تحسين مهم في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. ويلغي المعيار المعالجات البديلة المسموحة ويقتضي أن تتم محاسبة التغييرات في السياسات المحاسبية وتصويبات أخطاء الفترات السابقة بأثر رجعي.

استنتاج ٧ توصل المجلس إلى أن التطبيق بأثر رجعي من خلال تعديل المعلومات المقارنة المعروضة لفترات سابقة هو أفضل من المعالجات البديلة المسموحة سابقا لأنه بموجب طريقة التطبيق بأثر رجعي المطلوبة حاليا:

(أ) لا يشمل الربح أو الخسارة لفترة التغيير آثار التغييرات في السياسات المحاسبية أو الأخطاء المرتبطة بفترات سابقة.

(ب) يتم إعداد المعلومات المعروضة حول الفترات السابقة على نفس الأساس الذي يتم وفقا له إعداد المعلومات حول الفترة الحالية، وبالتالي تعتبر قابلة للمقارنة. وتتميز هذه المعلومات بخاصية نوعية محددة في *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*، وتقدم أكثر المعلومات فائدة في تحليل الإتجاهات للدخل والمصاريف.

(ج) لا يتم تكرار أخطاء الفترة السابقة في المعلومات المقارنة المعروضة لفترات سابقة.

استنتاج ٨ وناقش البعض في ردهم على مسودة العرض أنه يتم تفضيل المعالجات البديلة المسموحة سابقا بسبب ما يلي:

(أ) أن تصويب أخطاء الفترة السابقة عن طريق إعادة عرض معلومات الفترة السابقة ينطوي على استخدام غير مبرر للفهم التحليلي؛

(ب) أن الإعتراف بآثار التغييرات في السياسات المحاسبية وتصويبات الأخطاء في ربح أو خسارة الفترة الحالية يجعل منها أكثر أهمية بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية؛ و

(ج) تم الإعتراف بكل مبلغ تم تسجيله لحساب أو على حساب الأرباح المحتجزة نتيجة أنشطة المنشأة في حساب الربح أو الخسارة في فترة معينة.

استنتاج ٩ توصل المجلس إلى أن إعادة عرض معلومات الفترة السابقة لتصويب خطأ الفترة السابقة لا ينطوي على استخدام غير مبرر للفهم التحليلي لأنه يتم تحديد أخطاء الفترة السابقة فيما يتعلق بالإخفاق في استخدام، أو سوء استخدام، المعلومات الموثوقة التي كانت متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية للفترة السابقة وكان يتوقع بشكل معقول أن يتم الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار في إعداد وعرض تلك البيانات المالية.

استنتاج ١٠ واستنتج المجلس أيضا أن الإفصاحات حول التغييرات في السياسات المحاسبية وتصويبات أخطاء الفترة السابقة في الفقرات ٢٨ و٢٩ و٤٩ من المعيار ينبغي أن تضمن أن تكون آثارها مهمة بشكل كاف لمستخدمي البيانات المالية.

استنتاج ١١ كما استنتج المجلس أيضا أن الإعتراف بكل مبلغ تم تسجيله لحساب أو على حساب الأرباح المحتجزة نتيجة لأنشطة المنشأة في الربح أو الخسارة في فترة معينة يعتبر أقل أهمية من أن يمثل الربح أو الخسارة لكل فترة معروضة بصدق آثار المعاملات والأحداث الأخرى التي تقع في تلك الفترة.

إلغاء التمييز بين الأخطاء الأساسية وأخطاء الفترة السابقة المادية الأخرى

استنتاج ١٢ يلغي المعيار التمييز بين الأخطاء الأساسية وأخطاء الفترة السابقة المادية الأخرى. ونتيجة لذلك، تتم محاسبة كافة أخطاء الفترة السابقة المادية بنفس الطريقة التي تمت فيها محاسبة الخطأ الأساسي بموجب المعالجة بأثر رجعي الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. واستنتج المجلس أنه كان من الصعب تفسير تعريف "الأخطاء الأساسية" في النسخة السابقة بشكل منسجم لأن الميزة الرئيسية للتعريف – أن الخطأ أدى إلى أن تكون البيانات المالية الخاصة بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة غير موثوقة – كانت ميزة لكافة أخطاء الفترة السابقة المادية.

تطبيق معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على بند معين

استنتاج ١٣ اقترحت مسودة العرض أنه عندما ينطبق معيار أو تفسير ما على بند معين في البيانات المالية، يتم تحديد السياسة (أو السياسات) المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال دراسة ما يلي بالترتيب التنازلي:

(أ) المعيار (بما في ذلك أية ملاحق تشكل جزءا من المعيار)؛

(ب) التفسير؛

(ج) ملاحق المعيار التي لا تشكل جزءا منه؛ و

(د) إرشادات التنفيذ الصادرة فيما يتعلق بالمعيار.

استنتاج ١٤ قرر المجلس عدم وضع تسلسل هرمي بالمتطلبات لهذه الظروف. ويقتضي المعيار تطبيق المعايير والتفسيرات المعمول بها فقط. كما لا يذكر بالإضافة إلى ذلك الملاحق.

استنتاج ١٥ قرر المجلس عدم تصنيف المعايير في مرتبة أعلى من التفسيرات لأن تعريف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتضمن التفسيرات التي تتساوى في منزلتها مع المعايير. وتوضح قواعد كل معيار المادة التي تشكل متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وما هي إرشادات التنفيذ. ويُحتفظ بمصطلح "ملحق" فيما يخص فقط المادة التي هي جزء من معيار دولي لإعداد التقارير المالية.

بيانات الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير

استنتاج ١٦ اقترحت مسودة العرض أنه في غياب معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على بند معين، ينبغي على الإدارة وضع وتطبيق سياسة محاسبية معينة من خلال دراسة، من بين إرشادات أخرى، بيانات الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير التي تستخدم إطارا مفهوميا مماثلا لوضع المعايير المحاسبية. وعلق المجاوبون على مسودة العرض أن هذا قد يقتضي من المنشآت دراسة بيانات الهيئات الأخرى المختلفة الواضعة للمعايير عندما لا تتوفر إرشادات مجلس معايير المحاسبة الدولية. في حين ناقش بعض المعلقون أنه قد يتطلب على سبيل المثال دراسة كافة مكونات المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما حول بعض المواضيع. وبعد دراسة هذه الملاحظات، قرر المجلس أنه من الضروري أن يشير المعيار إلى أن دراسة هذه البيانات هو أمر طوعي (انظر الفقرة ١٢ من هذا المعيار).

استنتاج ١٧ وكما اقترح في مسودة العرض، ينص المعيار على أن بيانات الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير تُستخدم فقط إذا كانت لا تتعارض مع ما يلي:

(أ) المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة؛ و

(ب) التعريفات ومعايير الإعتراف ومفاهيم القياس فيما يخص الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف الواردة في *الإطار*.

استنتاج ١٨ يشير المعيار إلى أحدث بيانات الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير لأنه إذا تم سحب البيانات أو استبدالها، فإن الهيئة الواضعة للمعيار لن تعتقد أنها تحتوي على أفضل السياسات المحاسبية للتطبيق.

استنتاج ١٩ أشارت الملاحظات المستلمة أنه كان من غير الواضح من مسودة العرض ما إذا كان التغيير في السياسة المحاسبية الذي يتبع التغيير في البيان الخاص بهيئة أخرى واضعة للمعايير ينبغي محاسبته بموجب الأحكام الإنتقالية الواردة في ذلك البيان. وكما هو مشار أعلاه، لا يلزم المعيار استخدام البيانات الخاصة بالهيئات الأخرى الواضعة للمعايير في أي ظروف كانت. وبالتالي قرر المجلس توضيح أنه تتم محاسبة هذا التغيير في السياسة المحاسبية والإفصاح عنه كتغيير طوعي في السياسة المحاسبية (انظر الفقرة ٢١ من المعيار). وعليه، تُمنع المنشأة من تطبيق الأحكام الإنتقالية المحددة من قبل الهيئة الأخرى الواضعة للمعايير إذا كانت غير منسجمة مع معالجة التغييرات الطوعية في السياسات المحاسبية المحددة من قبل المعيار.

المادية

استنتاج ٢٠ ينص المعيار على عدم ضرورة تطبيق السياسات المحاسبية المحددة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كان تأثير تطبيقها غير مادي. وينص أيضا على أن البيانات المالية لا تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت تحتوي أخطاء مادية، وينبغي تصويب أخطاء الفترة السابقة المادية بعد اكتشافها في المجموعة الأولى من البيانات المالية المصرح بإصدارها. ويتضمن المعيار تعريفا للحذوفات أو البيانات الخاطئة المادية، والذي يستند إلى وصف المادية في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" وفي *الإطار*.

استنتاج ٢١ *ونصت المقدمة السابقة إلى بيانات معايير المحاسبة الدولية* على أن الهدف لم يكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البنود غير المادية. ولا يوجد بيان مقابل ذلك في المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد استلم المجلس ملاحظات تفيد بأن غياب البيان من المقدمة يمكن تفسيره على أنه يقتضي من المنشأة أن تقوم بتطبيق السياسات المحاسبية (بما في ذلك متطلبات القياس) التي تحددها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على البنود غير المادية. إلا أن المجلس قرر أن تطبيق مفهوم المادية يجب أن يرد في المعايير بدلا من المقدمة.

استنتاج ٢٢ يرد تطبيق مفهوم المادية في معيارين. ويستمر معيار المحاسبة الدولي ١ المنقح "*عرض البيانات المالية*" في تحديد تطبيقه على الإفصاحات. في حين يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ تطبيق المادية في تطبيق السياسات المحاسبية وتصويب الأخطاء (بما في ذلك الأخطاء في قياس البنود).

معيار الإعفاء من المتطلبات

استنتاج ٢٣ تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ معيارا خاصا بعدم قابلية التطبيق للإعفاء من التطبيق بأثر رجعي للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي للأخطاء الأساسية، ومن تقديم الإفصاحات ذات العلاقة، عندما لا يتم تطبيق المعالجة البديلة المسموحة لتلك البنود. واقترحت مسودة العرض بدلا من ذلك إعفاءا من التطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي عندما يؤدي إلى نشوء تكلفة أو جهد غير ملائم.

استنتاج ٢٤ في ضوء الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض، قرر المجلس أن الإعفاء المبني على تقدير الإدارة للتكلفة أو الجهد غير الملائم هو أمر غير موضوعي إلى حد كبير لأن يتم تطبيقه بشكل منسجم من قبل المنشآت المختلفة. علاوة على ذلك، قرر المجلس أن موازنة التكاليف والمنافع هي مهمة تقع على عاتقه عند وضع المتطلبات المحاسبية وليست مهمة المنشأة عند تطبيق تلك المتطلبات. لذلك، قرر المجلس الإحتفاظ بمعيار عدم قابلية التطبيق للإعفاء في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. ويؤثر هذا على الإعفاءات الواردة في الفقرات ٢٣-٢٥ والفقرة ٣٩ والفقرات ٤٣-٤٥ من المعيار. إن عدم قابلية للتطبيق هو الأساس الوحيد الذي يتم على أساسه تقديم الإعفاءات في المعايير والتفسيرات من تطبيق المتطلبات المحددة عندما يكون تأثير تطبيقها ماديا.

تعريف "عدم قابلية التطبيق"

استنتاج ٢٥ قرر المجلس توضيح معنى "عدم قابلية التطبيق" فيما يتعلق بالتطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ الفترة السابقة.

استنتاج ٢٦ اقترح بعض المعلقون أن التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ الفترة السابقة هما أمران غير ممكنين لفترة سابقة محددة متى كانت التقديرات الهامة مطلوبة كما في تاريخ معين في تلك الفترة. إلا أن المجلس قرر تحديد تعريف أضيق لعدم قابلية التطبيق لأن حقيقة أنه من الضروري غالبا إجراء التقديرات الهامة عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة لفترات سابقة لا تمنع التعديل أو التصويب الموثوق للمعلومات المقارنة. لذلك قرر المجلس أن عدم القدرة على التمييز الموضوعي بين المعلومات التي توفر دليلا على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ (تواريخ) التي سيتم فيها الإعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها والتي قد تتوفر عندما يتم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة عن المعلومات الأخرى هو العامل الذي يمنع التعديل أو التصويب الموثوق للمعلومات المقارنة لفترات سابقة (انظر الجزء "ج" من تعريف "عدم قابلية التطبيق" والفقرتين ٥١ و ٥٢ من المعيار).

استنتاج ٢٧ يحدد المعيار أنه ينبغي عدم استخدام الفهم التحليلي عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو تصويب المبالغ لفترة سابقة، سواء عند صياغة الإفتراضات حول ما كانت ستكون عليه نوايا الإدارة في فترة سابقة أو تقدير المبالغ في فترة سابقة. وهذا لأنه لا يمكن في فترة لاحقة وبشكل موضوعي تحديد نوايا الإدارة في فترة سابقة، ولأن استخدام المعلومات التي كان من الممكن أن لا تكون متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية للفترة (الفترات) السابقة المتأثرة غير منسجم مع تعريفات التطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي.

تطبيق إعفاء عدم قابلية التطبيق

استنتاج ٢٨ يحدد المعيار أنه عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على كافة الفترات السابقة، أو الأثر التراكمي لخطأ ما على كافة الفترات السابقة، تغير المنشأة المعلومات المقارنة كما لو تم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، أو تم تصويب الخطأ، بأثر مستقبلي من أول تاريخ معقول (انظر الفقرتين ٢٥ و٤٥ من المعيار). وهذا مماثل للفقرة ٥٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨، لكنه لم يعد مقتصرا على التغييرات في السياسات المحاسبية. وقرر المجلس أن يضمّن هذه الأحكام في المعيار لأنه يتفق مع الملاحظات المستلمة التي تنص على أنه يفضل اقتضاء التطبيق بأثر مستقبلي من بداية أول فترة معقولة بدلا من السماح لحدوث تغيير في السياسة المحاسبية فقط عندما يكون بإمكان المنشأة تحديد الأثر التراكمي للتغيير لكافة الفترات السابقة في بداية الفترة الحالية.

استنتاج ٢٩ ويقدم المعيار بشكل منسجم مع اقتراحات مسودة العرض إعفاء عدم قابلية التطبيق من التطبيق بأثر رجعي للتغييرات في السياسات المحاسبية، بما في ذلك التطبيق بأثر رجعي للتغييرات التي تحدث وفقا للأحكام الإنتقالية في معيار أو تفسير معين. وحددت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ إعفاء عدم قابلية التطبيق فيما يخص التطبيق بأثر رجعي للتغييرات *الطوعية* فقط في السياسات المحاسبية. لذلك اعتمدت قابلية تطبيق الإعفاء على التغييرات التي تحدث وفقا للأحكام الإنتقالية في معيار أو تفسير معين على نص ذلك المعيار أو التفسير. وقام المجلس بتوسيع قابلية تطبيق الإعفاء لأنه قرر أن الحاجة للإعفاء تنطبق بشكل مساو على كافة التغييرات في السياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي.

الإفصاحات حول التطبيق المتوقع للمعايير والتفسيرات الصادرة حديثا

استنتاج ٣٠ يقتضي المعيار من المنشأة تقديم إفصاحات عندما لا تكون قد طبقت بعد معيار أو تفسير جديد تم إصداره لكن لم يتم وضعه بعد قيد الإنفاذ. ويطلب من المنشأة الإفصاح عن عدم تطبيقها بعد للمعيار أو التفسير، والمعلومات المعروفة أو المقدرة بشكل معقول والمتعلقة بتقدير الأثر الممكن الذي سيسببه التطبيق الأولي للمعيار أو التفسير الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولي (الفقرة ٣٠). ويتضمن المعيار أيضا إرشادات حول الإفصاحات المحددة التي ينبغي أن تدرسها المنشأة عند تطبيق هذا المتطلب (الفقرة ٣١).

استنتاج ٣١ تختلف الفقرتان ٣٠ و٣١ من المعيار عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض في الجوانب التالية:

(أ) أنهما تحددان بأن المنشأة تحتاج إلى الإفصاح عن المعلومات فقط إذا كانت معروفة أو مقدرة بشكل معقول. ويأتي هذا التوضيح استجابة للملاحظات حول مسودة العرض التي تفيد بأن الإفصاحات المقترحة يمكن أن تكون أحيانا غير ممكنة.

(ب) في حين اقترحت مسودة العرض إلزام تقديم الإفصاحات في الفقرة ٣١، يورد المعيار هذه الإفصاحات كبنود ينبغي على المنشأة دراسة الإفصاح عنها لتلبية المتطلب العام في الفقرة ٣٠. ويتم من خلال هذا التعديل تركيز المتطلب على هدف الإفصاح، وكاستجابة للملاحظات

الواردة حول مسودة العرض بأن الإفصاحات المقترحة كانت متطلباتهـا أكثـر بكثيـر مـن الإفصاحات الواردة في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما، توضيح أن نية المجلس كان تحقيق المقاربة مع المتطلبات الأمريكية وليس أن تنطوي الإفصاحات على الكثيـر مـن المتطلبات.

الإعتراف بآثار التغييرات في التقديرات المحاسبية

استنتاج ٣٢ اقترحت مسودة العرض الإحتفاظ دون أي استثناء بالمتطلب الوارد في النسخة السابقة مـن معيـار المحاسبة الدولي ٨ بأن يتم الإعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في *الربح أو الخسارة* في:

(أ) فترة التغيير، إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

استنتاج ٣٣ ولم يوافق البعض في ردهم على مسودة العرض على ضرورة أن يـتم الإعتـراف بآثـار جميـع التغييرات في التقديرات المحاسبية في الربح أو الخسارة. وناقشوا أن هذا يعتبر غير ملائم إلى الحـد الذي يؤدي في التغيير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغييرات في الأصول والإلتزامات، لأن حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتغير نتيجة لذلك. كما ناقش هؤلاء المعلقون أيضا أنه من غيـر الملائـم منع الإعتراف بآثار التغييرات في التقدير المحاسبي مباشرة في حقوق الملكية عنـدما يكـون ذلـك مطلوبا أو مسموحا به من قبل معيار أو تفسير معين. يتفق المجلس مع هذا الـرأي ويقـرر تقـديم إستثناء من المتطلب الموضح في الفقرة "استنتاج ٣٢" لهذه الظروف.

دليل إرشادات معيار المحاسبة الدولي ٨

يعتبر هذا ايضاحي ولكنه ليس جزءا من معيار المحاسبة الدولي ٨

المثال ١ – العرض السابق للأخطاء

١. ١ خلال ١٩×٢ اكتشفت شركة بيتا أن بعض المنتجات المباعة خلال ١٩×١ قد دخلت خطأ في المخزون السلعي بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩×١ بمبلغ٦٥٠٠.

١. ٢ تظهر الدفاتر المحاسبية لبيتا عام ١٩×٢ مبيعات بمبلغ ١٠٤,٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٨٦,٥٠٠ (بما في ذلك الخطأ في المخزون الإفتتاحي بمبلغ ٦,٥٠٠) وضرائب الدخل بمبلغ ٥,٢٥٠.

١. ٣ في ١٩×١ أعدت بيتا التقرير التالي:

مبيعات	٧٣,٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٥٣,٥٠٠)
الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل	٢٠,٠٠٠
ضرائب الدخل	(٦,٠٠٠)
صافي الربح	١٤,٠٠٠

١. ٤ رصيد الأرباح المدورة الإفتتاحي لعام ١٩×١ هو ٢٠,٠٠٠ والرصيد الختامي ٣٤,٠٠٠

١. ٥ بلغت نسبة ضريبة الدخل لشركة بيتا ٣٠% للعامين ١٩×٢ و ١٩×١.

١. ٦ كانت تملك شركة بيتا ٥٠٠٠ وحدة عملة من أسهم رأس المال بشكل عام، ولم تملك أية مكونات أخرى في حقوق الملكية باستثناء الأرباح المحتجزة. ولا يتم تداول أسهمها بشكل عام ولا تفصح عن حصة السهم من الأرباح.

شركة بيتا
مقتطفات من قائمة الدخل تحت أسلوب معالجة نقطة المرجعية

(معاد عرضها)

	٢×٢٠	١×٢٠
مبيعات	١٠٤,٠٠٠	٧٣,٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٨٠,٠٠٠)	(٦٠,٠٠٠)
الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل	٢٤,٠٠٠	١٣,٥٠٠
ضرائب الدخل	(٧,٢٠٠)	(٤,٠٥٠)
صافي الربح	١٦,٨٠٠	٩,٤٥٠

* في هذا المثال، البنود النقدية تم تحديدها " بوحدة النقد".

يتبع من الصفحة السابقة

شركة بيتا
بيان التغيرات في حقوق الملكية

	أسهم رأس المال	الأرباح المحتجزة	المجموع
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠x٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون الثاني ٢٠x١كما هو معاد بيانه	ــــ	٩٤٥٠	٩٤٥٠
الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠x١	٥٠٠٠	٢٩٤٥٠	٣٤٤٥٠
الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون الثاني ٢٠x٢	ــــ	١٦٨٠٠	١٦٨٠٠
الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠x٢	٥٠٠٠	٤٦٢٥٠	٥١٢٥٠

مقتطفات من الملاحظات

١ إن بعض المنتجات التي بيعت في عام ٢٠x١ تم تضمينها بشكل غير صحيح في المخزون في ٣١ كانون الثاني ٢٠x١ بقيمة ٦,٥٠٠ وحدة عملة. وتم إعادة عرض البيانات المالية لعام ٢٠x١ لتصويب هذا الخطأ. وفيما يلي أدناه ملخص بأثر إعادة العرض على تلك البيانات المالية. ولا يوجد أي أثر في عام ٢٠x٢.

	الأثر في عام ٢٠x١
	وحدة عملة
(الزيادة) في تكلفة السلع المباعة	(٦٥٠٠)
الإنخفاض في مصروف ضريبة الدخل	١٩٥٠
(الإنخفاض) في الربح	(٤٥٥٠)
(الإنخفاض) في المخزون	(٦٥٠٠)
الإنخفاض في ضريبة الدخل مستحقة الدفع	١٩٥٠
(الإنخفاض) في حقوق الملكية	(٤٥٥٠)

مثال ٢- التغيير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي

٢. ١ خلال عام ٢٠x٢ قامت شركة جاما بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى شراء محطة طاقة هيدروإلكترونية قيد الإنشاء لاستخدامها من قبل شركة جاما. وفي الفترات السابقة، قامت شركة جاما برسملة هذه التكاليف. وقررت شركة جاما الآن معالجة هذه التكاليف كمصروف بدلا من رسملتها. وقدرت الإدارة أن السياسة الجديدة ملائمة لما ينتج عنها من معالجة أكثر شفافية لتكاليف التمويل ولأنها منسجمة مع الممارسة الصناعية المحلية، مما يجعل من البيانات المالية لشركة جاما أكثر قابلية للمقارنة.

٢. ٢ قامت جاما برسملة "تكاليف الإقتراض" المتكبدة والبالغة ٢,٦٠٠ خلال عام ١٩×١ و٥,٢٠٠ في الفترات السابقة لـ ١٩×١. تمت رسملة كافة تكاليف الإقتراض المتكبدة في السنين السابقة بخصوص تملك محطة القوى.

٢. ٣ تظهر سجلات جاما ربحا قبل الفائدة وضرائب الدخل من النشاطات العادية لعام ١٩×٢ مبلغ ٣٠,٠٠٠، ومصروف فائدة بمبلغ ٣,٠٠٠ (يعود لـ ١٩×٢ فقط) وضرائب دخل بمبلغ ٨,١٠٠.

٢. ٤ لم تعترف جاما بأي مصروف استهلاك لمحطة القوى كونها لم توضع في الإستخدام بعد.

٢. ٥ أظهر تقرير جاما لعام ١٩×١ ما يلي:

الربح من النشاطات العادية قبل الفائدة وضرائب الدخل	١٨,٠٠٠
مصروف الفائدة	-
الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل	١٨,٠٠٠
ضرائب الدخل	(٥,٤٠٠)
صافي الربح	١٢,٦٠٠

٢. ٦ كان رصيد الأرباح المدورة الإفتتاحية لعام ١٩×١ مبلغ ٢٠,٠٠٠ والأرباح المدورة الختامية ٣٢,٦٠٠.

٢. ٧ معدل الضريبة على جاما ٣٠% للعامين ١٩×٢ و ١٩×١.

٢. ٨ كانت تملك شركة بيتا ١٠٠٠٠ وحدة عملة من أسهم رأس المال بشكل عام، ولم تملك أية مكونات أخرى في حقوق الملكية باستثناء الأرباح المحتجزة. ولا يتم تداول أسهمها بشكل عام كما لا تفصح عن حصة السهم من الأرباح.

يتبع الصفحة السابقة

شركة جاما
مقتطفات من قائمة الدخل

	٢×٢٠	(معاد عرضها) ١×٢٠
الربح من النشاطات العادية قبل الفائدة وضريبة الدخل	٣٠,٠٠٠	١٨,٠٠٠
مصروف الفائدة	(٣,٠٠٠)	(٢,٦٠٠)
الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل	٢٧,٠٠٠	١٥,٤٠٠
ضرائب الدخل	(٨,١٠٠)	(٤,٦٢٠)
صافي الربح	١٨,٩٠٠	١٠,٧٨٠

شركة جاما
بيان التغييرات في حقوق الملكية

	أسهم رأس المال	الأرباح المحتجزة (المعاد بيانها)	المجموع
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠x٠كما هو مبلغ عنه سابقا	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
التغيير في السياسة المحاسبية لرسملة الفائدة (صافي ضرائب الدخل بقيمة ١٦٥٠ وحدة عملة) (ملاحظة ١)	ـــــــ	(٣٦٤٠)	(٣٦٤٠)
الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠x٠ (كما هو معاد بيانه)	١٠٠٠٠	١٦٣٦٠	٢٦٣٦٠
الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون الثاني ٢٠x١ (معاد بيانه)	ـــــــ	١٠٧٨٠	١٠٧٨٠
الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠x١	١٠٠٠٠	٢٧١٤٠	٣٧١٤٠
الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون الثاني ٢٠x٢	ـــــــ	١٨٩٠٠	١٨٩٠٠
الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠x٢	١٠٠٠٠	٤٦٠٤٠	٥٦٠٤٠

يتبع الصفحة السابقة

مقتطفات من الملاحظات

١ خلال عام ٢٠x٢، قامت شركة جاما بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة تكاليف الإقتراض المتعلقة بمحطة طاقة هيدروإلكترونية قيد الإنشاء لاستخدامها من قبل شركة جاما. وفي الفترات السابقة، قامت شركة جاما برسملة هذه التكاليف. وهي الآن ملغاة كمصاريف عند تكبدها. وقدرت الإدارة أن هذه السياسة توفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة لما ينتج عنها من معالجة أكثر شفافية لتكاليف التمويل ولأنها منسجمة مع الممارسة الصناعية المحلية، مما يجعل من شركة جاما أكثر قابلية للمقارنة. وتمت محاسبة هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم إعادة عرض البيانات المقارنة لعام ٢٠x١. ويحتوي الجدول التالي على أثر التغيير في العام ٢٠x١. وتم تخفيض الأرباح المحتجزة الإفتتاحية لعام ٢٠x١إلى ٣٦٤٠ وحدة عملة، وهو مبلغ التعديل المرتبط بالفترات التي تسبق عام ٢٠x١.

التأثير على ٢٠x١	وحدة عملة
(الزيادة) في مصروف الفائدة	(٢٦٠٠)
الإنخفاض في مصروف ضريبة الدخل	٧٨٠
(الإنخفاض) في الربح	(١٨٢٠)
الأثر على الفترات التي تسبق ٢٠x١	
(الإنخفاض) في الربح (مصروف فائدة بقيمة ٥٢٠٠ وحدة عملة مطروحا منه ضريبة بقيمة ١٥٦٠ وحدة عملة)	(٣٦٤٠)
(الإنخفاض) في الأصول في سياق البناء وفي الأرباح المحتجزة في ٣١ كانون الثاني ٢٠x١	٥٤٦٠

مثال ٣-التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير ممكن

١.٣ خلال ٢٠x٢، قامت شركة دلتا بتغيير سياستها المحاسبية لاستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، من أجل تطبيق منهج مكونات أكثر تكاملا وفي نفس الوقت تبني نموذج إعادة التقييم.

٢.٣ وفي الأعوام التي سبقت عام ٢٠x٢، لم يتم بشكل كاف تفصيل سجلات الأصول الخاصة بشركة دلتا لتطبيق منهج المكونات بالكامل. وفي نهاية العام ٢٠٠١، قامت الإدارة باستطلاع هندسي قدم معلومات حول المكونات المحتفظ بها وقيمها العادلة وأعمارها الإنتاجية وقيمها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للإستهلاك في بداية عام ٢٠x٢. إلا أن الإستطلاع لم يقدم أساسا كافيا للتقدير الموثوق لتكلفة تلك المكونات التي لم تتم محاسبتها سابقا بشكل منفصل، ولم تسمح السجلات الموجودة قبل الإستطلاع بإعادة صياغة هذه المعلومات.

يتبع الصفحة السابقة

٣.٣ قامت شركة دلتا بدراسة كيفية محاسبة كل من جانبي التغيير المحاسبي. وحددت أنه لم يكن من الممكن محاسبة التغيير على منهج مكتمل المكونات بأثر رجعي، أو محاسبة ذلك التغيير بأثر مستقبلي من أي تاريخ يسبق بداية عام ٢٠x٢. كذلك ينبغي محاسبة التغيير من نموذج التكلفة إلى نموذج إعادة التقييم بأثر مستقبلي. لذلك، استنتجت الإدارة أنها ينبغي أن تطبق السياسة الجديدة لشركة دلتا بأثر مستقبلي من بداية عام ٢٠x٢.

٤.٣ المعلومات الإضافية:

معدل ضرائب شركة دلتا هو ٣٠%.

	وحدة عملة
الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية عام ٢٠x١:	
التكلفة	٢٥٠٠٠
الإستهلاك	(١٤٠٠٠)
صافي القيمة الدفترية	١١٠٠٠
مصروف الإستهلاك المتوقع لعام ٢٠x٢ (أساس قديم)	١٥٠٠
بعض نتائج الإستطلاع الهندسي:	
التقييم	١٧٠٠٠
القيمة المتبقية المقدرة	٣٠٠٠
متوسط العمر المتبقي للأصل (بالسنوات)	٧
مصروف الاستهلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام ٢٠x٢ (أساس جديد)	٢٠٠٠

مقتطفات من الملاحظات

١ من بداية عام ٢٠٠٢، قامت شركة دلتا بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة باستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، حتى تتمكن من تطبيق منهج مكونات أكثر تكاملا، وتبني نموذج إعادة التقييم في نفس الوقت. وتعتقد الإدارة أن هذه السياسة توفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة لأنها تتعامل بشكل أكثر دقة مع عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات وترتكز على قيم حديثة. وقد تم تطبيق السياسة بأثر مستقبلي من بداية عام ٢٠x٢لأنه لم يكن من الممكن تقدير آثار تطبيق السياسة إما بأثر رجعي أو أثر مستقبلي من أي تاريخ مبكر. ووفقا لذلك، فإن تبني السياسة الجديدة ليس له أي أثر على السنوات السابقة. ويتمثل الأثر على السنة الحالية في زيادة المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات في بداية السنة بقيمة ٦٠٠٠ وحدة عملة وزيادة مخصص الضريبة المؤجلة الإفتتاحي بقيمة ١٨٠٠ وحدة عملة وإنشاء احتياطي إعادة تقييم في بداية السنة بقيمة ٤٢٠٠ وحدة عملة وزيادة مصروف الإستهلاك بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة وتخفيض مصروف الضريبة بقيمة ١٥٠ وحدة عملة.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٨ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول على نطاق واسع نفس الموضوع على الرغم من اختلاف الإرشادات.

كما يشير أيضاً الى توافق المتطلبات في التفسير-٢ والتفسير ١٨ في النسخة الحالية من المعيار ٨.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٨	الفقرة الحالية في المعيار ٨
الموضوع	١
١	٣
٢	٥٥
٣	٢
٤	لا يوجد
٥	٤
٦	٥
٧	(معيار المحاسبة١. ٧٨)
٨	(معيار المحاسبة١. ٧٩)
٩	(معيار المحاسبة١. ٨٠)
١٠	(معيار المحاسبة١. ٨٥)
١١	لا يوجد
١٢	لا يوجد
١٣	لا يوجد
١٤	لا يوجد
١٥	لا يوجد
١٦	(معيار المحاسبة١. ٨٦)
١٧	لا يوجد
١٨	(معيار المحاسبة١. ٨٧)
١٩	لا يوجد
٢٠	لا يوجد
٢١	لا يوجد
٢٢	لا يوجد
٢٣	٣٢، ٣٣
٢٤	٣٤
٢٥	٣٥
٢٦	٣٦
٢٧	٣٨
٢٨	لا يوجد
٢٩	لا يوجد
٣٠	٣٩، ٤٠
٣١	٤١
٣٢	٤١
٣٣	٤٨
٣٤	٤٢
٣٥	٤٦
٣٦	لا يوجد
٣٧	٤٩
٣٨	لا يوجد
٣٩	لا يوجد
٤٠	لا يوجد
٤١	١٥
٤٢	١٤
٤٣	١٤
٤٤	١٦-١٨
٤٥	لا يوجد
٤٦	١٩
٤٧	لا يوجد
٤٨	٣٠، ٣١
٤٩	٢٢، ٢٣
٥٠	٢٦
٥١	لا يوجد
٥٢	٢٤، ٢٥
٥٣	٢٨، ٢٩
٥٤	لا يوجد
٥٥	لا يوجد
٥٦	لا يوجد
٥٧	لا يوجد
٥٨	٥٤
الملحق أ	إرشادات التنفيذ للمعيار ٨
التفسير- ٢	١٣
التفسير-١٨	١٣
لا يوجد	٦
لا يوجد	٢٠ ، ٢١
لا يوجد	٢٧
لا يوجد	٣٧
لا يوجد	٤٣-٤٥
لا يوجد	٤٧
لا يوجد	٥٠-٥٣
لا يوجد	٥٦

معيار المحاسبة الدولي ١٠

الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ *الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية* مبين في الفقرة ١-٢٤ والملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية"* محل معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"* (المنقح في عام ١٩٩٩) وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٠

مقدمة ٢ لقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ١٠ كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ وكان هدف المجلس الرئيسي فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٠ هو تقديم توضيح محدود لمحاسبة أرباح الأسهم المعلنة بعد تاريخ الميزانية العمومية. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية المشمول في معيار المحاسبة الدولي ١٠.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ تمثل التغيير الرئيسي عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠ في التوضيح المحدود للفقرتين ١٢ و١٣ (أي الفقرتان ١١ و١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠). وبعد التنقيح، تنص هاتان الفقرتان على أنه إذا قامت المنشأة بالإعلان عن أرباح الأسهم بعد تاريخ الميزانية العمومية، لا تعترف المنشأة بأرباح الأسهم تلك كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية.

معيار المحاسبة الدولي ١٠

الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية

الهدف

١ ان هدف هذا المعيار هو وصف:

(أ) متى يجب ان يعدل المشروع بياناته المالية بالأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ و

(ب) الإفصاحات التي على المشروع ادراجها حول تاريخ إقرار البيانات المالية لإصدارها وحول الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

يتطلب المعيار أيضا ان لا يعد المشروع بياناته المالية على أساس أستمرارية المنشأة اذا كانت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير الى ان افتراض أستمراية المنشأة غير مناسب.

النطاق

٢ **يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.**

التعريفات

٣ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحدده لها :**

***الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية* هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقه على إصدار البيانات المالية، هناك نوعين من الأحداث يمكن تمييزها :**

(أ) تلك التي توفر دليلاً بالظروف التي سادت بتاريخ الميزانية العمومية *(الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية)*؛ و

(ب) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية *(أحداث غير معدله بعد تاريخ الميزانية العمومية)* .

٤ إن العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها تتباين إعتماداً على تكوين الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في إعداد وإنهاء البيانات المالية.

٥ وفي بعض الحالات يتطلب من المشروع تقديم بياناته المالية لمساهميه للموافقة عليها بعد أن يكون قد تم إصدار البيانات المالية وفي مثل تلك الحالات فإن إقرار البيانات المالية لإصدارها يكون التاريخ الأصلي لإصدارها وليس بالتاريخ عندما يوافق المساهمين على البيانات المالية.

مثال

أكملت إدارة المشروع مسودة البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ في ٢٨ فبراير ٢٠×٢ ، وفي ١٨ مارس ٢٠×٢ راجع مجلس الإدارة البيانات المالية وتم اقرارها لإصدارها أعلن المشروع عن أرباحه واختار المعلومات المالية الأخرى في ١٩ مارس ٢٠×٢ وتم توفير البيانات المالية للمساهمين والآخرين في ١ أبريل٢٠×٢. صادق الإجتماع السنوي للمساهمين على البيانات المالية في ١٥ مايو ٢٠×٢ وتم تقديم البيانات المالية المصادق عليها للهيئة المنظمة في ١٧ مايو ٢٠×٢.

تم اقرار البيانات المالية لإصدارها في ١٨ مارس ٢×٢٠ (تاريخ أقرار مجلس الإدارة لإصدارها).

٦ في بعض الحالات يكون مطلوباً من إدارة المشروع اصدار بياناتها المالية لمجلس إشرافي (مكــون فقط مــن غير المديرين) للمصادقة عليها وفي تلك الحالات فإن البيانات المالية قد تم إقرارها للإصدار عندما تقوم الإدارة بالمصادقة عليها للإصدار للمجلس الإشرافي.

مثال

في ١٨ مارس ٢×٢٠ أقرت ادارة مشروع البيانات المالية لإصدارها لمجلسها الإشرافي . يتألف المجلس الإشرافي فقط من غير المديرين ويمكن ان يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين ذوي مصالح من الخارج . أقر المجلس الإشرافي البيانات المالية في ٢٦ مارس ٢×٢٠. وقد تم توفير البيانات المالية للمساهمين والأخرين في ١ ابريل ٢٠ ×٢أستلم الإجتماع السنوي للمساهمين البيانات المالية في ١٥ مايو ٢×٢٠ وتم تقديم البيانات المالية للجهة المنظمة في ١٧ مايو ٢×٢٠.

تم اقرار البيانات المالية لإصدارها في ١٨ مارس ٢×٢٠ (تاريخ اقرار الإدارة للإصدار للمجلس الإشرافي) .

٧ تشمل الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية جميع الأحداث حتى التاريخ الذي عنده يتم اقرار البيانات المالية للإصدار حتى ولو ان هذه الأحداث قد وقعت بعد النشر عن إعلان الربح أو المعلومات المالية المختارة الأخرى.

الإعتراف والقياس

الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية

٨ يجب على المشروع ان يعدل المبالغ المعترف بها في البيانات المالية لتعكس الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٩ فيما يلي أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المشروع تعديل المبالغ المعترف بها في بياناته المالية أو للإعتراف ببنود لم يكن قد إعتراف بها سابقا:

(أ) قرار المحكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية والذي يؤكد أن المشروع عليه الزام حالي بتاريخ الميزانية العمومية، يتطلب من المشروع أن يعدل المخصص بناءً على هذا القرار بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* أو المعترف بها

كمخصصات لا تفصح المنشأة عن الإلتزام الطارئ فقط لأن التسوية توفر أدلة إضافية تُؤخذ بعين الإعتبار وفقا للفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ب) إستلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير الى ان أصل قد أنخفض قيمته بتاريخ الميزانية العمومية أو ان المبلغ المعترف به سابقا الخسارة والإنخفاض في القيمة لذلك الأصل تحتاج الى تعديل ومثال ذلك :

(١) إفلاس عميل والذي يحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية في العادة يؤكد ان الخسارة قد كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية في حساب الذمم المدينة التجارية ويتطلب من المشروع ان يعدل القيمة المرحلة للذمم المدينة التجارية؛ و

(٢) بيع البضاعة بعد تاريخ الميزانية العمومية من الممكن ان يقدم دليلا على قيمتها القابلة للتحقق بتاريخ الميزانية العمومية.

(ج) التحديد، بعد تاريخ الميزانية العمومية، لتكلفة الأصول المشتراه أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل تاريخ الميزانية العمومية.

(د) التحديد بعد تاريخ الميزانية العمومية لمبلغ الحصه في الربح أو دفعات المكافأة اذا كان المشروع لديه إلتزام قانوني واستدلالي بتاريخ الميزانية العمومية لإجراء تلك الدفعات كنتيجة لأحداث قبل ذلك التاريخ (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩" *منافع الموظفين* ").

(هـ) إكتشاف تحايل أو اخطاء تظهر ان البيانات المالية لم تكن صحيحة.

الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية

١٠ **يجب على المشروع أن لا يعدل المبالغ المعترف في بياناته المالية لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية.**

١١ مثال على الحدث غير المعدل بعد تاريخ الميزانية العمومية هو انخفاض قيمة السوق للإستثمارات بين تاريخ الميزانية العمومية ولتاريخ الذي عنده تم اقرار البيانات المالية للإصدار. ان انخفاض القيمة السوقية لا يتصل في العادة لحالة الإستثمارات بتاريخ الميزانية العمومية ولكن تعكس الظروف التي نشأت في الفترة الاحقة. وبالتالي فالمشروع لا يعدل المبالغ المعترف بها بياناته المالية للإستثمارات وعلى نحو متشابه، فإن المشروع لايحدث المبالغ المفصح عنها للإستثمارات بتاريخ الميزانية العمومية مع انه يلزم أعطاء أفصاح أضافي بموجب الفقرة ٢١.

توزيعات الأرباح

١٢ **اذا تم اقتراح أو الإعلان عن توزيعات الأرباح لحاملي ادوات حقوق (كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٢" *الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*") بعد تاريخ الميزانية العمومية فإنه يجب على المشروع ان لا يعترف بتوزيعات الأرباح هذه لمطلوب في الميزانية العمومية.**

١٣ إذا تم الإعلان عن أرباح الأسهم (أي تم تفويض أرباح الأسهم بشكل مناسب ولم يترك تقديرها للمنشأة) بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، لا يتم الإعتراف بأرباح الأسهم كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية لأنها لا تلبي معايير الإلتزام الحالي الوارد في معيار

المحاسبة الدولي ٣٧. ويتم الإفصاح عن أرباح الأسهم هذه في الملاحظات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

استمرارية المنشأة

١٤ **لا يجب ان يعد المشروع بياناته المالية على اساس استمرارية المنشأة اذا قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية العمومية اما نيتها لتسهيل المشروع أو وقف نشاطه التجاري أو انه ليس لديها بديل واقعي ولكن لعمل ذلك.**

١٥ ان حدوث تدهور في نتائج التشغيل والمركز المالي بعد تاريخ الميزانية العمومية من الممكن ان يشير الى دراسة ما اذا كان افتراض استمرارية المنشأة مازال مناسبا واذا كان افتراض استمرارية المنشأة لم يعد مناسبا وان التاثير شاملا الى حد بعيد يتطلب هذا المعيار تغيرا أساسيا في أساس المحاسبة وليس تعديلا للمبالغ المعترف بها ضمن أساس المحاسبة الأصلي.

١٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١"*عرض البيانات المالية افصاحات*" معينة اذا :

(أ) لم يتم اعداد البيانات المالية على أساس استمرارية المنشأة ؛ أو

(ب) لدى الإدارة ادراك بظروف عدم تأكيد مادية تتصل بأحداث أو ظروف من الممكن ان تلقي شكاً هاما على قدرة المشروع في الإستمرار كمنشأة مستمرة. أن الأحداث والظروف التي تتطلب الإفصاح يمكن ان تنشأ بعد تاريخ الميزانية العمومية.

الإفصاح

تاريخ الإقرار لاصدار البيانات

١٧ **يجب على المشروع ان يفصح عن التاريخ الذي تم عنده إقرار البيانات المالية لإصدارها ومن هو الذي أعطى هذا الإقرار اذا كان ملاك المشروع أو أخرين لديهم السلطة لتعديل البيانات المالية بعد الإصدار فإن على المشروع ان يفصح عن تلك الحقيقة.**

١٨ ان من المهم للمستخدمين ان يعلموا متى تم إقرار البيانات المالية للإصدار وذلك لأن البيانات المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

تحديث الإفصاح عن الظروف بتاريخ الميزانية العمومية

١٩ **اذا استلم المشروع معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية حول ظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية يتوجب على المشروع ان يحدث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف في ضوء المعلومات الجديدة.**

٢٠ في بعض الحالات يلزم المشروع ان يقوم بتحديث الإفصاحات في بيان اته المالية لتعكس المعلومات المستلمة بعد تاريخ الميزانية العمومية حتى ولو لم تؤثر المعلومات في المبالغ التي يعترف بها المشروع في بياناته المالية ومثال واحد على الحاجة لتعديل الإفصاحات هو عندما يصبح دليل متوفرا بعد تاريخ الميزانية العمومية عن التزام طارئ كان قائما بتاريخ الميزانية العمومية. بالإضافة الى دراسة ما اذا كان ضروريا الإعتراف بمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" فإن المشروع يحدث إفصاحاته عند الإلزام الطارئ في ضوء ذلك الدليل.

الأحداث غير المعدله بعد تاريخ الميزانية العمومية

٢١ **عندما تكون الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية على درجة من الأهمية بحيث ان عدم الإفصاح سوف يؤثر في قدرة المستخدمين للبيانات المالية لاتخاذ التقييمات والقرارات المناسبة يجب على المشروع ان يفصح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من الحدث غير المعدل بعد تاريخ الميزانية العمومية:**

(أ) طبيعة الحدث؛ و

(ب) تقدير لتاثيره المالي أو نصا يفيد أن ذلك التقدير لا يمكن أجراءه .

٢٢ التالية هي امثلة على الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي يمكن ان تكون على حد من الأهمية بحيث ان عدم الإفصاح سيؤثر في قدرة مستخدمي البيانات المالية في اجراء تقييمات وقرارات مناسبة :

(أ) ضم اعمال رئيسيه تم بعد تاريخ الميزانية العمومية(المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال* يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات) أو استبعاد شركة تابعة رئيسية؛

(ب) إعلان خطه لاستبعاد العملية؛

(ج) شراء أو تصنيف رئيسي للأصول كما هي للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ – *الأصول غير المتدأولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*، أو مصادرة لأصول رئيسية من قبل الحكومة؛

(د) تدمير مصنع انتاج رئيسي بالحريق بعد تاريخ الميزانية العمومية؛

(هـ) الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*)؛

(و) عمليات تبادل رئيسية للأسهم العادية أو عمليات محتملة لتبادل الأسهم العادية بعد تاريخ الميزانية العمومية (يشجع معيار المحاسبة الدولي ٣٣ " *حصة السهم من الأرباح* " على الإفصاح عن وصف لبعض العمليات خلافا لذلك بعض العمليات تستلزم التمويل أو إصداء الأسهم، أو تقسيم الأسهم، أو إحتجاز الأسهم أو جميع الإجراءات المتطلبة للتعديل تحت المعيار ٣٣)؛

(ز) التغيرات الكبيره غير العادية بعد تاريخ الميزانية العمومية في اسعار الأصل أو اسعار صرف العملة الأجنبية؛

(ح) التغيرات في معدلات أو قوانين الضريبة التي تم تشريعها أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي لها تاثير هام على الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*")؛

(ط) الدخول في تعاقدات مهمة أو إلتزامات طارئة على سبيل المثال بأصدار كفالات مهمة؛ و

(ي) الشروع في قضية رئيسية ناشئة فقط من احداث وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية.

تاريخ النفاذ

٢٣ **على الشركة أن تبدأ تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع التطبيق المبكر. أما اذا قامت الشركة البدء بتطبيق هذا المعيار قبل ١ ينايير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة**

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل ١٩٩٩)

٢٤ حل هذا المعيار محل المعيار ١٠ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية (المعدل في ١٩٩٩).

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٠

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٠ " *الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية* " من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسترينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١٠، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٠ *الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ وبما أن هدف المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية الذي ينص عليه معيار المحاسبة الدولي ١٠، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها.

التوضيح المحدود

استنتاج ٤ بهدف هذا التوضيح المحدود لمعيار المحاسبة الدولي ١٠، كان التغيير الرئيسي في الفقرتين ١٢ و١٣ (أي الفقرتان ١١ و١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠). وبعد التنقيح، تنص هاتان الفقرتان على أنه إذا تم الإعلان عن أرباح الأسهم بعد تاريخ الميزانية العمومية، لا تعترف المنشأة بأرباح الأسهم تلك كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية. هذا لأن أرباح الأسهم غير المعلن عنها لا تلبي معايير الإلتزام الحالي الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". وناقش المجلس ما إذا كان من الممكن اعتبار الممارسة السابقة للمنشأة في دفع أرباح الأسهم إلتزاما استدلاليا. واستنتج المجلس إلى أن هذه الممارسات لا تؤدي إلى نشوء إلتزام بدفع أرباح الأسهم.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٠ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول على نطاق واسع نفس الموضوع على الرغم من اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٠	الفقرة الحالية في المعيار ١٠
الهدف	١
١	٢
٢	٣
٣	٤
٤	٥
٥	٦
٦	٧
٧	٨
٨	٩

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٠	الفقرة الحالية في المعيار ١٠
٩	١٠
١٠	١١
١١	١٢
١٢	١٣
١٣	١٤
١٤	١٥
١٥	١٦
١٦	١٧
١٧	١٨

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٠	الفقرة الحالية في المعيار ١٠
١٨	١٩
١٩	٢٠
٢٠	٢١
٢١	٢٢
٢٢	٢٣
٢٣	لا يوجد
لا يوجد	٢٤

معيار المحاسبة الدولي ١١

عقود الإنشاء

يعتبر هذا المعيار ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ١٩٩٥.

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ١١

عقود الإنشاء

إن معيار المحاسبة الدولي١١ "*عقود الإنشاء*" مبين في الفقرة ١-٤٦. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي١١ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ١١

عقود الإنشاء

الهدف

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء نظراً لطبيعة النشاط في عقود الإنشاء فإن تاريخ بدء نشاط العقد وتاريخ انتهائه يقعان في فترتين محاسبيتين مختلفتين، لذلك فالمسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء تتلخص في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. يستخدم هذا المعيار أسس الإعتراف الموضوعة في " *إطار إعداد وعرض القوائم المالية* " لتحديد متى يجب الإعتراف بإيرادات وتكاليف العقد كإيراد ومصروف في قائمة الدخل. كما يوفر المعيار إرشاداً عملياً لتطبيق هذه الأسس.

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في البيانات المالية للمقاولين.**

٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي ١١ " *المحاسبة عن عقود الإنشاءات* "، المصادق عليه في سنة ١٩٧٨.

تعريفات

٣ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:**

عقد الإنشاء **هو عقد تم الإتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي لها.**

العقد ذو السعر المحدد **هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد، أو على سعر ثابت للوحدة الناتجة، والذي يكون في بعض الحالات خاضعاً لشروط تصاعد التكاليف.**

عقد التكلفة زائد نسبة **هو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها أو التكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسم ثابت.**

٤ يمكن أن يكون عقد الإنشاء لإقامة أصل واحد مثل جسر أو بناية أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق. ويمكن أن يتعلق عقد الإنشاء ببناء عدد من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث تصميمها أو التكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي لها، من أمثلة هذه العقود عقود إنشاءات محطات التكرير وأجزاء من مصنع أو معدات.

٥ لغايات هذا المعيار، تضم عقود الإنشاء :

(أ) عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل، مثل عقود خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المعماريين؛ و

(ب) عقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول (القديمة).

٦ تصاغ عقود الإنشاء بطرق عدة، وهي لغايات هذا المعيار، تصنف إلى عقود ذات سعر محدد وعقود التكلفة زائد نسبة. وتشمل بعض عقود الإنشاء خصائص من كل من "عقد السعر المحدد" و"عقد التكلفة زائد نسبة" ومثال ذلك عقد تكلفة زائد نسبة مع اشتراط حد أقصى للسعر. في مثل هذه الظروف يجب على المقاول الأخذ في الإعتبار جميع الشروط الواردة في الفقرتين ٢٣ و٢٤ من اجل تحديد توقيت الإعتراف بالإيراد والمصروفات.

تجميع وتجزئة عقود الإنشاء

٧ تطبق متطلبات هذا المعيار عادة على كل عقد إنشاء لوحده، ولكن في بعض الظروف المحددة يكون من الضروري تطبيق المعيار على أجزاء محددة بشكل مستقل من العقد الواحد أو مجموعة العقود معاً من اجل إظهار جوهر العقد أو مجموعة العقود.

٨ عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل عندما:

(أ) يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل على حدة؛

(ب) يكون كل أصل من الأصول خاضع لعملية تفاوضية منفصلة وكل من المقاول والعميل يستطيع قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد الذي يتعلق بكل أصل؛ و

(ج) يمكن تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل.

٩ تعامل مجموعة العقود، سواء لعميل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا :

(أ) جرى التفاوض على مجموعة العقود كصفقة واحدة؛

(ب) كانت العقود مترابطة جداً لدرجة، أنها فعلاً أجزاء في مشروع واحد بهامش ربح إجمالي؛ و

(ج) يتم إنجاز العقود بشكل متلازم أو بتتابع مستمر.

١٠ قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي. إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على أنه عقد إنشاء منفصل عندما:

(أ) يختلف الأصل بشكل جوهري في التصميم، والتكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول بموجب العقد الأصلي؛ أو

(ب) يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون اعتبار للسعر في العقد الأصلي.

إيراد العقد

١١ يجب أن يتضمن إيراد العقد :

(أ) مبلغ الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد؛ و

(ب) أوامر التغيرات في أعمال العقد، المطالبات والحوافز المدفوعة:

(١) إلى الحد الذي يكون محتملاً أن ينتج إيراداً؛ و

(٢) أن بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

١٢ يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم. وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعدد من حالات عدم التأكد التي تعتمد على نتائج الأحداث المستقبلية. ويتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يزداد أو يقل إيراد العقد من فترة لأخرى، على سبيل المثال:

(أ) يمكن أن يتفق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى زيادة أو نقصان إيراد العقد في فترة لاحقة للفترة التي اتفق فيها على العقد المبدئي؛

(ب) يمكن أن يزداد مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تصاعد التكلفة؛

(ج) يمكن أن يقل إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في إتمام العقد؛ أو

(د) عندما يتضمن العقد ذو السعر المحدد سعراً ثابتاً لكل وحدة من وحدات الإنتاج فإن إيراد العقد يزداد مع ازدياد عدد وحدات الإنتاج.

١٣ أمر التغيير هو عبارة عن تعليمات من العميل لتغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تقليل أو زيادة إيراد العقد. ومن أمثلة التغييرات تغير في مواصفات أو تصميم الأصل أو تغيرات في مدة العقد. ويدخل التغير في إيراد العقد عندما:

(أ) يكون من المحتمل أن يوافق العميل على التغيير وعلى مبلغ الإيراد الناشئ عن التغيير؛ و

(ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة.

١٤ المطالبة هي مبلغ يسعى المقاول لتحصيله من العميل أو من طرف آخر لتعويضه عن تكاليف غير مشمولة في سعر العقد. وقد تنشأ المطالبة عن التأخير الذي يتسبب فيه العميل والأخطاء في المواصفات أو التصميم، أو التغيرات المختلف عليها في العقد. يخضع قياس مبلغ الإيراد الناشئ عن المطالبات لدرجة عالية من عدم التأكد وكثيرا ما يعتمد على نتائج المفاوضات. لذلك يتم شمول هذه المطالبات في إيراد العقد عندما:

(أ) تكون المفاوضات بلغت درجة متقدمة تدل على أنه من المحتمل أن يقبل العميل المطالبة؛ و

(ب) إمكانية قياس المبلغ المحتمل قبول العميل له بصورة يمكن الوثوق بها.

١٥ الحوافز المدفوعة هي مبالغ إضافية تدفع للمقاول إذا حقق أو تجاوز معايير إنجاز محددة. على سبيل المثال يمكن أن يسمح العقد بدفعة تحفيزية للمقاول لقاء الإتمام المبكر للعقد. يتم شمول الدفعات التحفيزية في إيراد العقد عندما:

(أ) يكون العقد قد بلغ مرحلة متقدمة تدل على أنه من المحتمل أن معايير الإنجاز المحددة سوف يتم تحقيقها أو الزيادة عليها؛ و

(ب) يمكن قياس مبلغ الدفعة التحفيزية بصورة موثوقة.

تكاليف العقد

١٦ يجب أن تتضمن تكاليف العقد:

(أ) التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.

(ب) التكاليف التي تعزى لنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد، و

(ج) التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بشكل محدد إلى العميل تحت شروط العقد.

١٧ التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد تشمل:

(أ) تكاليف العمالة في الموقع بما في ذلك الإشراف عليها؛

(ب) تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء؛

(ج) استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في العقد؛

(د) تكلفة نقل الآلات والمعدات والمواد من وإلى موقع العقد؛

(هـ) تكاليف استئجار الآلات والمعدات؛

(و) تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بالعقد؛

(ز) التكاليف المقدرة للإصلاح وكفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان؛ و

(ح) المطالبات من قبل أطراف أخرى.

يمكن تخفيض هذه التكاليف بأي دخل عرضي ليس مشمولاً في إيراد العقد، على سبيل المثال الدخل الناتج من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد .

١٨ تشمل التكاليف التي يمكن أن تعزى مباشرة إلى نشاط المقاولات بشكل عام ويمكن تخصيصها لعقود محددة :

(أ) التأمين؛

(ب) تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد؛ و

(ج) مصاريف الإنشاء غير المباشرة.

وتخصص مثل هذه التكاليف باستخدام طرق منتظمة ومعقولة تطبق بثبات على جميع التكاليف متشابهة الخصائص. يبنى التخصيص على المستوى العادي لنشاط الإنشاءات. تشمل المصاريف غير المباشرة تكاليف مثل إعداد ومعالجة رواتب الموظفين العاملين في الإنشاءات. كما تشمل التكاليف

التي من الممكن أن تعزى بشكل عام إلى نشاط المقاولات ويمكن تخصيصها إلى عقود محددة تكاليف الإقتراض عندما يتبنى المقاول المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي٢٣" *تكاليف الإقتراض*".

١٩ قد تشمل التكاليف التي يمكن تحميلها للعميل تحت شروط العقد بعض المصاريف الإدارية العامة وتكاليف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد.

٢٠ التكاليف التي لا يمكن أن تعزى لنشاط المقاولات أو لا يمكن تخصيصها إلى العقد تستبعد من تكاليف عقد الإنشاء. أمثلة هذه التكاليف تشمل:

(أ) التكاليف الإدارية العامة التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛

(ب) تكاليف البيع؛

(ج) تكاليف البحث والتطوير التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛ و

(د) استهلاك الآلات والمعدات العاطلة عن العمل التي لم تستخدم في عقد محدد.

٢١ تشمل تكاليف العقد التكاليف التي تعزى للعقد خلال الفترة من تأمين الحصول على العقد حتى الإنجاز التام للعقد. إلا أن التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد والتي يتم تكبدها في تأمين العقد يتم شمولها كجزء من تكاليف العقد إذا كان بالإمكان تحديد هذه التكاليف بشكل منفصل وقياسها بصورة موثوقة وكان من المحتمل الحصول على العقد. عندما يتم الإعتراف بالتكاليف التي تم تكبدها لتأمين الحصول على العقد كمصروف في فترة التكبد فلا يجوز شمولها في تكاليف العقد عندما يتم الحصول على العقد في فترة لاحقة.

الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

٢٢ عندما يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة، فانه يجب الإعتراف بالإيراد والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصروف حسب درجة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية كما يجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة فوراً كمصروف بموجب الفقرة ٣٦.

٢٣ في حالة العقد ذو السعر المحدد، فان نتائج عقد الإنشاء يمكن تقديرها بصورة موثوقة عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:

(أ) يمكن قياس كامل إيراد العقد بصورة موثوقة؛

(ب) إن من المحتمل أن المنافع الإقتصادية للعقد سوف تتدفق للمشروع؛

(ج) يمكن قياس كل من التكاليف المتبقية لإتمام العقد ودرجة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بثقة؛ و

(د) التكاليف التي تعزى للعقد يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة مما يمكن من مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.

٢٤ في حالة عقد التكلفة زائد نسبة، فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة عندما تتحقق جميع الشروط التالية:

(أ) من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المشروع؛ و

(ب) إن التكاليف التي تعزى للعقد، سواء كانت قابلة للتعويض أم لا، يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة.

٢٥ يطلق على عملية الإعتراف بالإيرادات والمصروفات بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العقد بطريقة نسبة الإنجاز. بمقتضى هذه الطريقة يجري مقابلة إيرادات العقد بتكاليفه التي تم تكبدها في وصـــول هذه المرحلة من الإنجاز. وينتج عن ذلك تحديد الإيراد والمصروفات والأرباح التي تعزى إلى الجزء الذي أنجز من العمل. وتوفر هذه الطريقة معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقود والأداء خلال الفترة.

٢٦ في طريقة نسبة الإنجاز، يتم الإعتراف بإيراد العقد في قائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. ويتم عادة الإعتراف بتكاليف العقد كمصاريف في قائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي يتم فيها إنجاز العمل المتعلق بها. ولكن عندما يكون من المتوقع أن تزيد التكاليف الكلية عن إيراد العقد الكلي فإنه يعترف حالاً بهذه الزيادة كمصروف طبقاً للفقرة ٣٦.

٢٧ قد يتكبد المقاول تكاليف تعود لنشاط مستقبلي للعقد، ويتم الإعتراف بمثل هذه التكاليف كأصل إذا كان من المحتمل استردادها. وتمثل هذه التكاليف مستحقات من العملاء وغالباً ما تصنف على أنها عمل تحت الإنجاز.

٢٨ يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بشكل موثوق فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشاة. ولكن عندما يكون هناك عدم تأكد حول إمكانية تحصيل مبلغ سبق إدراجه في إيراد العقد واعترف به في قائمة الدخل، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد تحصيله محتملاً يجب الإعتراف به كمصروف وليس كتسوية لمبلغ إيراد العقد.

٢٩ يكون المشروع عادة قادراً على وضع تقديرات موثوقة بعد الموافقة على عقد يحدد ما يلي :

(أ) الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف بخصوص الأصل المراد إنشاؤه؛

(ب) المقابل الذي سيتم تبادله؛ و

(ج) طريقة وشروط السداد.

من الضروري أن يكون للمشروع نظام داخلي فعال للموازنات التقديرية المالية ووضع التقارير. ويقوم المشروع بمراجعة إيراد وتكاليف العقد كلما تقدم العقد وتعديلها عند الضرورة. ولكن لا تدل هذه التعديلات بالضرورة على أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بشكل موثوق.

٣٠ يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، ويستخدم المشروع الطريقة التي تقيس العمل المنجز بصورة موثوقة، واعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي:

(أ) نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد؛

(ب) معاينة أو مسح العمل المنجز؛ و

(ج) الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه.

إن الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات العمل الذي تم إنجازه.

٣١ عندما يجري تحديد مرحلة الإنجاز التي وصل إليها العقد بالرجوع إلى تكاليف العقد المتكبدة إلى تاريخه، فإن تلك التكاليف التي تعكس العمل المنجز فقط هي التي تدخل في التكاليف المتكبدة لتاريخه. من أمثلة تكاليف العقد التي تستثنى:

(أ) تكاليف العقد التي تعود لنشاط العقد المستقبلي مثل تكاليف المواد التي سلمت لموقع العقد أو وضعت جانباً للإستخدام ولكن لم تركب أو تستخدم خلال إنجاز العقد إلا إذا كانت هذه المواد قد صنعت خصيصاً للعقد؛ و

(ب) المبالغ المدفوعة مقدماً إلى مقاولي الباطن عن العمل المقرر إنجازه بموجب عقد من الباطن.

٣٢ عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة فإنه:

(أ) يجب الإعتراف بالإيراد إلى الحد الذي تم عنده تكبد تكاليف من المحتمل أنها ستسترد؛ و

(ب) يجب الإعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.

يجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة على عقد الإنشاء كمصروف حالاً بموجب الفقرة ٣٦.

٣٣ في المراحل المبكرة من العقد لا يكون في مقدرة المشروع عادة تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة. ومع هذا فمن المحتمل أن يسترد المشروع تكاليف العقد المتكبدة. وعليه فإنه يعترف بإيراد العقد إلى الحد الذي يكون فيه من المتوقع استرداد التكاليف المتكبدة. وطالما انه لا يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فلا يتم الإعتراف بأي ربح. ومع انه لا يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فمن المحتمل أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن ايراد العقد الكلي. في هذه الحالات. فإن أية زيادة في التكاليف الكلية على الإيراد الكلي يتم الإعتراف بها كمصروف حالاً بموجب الفقرة ٣٦.

٣٤ إن تكاليف العقد التي من غير المحتمل استردادها يعترف بها كمصروف حالاً. من أمثلة الظروف التي قد تكون فيها إمكانية استرداد التكاليف المتكبدة غير محتملة، وعندها قد يعترف بتكاليف العقد كمصروف حالاً، العقود التي:

(أ) تكون غير قابلة للتطبيق بالكامل ومشروعيتها موضع استفهام؛

(ب) يكون إتمامها خاضع لنتائج دعوى قضائية أو تشريع منتظر؛

(ج) تتعلق بممتلكات عرضه للمصادرة أو الإزالة؛

(د) يكون العميل فيها غير قادر على مواجهة إلتزاماته؛ أو

(هـ) يكون المقاول غير قادر على إتمام العقد أو غير قادر على مواجهة إلتزاماته بموجب العقد.

٣٥ عندما تزول حالات عدم التأكد التي حالت دون تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فإنه يجب الإعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بعقد الإنشاء بموجب الفقرة ٢٢ وليس الفقرة ٣٢.

الإعتراف بالخسائر المتوقعة

٣٦ عندما يكون من المحتمل أن تكاليف العقد الكلية ستزيد عن إيراد العقد الكلي فإنه يجب الإعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف حالاً.

٣٧ يجري تحديد مبلغ الخسارة بغض النظر عن:

(أ) ما إذا كان العمل قد بدأ على العقد أم لا؛

(ب) مرحلة إنجاز نشاط العقد؛ أو

(ج) مبلغ الأرباح المتوقعة على العقود الأخرى التي لم تعامل كعقد إنشاءات واحد بموجب الفقرة ٩.

التغيرات في التقديرات

٣٨ يجري تطبيق طريقة نسبة الإنجاز على أساس تراكمي في كل فترة محاسبية بناء على التقديرات الجارية لإيراد العقد وتكاليفه. لذلك تتم المحاسبة عن تأثير التغير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو تأثير التغير في تقدير نتائج العقد كتغير في تقدير محاسبي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"). تستخدم التقديرات التي جرى تغييرها في تحديد مبلغ الإيرادات والمصروفات المعترف بها في قائمة الدخل في الفترة التي جرى فيها التغيرات وفترات لاحقة.

الإفصاح

٣٩ يجب أن يفصح المشروع عن:

(أ) مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد في الفترة؛

(ب) الطرق المستخدمة في تحديد إيراد العقد المعترف به في الفترة؛ و

(ج) الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة إنجاز العقود تحت التنفيذ.

٤٠ يجب على المشروع أن يفصح عن العقود تحت التنفيذ بتاريخ الميزانية العمومية كما يلي:

(أ) إجمالي التكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) لتاريخه؛

(ب) مبلغ الدفعات المقدمة المستلمة؛ و

(ج) *مبلغ الحجوزات.*

٤١ الحجوزات هي مبالغ من فواتير الإنجاز لا تدفع حتى تتحقق شروط محددة في العقد لتدفع هذه المبالغ أو حتى يتم إصلاح الأعطاب. فواتير الإنجاز هي مبالغ يطالب بها لقاء العمل المنجز على العقود سواء دفعت من قبل العميل أم لم تدفع. الدفعات المقدمة هي مبالغ يستلمها المقاول قبل إتمام العمل المتعلق بها.

٤٢ يجب على المشروع عرض ما يلي :

(أ) المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن عمل العقد كأصل؛ و

(ب) المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن عمل العقد كالتزام.

٤٣ المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن عمل العقد هو صافي المبالغ التالية :

(أ) التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها؛ مطروحا منه

(ب) مجموع الخسائر المعترف بها وفواتير الإنجاز.

وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد تكاليفها المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) عن فواتير الإنجاز.

٤٤ المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن عمل العقد هو صافي المبالغ التالية:

(أ) التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها مطروحاً منه؛

(ب) مجموع الخسائر المعترف بها وفواتير الإنجاز.

وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها).

٤٥ يفصح المشروع عن الإلتزامات والخسائر الطارئة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٧، *المخصصات الإلتزامات والأصول المحتملة*. يمكن أن تنشأ الإلتزامات والأصول الطارئة عن بنود مثل تكاليف الضمان والمطالبات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

تاريخ النفاذ

٤٦ يطبق هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو بعد ذلك التاريخ.

الملحق

أمثلة توضيحية

هذا الملحق توضيحي ولا يمثل جزءا من المعيار.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

فيما يلي أمثلة للإفصاح عن السياسة المحاسبية:

يعترف بإيراد عقود الإنشاء ذات السعر المحدد بطريقة نسبة الإنجاز، والتي تقاس بالرجوع إلى نسبة ساعات العمل المصروفة لتاريخه إلى ساعات العمل الكلية المقدرة لكل عقد.

يعترف بإيراد عقود التكلفة زائد النسبة لكل عقد بالرجوع إلى مقدار التكاليف المتكبدة خلال الفترة القابلة للإسترجاع زائد الأتعاب المكتسبة والتي تقاس بناءاً على نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

تحديد إيرادات ومصروفات العقد

يوضح المثال التالي إحدى طرق تحديد مرحلة إنجاز العقد وتوقيت الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته (راجع الفقرات ٢٢ – ٣٥ من المعيار).

حصل مقاول على عقد بسعر ثابت مقداره ٩,٠٠٠ لبناء جسر. إن مبلغ إيراد العقد الأساسي المتفق هو ٩,٠٠٠ بينما كان تقدير المقاول الأولي لتكاليف العقد هو ٨,٠٠٠ كما سيستغرق بناء الجسر ٣ سنوات.

في نهاية السنة الأولى، ازداد تقدير المقاول لتكاليف العقد إلى ٨,٠٥٠ .

في السنة الثانية، أجاز العميل تغيير على العقد، نتج عنه زيادة في إيراد العقد بمبلغ ٢٠٠ وزيادة مقدرة في تكاليف العقد قدرها ١٥٠. في نهاية السنة الثانية، تضمنت التكاليف المتكبدة مبلغ ١٠٠ عن مواد مخزنة في الموقع ستستخدم في السنة الثالثة لإنجاز العقد.

يقدر المقاول مرحلة إنجاز العقد باحتساب نسبة من تكاليف العقد المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى آخر تقدير لإجمالي تكاليف العقد، فيما يلي ملخص للبيانات المالية خلال فترة العقد:

	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة
الإيراد الأساسي المتفق عليه للعقد	٩,٠٠٠	٩,٠٠٠	٩,٠٠٠
أمر تغيير	–	٢٠٠	٢٠٠
إجمالي إيراد العقد	٩,٠٠٠	٩,٢٠٠	٩,٢٠٠
تكاليف العقد المتكبدة لتاريخه	٢,٠٩٣	٦,١٦٨	٨,٢٠٠
التكاليف اللازمة لإنجاز باقي العقد	٥,٩٥٧	٢,٠٣٢	–
إجمالي تكاليف العقد المقدرة	٨,٠٥٠	٨,٢٠٠	٨,٢٠٠
الربح المقدر	٩٥٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠
نسبة الإنجاز	٢٦%	٧٤%	١٠٠%

تم تحديد نسبة الإنجاز للسنة الثانية (٧٤%) باستبعاد مبلغ ١٠٠ من تكاليف العقود المتكبدة للعمل المنجز لتاريخه والذي يمثل تكاليف مواد مخزنة في الموقع للإستخدام في السنة الثالثة.

تكون مبالغ الإيرادات والمصروفات والربح المعترف بها في قائمة الدخل في السنوات الثلاثة كما يلي :

	حتى تاريخه	المعترف به في السنوات السابقة	المعترف به في السنة الحالية
السنة الأولى			
الإيرادات (٩,٠٠٠ × ٠,٢٦)	٢,٣٤٠	-	٢,٣٤٠
المصروفات (٨,٠٥٠ × ٠,٢٦)	٢,٠٩٣	-	٢,٠٩٣
الربح	٢٤٧	-	٢٤٧
السنة الثانية			
الإيرادات (٩,٢٠٠× ٠,٧٤)	٦,٨٠٨	٢,٣٤٠	٤,٤٦٨
المصروفات (٩,٢٠٠× ٠,٧٤)	٦,٠٦٨	٢,٠٩٣	٣,٩٧٥
الربح	٧٤٠	٢٤٧	٤٩٣
السنة الثالثة			
الإيرادات (٩,٢٠٠ × ١)	٩,٢٠٠	٦,٨٠٨	٢,٣٩٣
المصروفات	٨,٢٠٠	٦,٠٦٨	٢,١٣٢
الربح	١,٠٠٠	٧٤٠	٢٦٠

الإفصاحات عن العقد

أنهى المقاول سنته الأولى من العمليات. جميع تكاليف العقد المتكبدة دفعت نقداً وجميع فواتير الإنجاز والدفعات على الحساب استلمت نقداً. تضمنت تكاليف العقد المتكبدة للعقود ب، ج، هـ تكاليف المواد التي اشتريت للعقد ولكن لم تستخدم في إنجاز العقد لتاريخه. قام العملاء بدفع مبالغ على الحساب عن العقود ب، ج، هـ عن أعمال لم تنجز بعد.

فيما يلي وضع العقود الخمسة قيد التنفيذ في نهاية السنة الأولى:

	أ	ب	ج	د	هـ	المجموع
إيرادات عقود معترف بها بموجب الفقرة ٢٢	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥	١,٣٠٠
مصاريف عقود معترف بها بموجب الفقرة ٢٢	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١,٢١٥
خسائر متوقعة معترف بها بموجب الفقرة ٣٦	–	–	–	٤٠	٣٠	٧٠
الأرباح المعترف بها مطروحاً منها الخسائر المعترف بها	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
تكاليف العقود المتكبدة خلال الفترة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١,٤٢٠
تكاليف العقود المتكبدة والمعترف بها كمصاريف في الفترة بموجب الفقرة ٢٢	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١,٢١٥
تكاليف عقود تعود لنشاط مستقبلي ومعترف بها كأصل بموجب الفقرة ٢٧	–	٦٠	١٠٠	–	٤٥	٢٠٥
إيرادات العقود (انظر أعلاه)	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥	١,٣٠٠
فواتير الإنجاز (الفقرة ٤١)	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥	١,٢٣٥
إيراد عقود لم يقدم بها فواتير	٤٥	–	–	٢٠	–	٦٥
سلف (الفقرة ٤١)	–	٨٠	٢٠	–	٢٥	١٢٥

فيما يلي المبالغ الواجب الإفصاح عنها بموجب المعيار :

إيرادات العقود المعترف بها كإيراد في الفترة (فقرة ٣٩ (أ))	١,٣٠٠
تكاليف العقود المتكبدة المعترف بها والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه (فقرة ٤٠ (أ))	١,٤٣٥
الدفعات المقدمة المستلمة (فقرة ٤٠ (ب))	١٢٥
المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن أعمال العقود تم عرضه كأصل بموجب الفقرة ٤٢ (أ)	٢٢٠
المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن أعمال العقود تم عرضه كالتزام بموجب الفقرة ٤٢ (ب)	(٢٠)

تم احتساب المبالغ الواجب الإفصاح عنها بموجب الفقرات ٤٠ (أ)، ٤٢ (أ) و ٤٢ (ب) كما يلي :

	العقود					
	أ	ب	ج	د	هـ	المجموع
تكاليف العقود المتكبدة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١,٤٢٠
الأرباح المعترف بها مطروحاً منها						
الخسائر المعترف بها	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
	١٤٥	٥٨٠	٤٨٠	١٦٠	٧٠	١,٤٣٥
فواتير إنجاز	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥	١,٢٣٥
مستحق من العملاء	٤٥	٦٠	١٠٠	–	١٥	٢٢٠
مستحق للعملاء	–	–	–	(٢٠)	–	(٢٠)

تم احتساب المبلغ المفصح عنه بموجب الفقرة ٤٠ (أ) وهو المبلغ الحالي نفسه للفترة حيث أن الإفصاح يتعلق بالسنة الأولى للعملية.

معيار المحاسبة الدولي ١٢

ضرائب الدخل

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

التفسيرات التالية تتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٢ :

- التفسير – ٢١ "*ضرائب الدخل – إسترداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك*"؛ و
- التفسير – ٢٥ "*ضرائب الدخل – التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه*".

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ "*ضرائب الدخل*" مبين في الفقرة ١-٩١. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسـبة الـدولي ٨ " *السـياسات المحاسـبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم هذه أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي ١٢المعدل) محل معيار المحاسبة الدولي ١٢، *المحاسبة عن ضرائب الدخل* (معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي). يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) نافذ المفعول على الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٨ أو بعد ذلك التاريخ. إن التغييرات الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي ١٢الأصلي هي كما يلي:

مقدمة ٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي من المشروع المحاسبة عن الضريبة المؤجلة باستخدام إما طريقة التأجيل أو طريقة الإلتزام المعروفة أحيانا بطريقة قائمة الدخل للإلتزام. يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) طريقة التأجيل ويتطلب طريقة التزام أخرى تعرف أحياناً بإسم طريقة الميزانية العمومية للإلتزام.

تركز طريقة قائمة الدخل للإلتزام على فروق التوقيت.بينما تركز طريقة الميزانية العمومية للإلتزام على الفروق المؤقتة.إن فروق التوقيت هي فروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي التي تنشأ في فترة واحدة وتنعكس في فترة لاحقة أو أكثر. أما الفروق المؤقتة فهي فروق بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزام ومبلغ ذلك الأصل أو الإلتزام المرحل في الميزانية العمومية. والقاعدة الضريبية لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يعزى لذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية.

جميع فروق التوقيت فروق مؤقتة.كما تنشأ الفروق المؤقتة من الظروف التالية، والتي لا تؤدي إلى فروق توقيت مع أن معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي قد عالجها بنفس الطريقة كما عالج العمليات التي تؤدي إلى فروق توقيت:

(أ) عدم قيام المنشآت التابعة، والزميلة والمشروعات المشتركة بتوزيع كامل أرباحها إلى المنشأة الأم أو المستثمر؛

(ب) إعادة تقييم الأصول دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية؛ و

(ج) تخصيص كلفة ضم الأعمال التي تعتبر تملك للأصول والإلتزامات المحددة بالرجوع إلى قيمها العادلة دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية.

إضافة لذلك، هناك بعض الفروق المؤقتة التي ليست فروق توقيت، مثال ذلك تلك الفروق المؤقتة التي تنشأ عندما:

(أ) يتم ترجمة الأصول والإلتزامات غير النقدية لنشاط أجنبي يعتبر جزءاً مكملاً لعمليات المشروع مقدم التقرير بمعدلات الصرف التاريخية؛

(ب) يتم إعادة بيان الأصول والإلتزامات غير النقدية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*"؛ أو

(ج) يختلف المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام عن قاعدته الضريبية عند الإعتراف الأولي به.

مقدمة ٣ سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي للمشروع بعدم الإعتراف بأصل أو التزام ضريبي مؤجل عندما يكون هناك دليل معقول على أن فروق التوقيت لن تنعكس لفترة طويلة في المستقبل، أما معيار المحاسبي الدولي ١٢ المعدل فيتطلب من المشروع الإعتراف بالتزام ضريبي مؤجل أو (طبقا لشروط محددة) بأصل لجميع الفروق المؤقتة ما عدا في الإستثناءات المحددة أدناه.

مقدمة ٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي ما يلي:

(أ) يجب الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن فروق توقيت عندما يكون هناك توقعات معقولة بتحققها؛ و

(ب) الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن خسائر ضريبية كأصل عندما يكون هناك تأكيد بعيد عن الشك أن الدخل الضريبي المستقبلي سيكون كافياً لتحقيق المنفعة من الخسارة. لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي (ولم يتطلب) من المشروع تأجيل الإعتراف بمنفعة الخسائر الضريبية حتى فترة تحققها.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل أن الأرباح الضريبية سوف تتوفر لاستخدام الأصل الضريبي المؤجل ضدها وعندما يكون للمشروع تاريخ في تحقيق الخسائر الضريبية فإنه يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل فقط إلى الحد الذي يكون للمشروع فروق ضريبية مؤقتة كافية، أو يكون هناك إثبات مقنع آخر أن ربحاً ضريبياً كافياً سوف يتوفر.

مقدمة ٥ كإستثناء للمتطلب العام الذي وضع في فقرة ٢ أعلاه، يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة التي تختلف قيمها المرحلة عند الإعتراف الأولي بها عن قاعدتها الضريبية، وبما أن هذه الظروف لا تؤدي إلى فروق توقيت فإنه لا ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي.

مقدمة ٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي الإعتراف بالضرائب المستحقة على الأرباح غير الموزعة للمنشآت التابعة والزميلة ما لم يكن من المعقول الإفتراض أن هذه الأرباح لن توزع أو أن التوزيع لن يؤدي إلى وجود التزام ضريبي. ولكن معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (المعدل) يمنع الإعتراف بمثل هذه الإلتزامات الضريبية المؤجلة (وتلك الناشئة عن أية تعديلات ترجمة متراكمة ذات علاقة) إلى الحد الذي:

(أ) تكون معه المنشاة الأم أو المستثمر أو المشارك في مشروع مشترك قادراً على التحكم بتوقيت انعكاس الفرق المؤقت؛ و

(ب) يكون من المحتمل أن الفرق المؤقت سوف لن ينعكس في المستقبل المنظور.

عندما ينتج عن هذا المنع عدم الإعتراف بأي التزام ضريبي مؤجل، فإن معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) يتطلب من المشروع الإفصاح عن أجمالي مبلغ الفروق المؤقتة ذات العلاقة.

مقدمة ٧ لم يشر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي بوضوح إلى تعديلات القيمة العادلة بخصوص ضم الأعمال. إن مثل هذه التعديلات تؤدي إلى فروق مؤقتة يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) من المشروع الإعتراف بالإلتزام الضريبي الناتج أو طبقاً لمعيار الإحتمالية في الإعتراف) بأصل ضريبي مؤجل مع الأثر المقابل على تحديد مبلغ الشهرة أو أية زيادة في حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة الخاصة بالمنشأة المشتراة عن تكلفة الإندماج، ولكن يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الإعتراف بالإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة لا يقتطع للأغراض الضريبية) والأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة المعالجة كدخل مؤجل.

مقدمة ٨ لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي، ولم يتطلب من المشروع الإعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول،أما المعيار المعدل فيتطلب من المشروع الإعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول.

مقدمة ٩ قد تعتمد التبعات الضريبية لاسترداد المبلغ المرحل لبعض الأصول أو الإلتزامات على طريقة الإسترداد أو السداد، فعلى سبيل المثال:

(أ) في بعض البلدان لا تخضع المكاسب الرأسمالية للضرائب بنفس المعدل الذي يخضع له الدخل الضريبي الأخر؛ و

(ب) في بعض البلدان، يكون المبلغ المقتطع للأغراض الضريبية عند بيع الأصل أكبر من ذلك المبلغ المقتطع كاستهلاك.

لم يعطي معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي أي إرشاد حول قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة في مثل هذه الحالات، بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) أن يكون قياس الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة مؤسساً على التبعات الضريبية التي يمكن أن تنجم عن الطريقة التي يتوقع المشروع أن يتم استرداد أو سداد المبالغ المرحلة للأصول أو الإلتزامات بموجبها.

مقدمة ١٠ لم يشر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي بوضوح إلى إمكانية خصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة. بينما يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) خصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة. إن التعديل الخاص بالفقرة ١٦ ب (١) من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*اندماج الأعمال*" والذي نشر مع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) يمنع خصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة التي يتم الحصول عليها في ضم الأعمال.

مقدمة ١١ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي ما إذا كان يجب على المشروع أن يصنف الأرصدة الضريبية المؤجلة كأصول والتزامات جارية أو غير جارية، بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) من المشروع الذي يقوم بهذا التمييز بين الجاري وغير الجاري عدم تصنيف الأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات كأصول والتزامات جارية.

مقدمة ١٢ لقد أوضح معيار المحاسبة الدولي١٢ الأصلي إمكانية إجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة والدائنة التي تمثل ضرائب مؤجلة، بينما يضع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) شروط محددة أكثر على المقاصة، مبنية بشكل واسع على تلك الشروط المحددة للأصول والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*".

مقدمة ١٣ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي عن الإفصاح شرح للعلاقة بين مصروف الضريبة والربح المحاسبي إذا لم يكن قد تم شرحه بناءً على المعدلات الضريبية الفعلية في بلد المشروع معد التقرير. أما معيار المحاسبة الدولي ١٢ المعدل فقد تطلب أن يأخذ هذا الشرح أحد أو كلا الشكلين التاليين:

(أ) مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل الضريبة المطبق أو؛ و

(ب) مطابقة رقمية ما بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق.

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) تقديم شرح للتغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية.

مقدمة ١٤ تتضمن الإفصاحات الجديدة المطلوبة من قبل المعيار المحاسبي الدولي ١٢ (المعدل) ما يلي:

(أ) بخصوص كل نوع من الفروق المؤقتة، والخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:

(١) مبلغ الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها؛ و

(٢) مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف المعترف به في قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

(ب) بخصوص العمليات غير المستمرة، المصروف الضريبي الذي يتعلق بـ:

(١) المكسب أو الخسارة نتيجة عدم الإستمرار؛ و

(٢) الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة؛ و

(ب) مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للإعتراف به عندما:

(١) يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة عن إنعكاس فروق ضريبية مؤقتة موجودة؛ و

(٢) يكون المشروع قد عانى خسارة إما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة في الدوائر الضريبية المختصة التي يعود إليها الأصل الضريبي المؤجل.

معيار المحاسبة الدولي ١٢

ضرائب الدخل

الهدف

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل،والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة لــ:

(أ) الإسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول (إلتزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع؛ و

(ب) العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة بإسترداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام. فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المرحل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الإسترداد أو سداد تبعات ضريبية فإن هذا المعيار يتطلب من المشروع الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل)، باستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المشروع المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها. وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في بيان الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس البيان كذلك. وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعترف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين. وبشكل مشابه يؤثر الإعتراف بأصول والتزامات ضريبية في ضم الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الضم.

كذلك يعالج هذا المعيار الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

النطاق

١ **يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.**

٢ لغايات هذا المعيار، تضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد التقرير.

٣ [تم إلغائها]

٤ لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية (راجع معيار المحاسبه الدولي ٢٠، *محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*)، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الإستثمار. ولكن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الإستثمار.

تعاريـــف

٥ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

الربح المحاسبي هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل إقتطاع مصروف الضريبة.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإسترداد).

المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الجارية هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

التزامات ضريبية مؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

أصول ضريبة مؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

(أ) الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع؛
(ب) ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة؛ و
(ج) ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

الفروق المؤقتة هي فروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية. الفروق المؤقتة قد تكون:

(أ) *فروق مؤقتة خاضعة للضريبة* وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام؛ أو

(ب) *فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع* وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام.

القاعدة الضريبية لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية.

٦ يتكون المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) من المصروف الضريبي الجاري (الدخل الضريبي الجاري) والمصروف الضريبي المؤجل (الدخل الضريبي المؤجل).

قاعدة الضريبة

٧ القاعدة الضريبية لأصل ما هي المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمشروع عندما تسترد المبلغ المرحل للأصل. وإذا لم تكن المنافع الإقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي مبلغه المرحل.

أمثلة

١ آلة تكلفها ١٠٠ وتم اقتطاع ٣٠ مقابل الإستهلاك في الفترات الحالية والماضية للأغراض الضريبية وستطرح باقي التكلفة خلال السنوات الباقية كاستهلاك أو عند التخلص منها . الإيراد الذي يتولد عن استخدام الآلة خاضع للضريبة، وأي مكسب ينتج عن التخلص من الآلة يخضع للضريبة وأية خسارة عند التخلص من الأصل تقتطع لأغراض الضريبة. *القاعدة الضريبية للآله هي ٧٠.*

٢ فائدة مدينة مبلغها المرحل ١٠٠، ويخضع إيراد الفائدة المتعلق بها للضريبة على أساس نقدي. *القاعدة الضريبية للفائدة المدينة لا شيء.*

٣ ذمم مدينة تجارية مبلغها المرحل ١٠٠ وتم شمول الإيراد المتعلق بها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية). *القاعدة الضريبية للذمم المدينة التجارية هي ١٠٠.*

٤ أرباح أسهم مدينة من منشأة تابعة بها مبلغ مرحل ١٠٠ ولا تخضع أرباح الأسهم للضريبة. جوهريا يعتبر كامل المبلغ المرحل للأصل قابل للإقتطاع ضد المنافع الإقتصادية. *وعليه تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم القابلة للتحصيل ١٠٠.*

٥ قرض مدين مبلغه المرحل ١٠٠ ولن يكون لإعادة دفع القرض تبعات ضريبية. *القاعدة الضريبية للقرض ١٠٠.*

* بموجب هذا التحليل ،لا يوجد فرق ضريبي مؤقت.وكتحليل بديل، تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم المستحقة لا شيء ويكون معدل الضريبة المطبق على الفرق الضريبي المؤقت الناتج البالغ ١٠٠ لاشيء. تحت هذين التحليلين لا يوجد التزام ضريبي مؤجل.

٨ القاعدة الضريبية للإلتزام هي مبلغة المرحل، ناقصاً المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الإلتزام في الفترات المستقبلية. في حالة الإيراد المستلم مقدماً، تكون القاعدة الضريبية للإلتزام الناشئ هي قيمته المرحلة، ناقصا أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية.

أمثلـــة

١ تشتمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، سيقتطع المصروف المتعلق به لغايات الضريبة على أساس نقدي. *القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة لا شيء.*

٢ تشتمل الإلتزامات الجارية على إيراد فائدة مقبوضه مقدما بمبلغ مرحل ١٠٠، والإيراد المتعلق به سبق أن خضع للضريبة على أساس نقدي. *القاعدة الضريبة للفائدة المقبوضة مقدما لاشيء.*

٣ تشتمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، والمصروف المتعلق به سبق أن أقتطع لأغراض الضريبة. *القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة ١٠٠.*

يتبع الصفحة السابقة

أمثلة

---

٤ تشمل الإلتزامات الجارية على غرامات وعقوبات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، والعقوبات والغرامات لا تقتطع لغايات الضريبة. القاعدة الضريبية للغرامات والعقوبات ١٠٠.

٥ قرض دائن مبلغه المرحل ١٠٠ ولن يكون لسداد القرض تبعات ضريبية. القاعدة الضريبية للقرض ١٠٠.

* بموجب هذا التحليل، لا يوجد فرق ضريبي مؤقت.وكتحليل بديل، تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم المستحقة لا شيء ويكون معدل الضريبة المطبق على الفرق الضريبي المؤقت الناتج البالغ ١٠٠ لاشيء. تحت هذين التحليلين لا يوجد التزام ضريبي مؤجل.

٩ لبعض البنود قواعد ضريبية ولكن غير معترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية العمومية. على سبيل المثال يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها، ولكن لغايات تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) قد لا يسمح بإقتطاعها حتى فترة لاحقة. وهنا يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كونها تمثل المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية بإقتطاعه في الفترات المستقبلية، والمبلغ المسجل وهو لاشيء فرقاً مؤقتاً قابلاً للاقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

١٠ عندما تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام غير واضحة، فإن من المفيد النظر إلى المبدأ الأساسي الذي يرتكز عليه هذا المعيار: والذي يقضي بأنه ،مع عدد قليل من الإستثناءات المحددة، على المشروع الإعتراف بالتزام (أصل) ضريبي مؤجل عندما سيؤدي إسترداد أو سداد القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام لمدفوعات ضريبية مستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لهذا الإسترداد أو السداد تبعات ضريبية. مثال (ج) الذي يأتي بعد الفقرة ٥٢ يوضح الظروف التي يمكن أن يكون عندها النظر إلى هذا المبدأ مفيداً، على سبيل المثال، عندما تعتمد القاعدة الضريبية للأصل أو الإلتزام على الأسلوب المتوقع للإسترداد أو السداد.

١١ في البيانات المالية الموحدة، يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة المبالغ المرحلة للأصول والإلتزامات في البيانات المالية الموحدة بالقاعدة الضريبية الملائمة.يتم تحديد القاعدة الضريبية بالرجوع إلى الإقرار الضريبي الموحد في مناطق الإختصاص التي تم تقديم الإقرار فيها. وفي مناطق اختصاص أخرى يتم تحديد الإقرار الضريبي بالرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل مشروع في المجموعة.

الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية الجارية

١٢ يجب الإعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كإلتزام.أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل.

١٣ يجب الإعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن إستخدامها بأثر رجعي لإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة.

١٤ عند استخدام خسارة ضريبية لإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، يعترف المشروع بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستتدفق إلى المشروع، ويمكن قياسها بصورة موثوقة.

الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

١٥ يجب الإعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الإلتزام الضريبي عن :

(أ) الإعتراف الأولي بالضريبة؛ أو

(ب) الإعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها :

(١) ليست ضم أعمال ؛ و

(٢) في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

ولكن بالنسبة للفروق المؤقتة الضريبية المرتبطة بالإستثمارات في المنشآت التابعة،أو الفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الإعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بموجب الفقرة ٣٩.

١٦ من الأمور الملازمه للإعتراف بأصل أن مبلغ الأصل المرحل سوف يسترد على شكل منافع اقتصادية متدفقة على المنشاة في الفترات المستقبلية، وعندما يزيد المبلغ المرحل المسجل للأصل عن قاعدته الضريبية، فإن مبلغ المنافع الإقتصادية الخاضعة للضريبة سوف يزيد عن المبلغ الذي يسمح باقتطاعه للأغراض الضريبية، إن هذا الفرق هو فرق مؤقت خاضع للضريبة والتعهد بدفع ضرائب الدخل الناتجة في الفترات المستقبلية هو إلتزام ضريبي مؤجل، وعندما يسترد المشروع مبلغ الأصل المسجل سوف يُعكس الفرق المؤقت الضريبي ويحقق للمشروع ربح خاضع للضريبة. وهذا ما يجعل من المحتمل أن المنافع الإقتصادية ستتدفق خارج المشروع على شكل دفعات ضريبية. لذلك يتطلب هذا الأصل الإعتراف بجميع الإلتزامات الضريبية المؤجلة، ماعدا في ظروف محددة موصوفة في الفقرتين ١٥ و٣٩.

مثال

أصل تكلفته ١٥٠ ومبلغه المرحل ١٠٠، الإستهلاك المتجمع لغايات الضريبة ٩٠ ومعدل الضريبة ٢٥%.

القاعدة الضريبية للأصل ٦٠ (تكلفة ١٥٠ ناقص مجمع استهلاك ٩٠). لاسترداد المبلغ المرحل ١٠٠، يجب على المشروع أن يكسب دخل ١٠٠ لكي يكون قادرا على إقتطاع استهلاك بقيمة ٦٠ فقط. وتبعا لذلك سيقوم المشروع بدفع ضريبة دخل قدرها ١٠ (٤٠×٢٥%) عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل. فالفرق بين المبلغ المرحل ١٠٠ والقاعدة الضريبية ٦٠ هو عبارة عن فرق مؤقت خاضع للضريبة بمبلغ ٤٠، لذلك يعترف المشروع بالتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ١٠ (٤٠×٢٥%) يمثل ضرائب الدخل التي سيدفعها عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل.

١٧ تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في احتساب الربح المحاسبي في فترة ولكن يدخل في إحتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة. توصف مثل هذه الفروق غالباً بفروق التوقيت، والتالية أمثلة لفروق مؤقتة من هذا القبيل خاضعة للضريبة ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة :

(أ) دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على اساس الزمن ولكن لدى بعض دوائر الإختصاص، يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية. فقاعدة الضريبة لأي ذمة مدينة من هذا القبيل معترف بها في الميزانية العمومية بخصوص هذه الإيرادات تعتبر صفراً ذلك لأن الإيرادات لا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية؛

(ب) الإستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي. الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل للأصل وقاعدته الضريبية والتي تساوي تكلفته الأساسية ناقص جميع الإقتطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموحه من قبل السلطات الضريبية لتحديد الربح الضريبي ينجم عنه إلتزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الإستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة (أما إذا كان الإستهلاك الضريبي أبطأ من الإستهلاك المحاسبي، فينشأ فرق قابل للإقتطاع مما ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل)؛ و

(ج) تكاليف التطوير يمكن أن تُرسمل وتطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي، في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي.فمثل تكاليف التطوير هذه تكون قاعدتها الضريبية لاشيء لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي. ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية التي هي لاشيء.

١٨ كذلك تنشأ الفروق المؤقتة عندما :

(أ) يتم توزيع كلفة اندماج الأعمال التي تعتبر امتلاك أصول والتزامات محددة بالرجوع إلى قيمها العادلة بدون عمل تعديلات مماثله لغايات الضريبة (أنظر الفقرة ١٩)؛

(ب) يتم إعادة تقييم الأصول بدون تعديلات مماثله لغايات الضريبة (أنظر الفقرة ٢٠)؛

(ج) تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الإندماج (أنظر الفقرتين ٢١ و٣٢)؛

(د) تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عند الإعتراف الأولي به تختلف عن المبلغ الأولي المسجل له. على سبيل المثال عندما يستفيد المشروع من الهبات الحكومية غير الخاضعة للضريبة المتعلقة بالأصول (أنظر الفقرتين ٢٢ و٣٣)؛ أو

(هـ) يصبح المبلغ المرحل للإستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة مختلف عن القاعدة الضريبية للإستثمار أو الحصة (أنظر الفقرات ٣٨-٤٥).

إندماج الأعمال

١٩ في ضم الأعمال من نوع التملك، يتم توزيع تكلفة التملك على الأصول والإلتزامات المحددة بالرجوع لقيمها العادلة بتاريخ عملية التبادل وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية للأصول والإلتزامات المحدده بضم الأعمال أو تتأثر بشكل مختلف. على سبيل المثال، عندما يزاد المبلغ المرحل للأصل إلى القيمة العادلة ولكن القاعدة الضريبية للأصل تبقى بالتكلفة على المالك السابق، يظهر فرق

مؤقت ضريبي وينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل. ويؤثر الإلتزام الضريبي المؤجل على الشهرة (أنظر الفقرة ٦٦).

الأصول المسجلة بالقيم العادلة

٢٠ تسمح معايير المحاسبة الدولية بإدراج بعض أصناف الأصول بقيمها العادلة أو تسمح بإعادة تقييمها (راجع، على سبيل المثال المعيار المحاسبي الدولي ١٦، *الممتلكات والمصانع والمعدات*، معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"، معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" و معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*"). في بعض دوائر الإختصاص الضريبية تؤثر إعادة التقييم أو إعادة عرض مبلغ الأصل على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية. وكنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشا فرق مؤقت. أما في بعض دوائر الإختصاص الضريبية الأخرى، فلا تؤثر إعادة التقييم أو إعادة العرض للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم أو إعادة العرض، وتبعا لذلك، لا يجري تعديل القاعدة الضريبية. ومع هذا فإن الإسترداد المستقبلي للمبلغ المرحل سينتج عنه تدفق خاضع للضريبة من المنافع الإقتصادية للمشروع وسيختلف المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الإقتصادية. ويكون الفرق بين المبلغ المرحل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤقت. وهذا صحيح حتى لو:

(أ) لم يقصد المشروع التخلص من الأصل. إذ في مثل هذه الحالات سوف يسترد مبلغ الأصل المعاد تقييمه المرحل من خلال الإستخدام مما سيولد دخل ضريبي يزيد عن الإستهلاك المسموح به لأغراض الضريبة في فترات مستقبلية؛ أو

(ب) تم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية إذا تم استثمار المتحصلات من بيع الأصل في أصول مشابهه. وفي مثل هذه الحالات سوف تصبح الضريبة مستحقة عند بيع أو استخدام الأصول المشابهه.

الشهـــرة

٢١ الشهرة هي الزيادة في تكلفة التملك عن القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المحددة الممتلكة. لا تسمح العديد من السلطات الضريبية بإطفاء الشهرة كمصروف قابل للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي. كذلك فإن تكلفة الشهرة لدى مثل هذه السلطات غالبا ما تكون غير قابلة للإقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة لاشيء الفرق بين المبلغ المرحل للشهرة وقاعدتها الضريبية، التي هي لاشيء هو فرق مؤقت. ولكن هذا المعيار لا يسمح بالإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل سيؤدي لزيادة المبلغ المرحل للشهرة.

٢١أ تعتبر التخفيضات اللاحقة في التزام الضريبة المؤجلة غير معترف به لأنه ينشأ من الإعتـــراف الأولـــي للشهرة أنها تنشأ من الإعتراف الأولي بالشهرة وبالتالي لا يتم الإعتراف بها بموجب الفقرة ١٥(أ). على سبيل المثال، إذا كانت تكلفة الشهرة المشتراة في عملية إندماج الأعمال تـــساوي ١٠٠ ولكـــن أساســـها الضريبي يساوي صفر، تمنع الفقرة ١٥(أ) المنشأة من الإعتراف بالتزام الضريبة المؤجلة النـــاتج. وإذا قامت المنشأة لاحقا بالإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بما يساوي ٢٠ لتلك الشهرة، يتم تخفـــيض مبلـــغ

الفرق المؤقت الخاضع للضريبة المرتبط بالشهرة من ١٠٠ إلى ٨٠، مع انخفاض ناتج في قيمة التـزام الضريبة المؤجلة غير المعترف به. ويعتبر أيضا ذلك الإنخفاض في قيمة إلتزام الضريبة المؤجلة غير المعترف به على أنه يرتبط بالإعتراف الأولي للشهرة وبالتالي يمنع من الإعتراف به بموجب الفقرة ١٥(أ).

٢١ب يتم الإعتراف بإلتزامات الضريبة المؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة إلى الحد الذي لا تنشأ فيه من الإعتراف الأولي بالشهرة. على سبيل المثال، إذا كانت الشهرة المشتراة في عملية إندماج الأعمال ذات تكلفة بقيمة ١٠٠ يتم اقتطاعها لأغراض الضريبة بنسبة ٢٠% لكل سنة تبدأ في سنة الإندماج بالشراء، يكون الأساس الضريبي للشهرة ١٠٠ عند الإعتراف الأولي و٨٠ في نهاية سنة الإندماج بالشراء. وإذا لم يتغير المبلغ المسجل للشهرة في نهاية سنة الإندماج بالشراء بحيث تبقى قيمته ١٠٠، فإنه ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة بقيمة ٢٠ في نهاية تلك السنة. ولأن هذا الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لا يرتبط بالإعتراف الأولي بالشهرة، يتم الإعتراف بالتزام الضريبة المؤجلة الناتج.

الإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام

٢٢ قد ينشأ الفرق المؤقت عند الإعتراف الأولي بأصل أو التزام، على سبيل المثال، إذا كان جزء من أو كامل تكلفة أصل سوف لن تقتطع لغايات الضريبة. تعتمد طريقة المحاسبة عن مثل هذا الفرق المؤقت على طبيعة العملية التي أدت إلى الإعتراف الأولي بالأصل:

(أ) في ضم الأعمال، يعترف المشروع بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة (أنظر الفقرة ١٩)؛

(ب) إذا كانت العملية تؤثر إما على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي، فإن المشروع يعترف بأي التزام أو اصل ضريبي مؤجل وكذلك يعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل (أنظر الفقرة ٥٩)؛

(ج) إذا لم تكن العملية ضم الأعمال، ولا تؤثر في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المشروع، في غياب الإعفاء الوارد في الفقرتين ١٥و٢٤، يعترف بالإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل ويعدل المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام بنفس المبلغ. مثل هذه التعديلات تجعل البيانات المالية أقل وضوحاً لذلك لا يسمح هذا المعيار بالإعتراف بالإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج عند الإعتراف الأولي أو لاحقاً (انظر المثال على الصفحة التالية). وفوق ذلك لا يعترف المشروع بالتغيرات اللاحقة في الإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٢٢ (ج)

ينوي مشروع استخدام أصل يكلف ١٠٠٠ خلال كامل حياته الإنتاجية البالغة (٥) سنين ثم التخلص منه بدون قيمة متبقية. معدل الضريبة ٤٠% ولا يطرح استهلاك الأصل للغايات الضريبية، وعند التخلص منه لا يدفع ضريبة على الربح الرأسمالي ولا يقتطع أي خسارة رأسمالية.

عندما يسترد المشروع القيمة المسجلة للأصل سيكتسب دخل ضريبي قدره ١٠٠٠ وتدفع ضريبة قدرها ٤٠٠. وهنا لا يعترف المشروع بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج بمبلغ ٤٠٠، لأنه ينشأ من الإعتراف الأولي للأصل.

في السنة التالية، يكون المبلغ المسجل للأصل ٨٠٠، وعندما يكسب المشروع دخل خاضع للضريبة بمبلغ ٨٠٠ سيدفع ضريبة ٣٢٠ عن الدخل الضريبي، ولا يعترف المشروع بالإلتزام الضريبي المؤجل بمبلغ ٣٢٠ لأنه ينشأ من الإعتراف الأولي بالأصل.

٢٣ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٢ *الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*، يقوم مصدر الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال سندات قابلة للتحويل) بتصنيف جزء الإلتزام من الأداة كالتزام وجزء حقوق الملكية من الأداة كحقوق ملكية. في بعض دوائر الإختصاص تكون القاعدة الضريبية لجزء الإلتزام من الأداة عند الإعتراف الأولي مساوية للمبلغ المرحل الأولي لمجموع جزئي الإلتزام وحقوق الملكية، وينشأ الفرق المؤقت الضريبي من الإعتراف الأولي بحقوق الملكية بشكل مفصول عن جزء الإلتزام. لذلك لا ينطبق الإستثناء المبين في الفقرة ١٥ (ب) وتبعاً لذلك، يعترف المشروع بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج. وبموجب الفقرة ٦١، يتم تحميل الضريبة المؤجلة مباشرة على المبلغ المرحل لجزء حقوق الملكية. وبموجب الفقرة ٥٨، يعترف بأية تغيرات لاحقة في الإلتزام الضريبي المؤجل في قائمة الدخل كمصروف ضريبي مؤجل (دخل).

الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع

٢٤ يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن :

(أ) شهرة سالبة تعالج كدخل مؤقت بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢٢ ضم الأعمال ؛ أو

(ب) الإعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها :

(١) ليست ضم أعمال؛ و

(٢) في وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ولكن يجب الإعتراف بموجب الفقرة ٤٤، بأصل ضريبي مؤجل لقاء الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع المرتبطة بالإستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة.

٢٥ يتلازم بالإعتراف بإلتزام أن المبلغ المرحل له سيسدد في فترات مستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المشروع التي تجسد منافع اقتصادية. عندما تتدفق الموارد من المشروع، فإن جزءاً منها أو كامل مبالغها يمكن أن تقتطع عند تحديد الربح الضريبي في فترة لاحقة للفترة التي يتم الإعتراف بالإلتزام فيها. في مثل هذه الحالات يوجد فرق مؤقت بين المبلغ المرحل للإلتزام وقاعدته الضريبية. وعليه، ينشأ

أصل ضريبي مؤجل بخصوص ضرائب الدخل التي ستكون قابله للإسترداد في فترات مستقبلية عندما يسمح بإقتطاع جزء من الإلتزام في تحديد الربح الضريبي. وبالمثل إذا كان المبلغ المسجل للأصل أقل من قاعدته الضريبية فإن الفرق يؤدي إلى أصل ضريبي مؤجل بخصوص ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في فترات مستقبلية.

مثـــال
يعترف مشروع بالتزام قدرة ١٠٠ لتكاليف مستحقة عن ضمان منتج. للأغراض الضريبية، فإن تكلفة ضمانة المنتج لن تقتطع حتى يدفع المشروع المطالبات . معدل الضريبة ٢٥%. *فتكون القاعدة الضريبية للإلتزام لا شيء (قيمته المرحلة ١٠٠ ناقص المبلغ الذي سيطرح للأغراض الضريبية بخصوص ذلك الإلتزام في فترات مستقبلية) . عند سداد الإلتزام بقيمته المرحلة، سيخفض المشروع أرباحه الضريبية المستقبلية بمبلغ قدره ١٠٠ وعليه ستنخفض دفعات الضريبية في المستقبل بـــ ٢٥ (١٠٠ × ٢٥%) ويكون الفرق بين المبلغ المرحل (١٠٠) والقاعدة الضريبية (صفر) فرق مؤقت قدره ١٠٠. لذلك يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ٢٥ (١٠٠ × ٢٥%) على فرض أن المشروع سيكتسب ربح ضريبي كافي في فترات مستقبلية ليستفيد من تخفيض المدفوعات الضريبية.*

٢٦ فيما يلي أمثلة عن فروق مؤقته قابلة للإقتطاع ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة:

(أ) تكاليف منافع التقاعد يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة ولكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المشروع للمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد. وهنا يوجد فرق مؤقت بين مبلغ الإلتزام المرحل وقاعدته الضريبية، والقاعدة الضريبية للإلتزام تكون عادة لاشيء. ينجم عن مثل هذا الفرق المؤقت القابل للإقتطاع أصل ضريبي مؤجل عندما تتدفق المنافع الإقتصادية إلى المشروع في صورة اقتطاع من الربح الضريبي عند دفع المساهمات أو منافع التقاعد؛

(ب) يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح للضريبي (الخسارة الضريبية) حتى فترة لاحقة. يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كمبلغ تسمح السلطات الضريبية بإقتطاعه في فترات مستقبلية، والمبلغ المرحل وهو لا شيء، فرق مؤقت قابل للإقتطاع ينتج عنه اصل ضريبي مؤجل؛

(ج) في ضم أعمال عن طريق التملك يتم توزيع تكاليف التملك على الأصول والإلتزامات بالرجوع لقيمها العادلة بتاريخ التبادل. عندما يعترف بالإلتزام عند التملك ولكن لا تطرح التكاليف المرتبطة به عند تحديد الأرباح الضريبية حتى فترة لاحقة،ينشأ فرق مؤقت ينتج عنه اصل ضريبي مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبي مؤجل عندما تكون القيمة العادلة لأصل أقل من قاعدته الضريبية. في كلا الحالتين يؤثر الأصل الضريبي المؤجل على الشهرة (أنظر الفقرة ٦٦)؛ و

(د) هناك أصول محددة يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو يتم أعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية (أنظر الفقرة ٢٠). وهنا ينشأ فرق مؤقت قابل للإقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغه المرحل.

٢٧ إن انعكاس الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع ينتج عنه تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية، إلا أن المنافع الإقتصادية على شكل تخفيضات في المدفوعات الضريبية سوف تتدفق إلى المشروع فقط إذا اكتسب أرباح ضريبية كافية يمكن أن تستخدم التخفيضات ضدها. لذلك يعترف المشروع بأصول ضريبة مؤجلة فقط عندما يكون من المحتمل أن أرباح ضريبية ستكون متوفرة لتستخدم ضدها فروق مؤقته قابلة للإقتطاع.

٢٨ إن من المحتمل أن يتوفر ربحاً ضريبياً يمكن الإنتفاع منه بمقابلته بفروق مؤقته قابلة للإقتطاع عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقته كافية تعود لنفس السلطة الضريبية والمنشاة الخاضعة للضريبة ومتوقع أن تنعكس:

(أ) في نفس الفترة المتوقع إنعكاس الفرق المؤقت القابل للإقتطاع فيها ؛ أو

(ب) في فترات تكون فيها الخسائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكن تدويرها بأثر رجعي أو مستقبلي.

في مثل هذه الظروف فإنه يعترف بالأصل الضريبي المؤجل بالفترة التي تنشأ فيها الفروق المؤقته القابلة للإقتطاع.

٢٩ عندما لا يكون هناك فروق ضريبية مؤقته كافية تعود لنفس السلطة الضريبية ونفس المشروع الخاضع للضريبة فإنه يعترف بالأصل الضريبي إلى الحد الذي:

(أ) من المحتمل أن يكون للمشروع ربح ضريبي كاف يعود لنفس السلطة الضريبية ولنفس المشروع الخاضع للضريبية في نفس الفترة التي تنعكس فيها الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع (أو في الفترات التي تكون فيها الخسائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكنه التدوير بأثر رجعي أو مستقبلي). وعند التقييم إذا كان المشروع سيحصل على أرباح ضريبية كافية في الفترات المستقبلية فإن المشروع يتجاهل المبالغ الضريبية الناشئة عن الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع التي من المتوقع أن تنشأ في فترات مستقبلية، لأن الأصل الضريبي المؤجل الذي ينشأ عن هذه الفروق سيتطلب بنفسه أرباح ضريبية مستقبلية لاستغلاله؛ أو

(ب) تتوفر فرص تخطيط ضريبي للمشروع سوف تخلق أرباحاً ضريبية للفترات المناسبة.

٣٠ إن فرص التخطيط الضريبي هي أفعال يقوم بها المشروع لتخلق أو تزيد الدخل الضريبي في فترة محددة قبل انتهاء الفرصة المتاحة لتدوير الخسارة الضريبية أو الخصم الضريبي، على سبيل المثال، لدى بعض دوائر الإختصاص الضريبية، يمكن أن يخلق أو يزاد الربح الضريبي بواسطة:

(أ) لختيار فرض الضريبة على دخل الفائدة عند الإستحقاق أو عند الإستلام؛

(ب) تأجيل المطالبة باقتطاعات محددة من الربح الضريبي؛

(ج) بيع، وربما إعادة استئجار أصول تحسنت قيمتها ولكن لم تعدل قاعدتها الضريبية لتعكس التحسن؛ و

(د) بيع اصل يولد دخل غير خاضع للضريبة (مثل سندات الحكومة في بعض دوائر الإختصاص الضريبية) لغرض شراء إستثمار آخر يولد دخلاً ضريبياً .

أينما أدت فرص التخطيط الضريبي لتقديم الربح الضريبي من فترة متأخرة إلى فترة مبكرة، يبقى استخدام المعالجة المستقبلية للخسائر الضريبية أو الخصم الضريبي يعتمد على وجود ربح ضريبي مستقبلي من موارد غير تلك التي سينشأ عنها فروق مؤقتة مستقبلية.

٣١ عندما يكون للمشروع خسائر حديثة فإنها تأخذ في الإعتبار الإرشاد الوارد في الفقرتين ٣٥و ٣٦.

٣٢ [تم إلغائها]

الإعتراف الأولي بأصل أو التزام

٣٣ هناك حالة واحدة ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل عند الإعتراف الأولي بأصل ،ألا وهي عندما يتم اقتطاع هبة حكومية غير خاضعة للضريبة متعلقة بأصل عند تحديد القيمة المرحلة للأصل، ولكن للأغراض الضريبية لا يقتطع من مبلغ الأصل القابل للإستهلاك (أي من قاعدته الضريبية)، وهذا الأمر سينتج عنه أن تكون القيمة المرحلة للأصل أقل من قاعدته الضريبية وهذا ما ينشأ عنه فرق مؤقت قابل للإقتطاع. كذلك يمكن اعتبار الهبات الحكومية بمثابة دخل مؤجل وفي هذه الحالة يكون الفرق بين الدخل المؤجل وقاعدته الضريبية والتي هي لا شيء فرق مؤقت قابل للإقتطاع. فتحت أي طريقة عرض يختارها المشروع، فإنه لا يعترف بأصل ضريبي مؤجل للسبب المعطى في الفقرة ٢٢.

الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

٣٤ **يجب أن يعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.**

٣٥ إن معايير الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن تدوير الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة هي نفس معايير الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع. ولكن وجود خسائر ضريبية غير مستخدمة يعتبر دليلاً قوياً على احتمال عدم توفر أرباح ضريبية مستقبلية. وعليه عندما يكون لدى المشروع خسائر حديثة فإنه يعترف بأصل ضريبي مؤجل من خسائر ضريبية وخصومات ضريبية غير مستخدمة فقط إلى الحد الذي يكون لدى المنشأة فروق ضريبية مؤقتة، أو يكون هناك أدلة مقنعة أخرى أنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لمقابلة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة. في مثل هذه الظروف، فإن الفقرة ٨٢ تتطلب الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة المؤيده للإعتراف به.

٣٦ يقوم المشروع بأخذ المعايير التالية في الإعتبار عند تخمين احتمال تحقق ربح ضريبي لمقابلة الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية:

(أ) ما إذا كان لدى المشروع فروق ضريبية مؤقتة تعود لنفس السلطة الضريبية والمشروع الخاضع للضريبة، والتي سينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن استخدام الخسائر الضريبية، والخصومات الضريبية غير المستخدمة ضدها قبل أن تنتهي مدتها ؛

(ب) ما إذا كان المشروع سيحقق أرباح ضريبية قبل انتهاء مدة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة ؛

(ج) ما إذا كانت الخسائر الضريبية غير المستخدمة تنشأ عن أسباب محددة من غير المتوقع أن تتكرر؛ و

(د) ما إذا كانت فرص التخطيط الضريبي (أنظر الفقرة ٣٠) متوفرة للمشروع وستخلق ربح ضريبي في الفترة التي يمكن أن تستخدم فيها الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

لا يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان من غير المحتمل توفر ربح ضريبي يمكن استخدام الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية ضده.

إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧ بتاريخ كل ميزانية عمومية يقوم المشروع بإعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها. ويعترف المشروع بالأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به سابقاً إلى الحد الذي يكون من المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلي باسترداد الأصل الضريبي المؤجل، على سبيل المثال التحسن في ظروف الإتجار يمكن أن يجعل المشروع قادر على توليد ربح ضريبي كافي في المستقبل يفي بمعايير الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الواردة في الفقرة ٢٤ أو ٣٤. وكمثال آخر عندما يعيد المشروع تقييم الأصول الضريبية المؤجلة بتاريخ ضم الأعمال أو بعد ذلك (أنظر الفقرتين ٦٧ و٦٨).

الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

٣٨ تنشا الفروق المؤقتة عندما تصبح المبالغ المرحلة للإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة (بشكل محدد حصة المنشاة الأم أو المستثمر في صافي أصول المنشأة التابعة أو الفرع أو المنشأة الزميلة أو المستثمر بها بما في ذلك القيمة المرحلة للشهرة) مختلفة عن القاعدة الضريبية للإستثمار أو الحصة (والتي غالبا ما تكون التكلفة) . تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف مثل:

(أ) وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة؛

(ب) تغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية عندما تتواجد المنشأة الأم وشركتها التابعة في بلدين مختلفين؛ و

(ج) تخفيض الإستثمار في المنشأة الزميلة إلى القيمة القابلة للإسترداد.

قد تكون الفروق المؤقتة الظاهرة في البيانات المالية الموحدة مختلفة عن تلك الفروق المتعلقة بالإستثمار في البيانات المالية المنفصلة للمنشاة الأم إذا كانت المنشاة الأم تدرج الإستثمار في دفاترها بالتكلفة أو بمبلغ إعادة التقييم.

٣٩ يجب على المنشاة أن تعترف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالإستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة ما عدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين:

(أ) تكون المنشاة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت؛ و

(ب) من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

٤٠ بما أن المنشأة الأم تتحكم في سياسة توزيع الأرباح للمنشأة التابعة، فإنها قادرة على التحكم في توقيت انعكاس الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الإستثمار (بما في ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط عن الأرباح غير الموزعة ولكن كذلك عن أي فروق ترجمة عملات أجنبية). إضافة لذلك فإنه من غير العملي غالباً تحديدي مبلغ ضرائب الدخل التي يمكن أن تكون قابلة للدفع عندما تنعكس الفروق المؤقتة. لذلك عندما تقرر المنشاة الأم أن تلك الأرباح لن توزع في المستقبل المنظور، فأنها لا تعترف بالإلتزام ضريبي مؤجل. وتنطبق نفس الإعتبارات على الإستثمارات في الفروع.

٤١ يستخدم المشروع عملته في المحاسبة عن الأصول والإلتزامات غير المالية للعملية الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المشروع (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*"). فعندما يتحدد الربح أو الخسارة الضريبية للعمليات الأجنبية (وبالتالي القاعدة الضريبية لأصولها والتزاماتها غير المالية) بالعملة الأجنبية فإن التغيرات في سعر العملة الأجنبية تؤدي إلى فروق مؤقتة. وبما أن هذه الفروق المؤقتة تعود لأصول والتزامات العملية الأجنبية، وليس إلى إستثمار المشروع معد التقرير في العملية الأجنبية، فإن المشروع معد التقرير يعترف بالإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج (خضوعاً للفقرة٢٤). ويجري إدراج الضريبة المؤجلة الناتجة بتحميلها على أو لصالح بيان الدخل (أنظر الفقرة ٥٨).

٤٢ لا يتحكم المستثمر في المنشأة الزميلة ولا يستطيع عادة تحديد سياسة توزيع الأرباح.لذلك، في غياب اتفاق عدم توزيع أرباح المنشأة الزميلة في المستقبل المنظور، فإن المستثمر يعترف بالتزام ضريبي مؤجل ناشئ عن الفروق الضريبية المؤقتة المتعلقة بالإستثمار في المنشاة الزميلة. في بعض الحالات، قد لا يكون المستثمر قادراً على تحديد مبلغ الضريبة الدائن إذا إسترد تكلفة الإستثمار بالمنشاة الزميلة ولكن يستطيع تحديد إن كانت ستساوي أو تزيد عن مبلغ الحد الأدنى، وفي مثل هذه الحالات فإن الإلتزام الضريبي المؤجل يقاس بذلك المبلغ.

٤٣ تتطرق الترتيبات بين الشركاء في المشاريع المشتركة عادة تقاسم الأرباح وما إذا كانت القرارات في مثل هذه الأمور تتطلب اتفاق جميع الشركاء أو أغلبية محددة منهم. عندما يكون الشريك قادر على التحكم بتقاسم الأرباح وأن هناك احتمال عدم توزيع أرباح في المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالتزام ضريبي مؤجل.

٤٤ **على المشروع الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة وذلك، فقط إلى الحد الذي يكون محتملاً أن :**

(أ) ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور؛ و

(ب) يتوفر ربح ضريبي يمكن استغلال الفرق المؤقت مقابله.

٤٥ عند تحديد ما إذا كان يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع المتعلقة باستثماراتها في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة وحصصها في المشاريع المشتركة فإن المشروع يأخذ بالإعتبار الإرشادات المحددة في الفقرات (٢٨ إلى٣١).

القياس

٤٦ **يجب قياس الإلتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده من) السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.**

٤٧ **الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة يجب أن تقاس بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الإلتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.**

٤٨ يتم قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة عادة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي تم سنها. ولكن في بعض مناطق الإختصاص فإن إعلان الحكومة عن معدلات ضريبة (وقوانين ضريبية) له نفس تأثير القانون الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة أشهر. في هذه الظروف يتم قياس الأصول والإلتزامات باستخدام معدل الضريبة (وقوانين الضريبة) المعلن.

٤٩ عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة.

٥٠ [تم إلغائها]

٥١ **يجب أن يعكس قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع للطريقة التي يتوقع فيها المشروع بتاريخ الميزانية العمومية، أن تسترد أو تدفع المبلغ المسجل لأصولها والتزاماتها.**

٥٢ في بعض مناطق الإختصاص الضريبية ،فإن الطريقة التي تسترد (تسدد) فيها المشروع المبلغ المسجل لأصل (التزام) يمكن أن تؤثر على أحد أو كلا من:

(أ) معدل الضريبة الذي ينطبق عندما يسترد (تسدد) المشروع المبلغ المرحل لأصل (التزام)؛ و

(ب) القاعدة الضريبية للأصل (الإلتزام).

في مثل هذه الحالات، يقيس المشروع الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة بإستخدام المعدل الضريبي والقاعدة الضريبية المتفقة مع الأسلوب المتوقع للإسترداد أو السداد.

مثال أ

أصل مرحل بمبلغ قدره ١٠٠ وقاعدة ضريبية ٦٠، معدل الضريبة الذي سينطبق إذا بيع الأصل ٢٠% بينما معدل الضريبة على الدخل الآخر ٣٠%.

يعترف المشروع بالتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ٨ (٤٠ × ٢٠%) إذا كان يتوقع أن يبيع الأصل ولا يستخدمه، ويكون عليه إلتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ١٢ (٤٠ × ٣٠%) إذا كان يتوقع أن يحتفظ بالأصل ويسترد قيمته المرحله من خلال الإستخدام .

مثال ب

أصل، كلفته ١٠٠ وقيمته المسجلة ٨٠ أعيد تقييمه إلى ١٥٠. لم يتم إجراء تعديل مماثل له لأغراض الضريبة.مجمع الإستهلاك لغايات الضريبة ٣٠ ومعدل الضريبة ٣٠%. إذا بيع الأصل بأكثر من التكلفة، فإن الإستهلاك المتجمع البالغ ٣٠سيكون مشمولاً بالدخل الضريبي ولكن المتحصلات زيادة عن التكلفة لن تخضع للضريبة.

القاعدة الضريبية للأصل ٧٠ وهناك فرق ضريبي مؤقت ٨٠. إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرحل باستخدام الأصل،فأنها يجب أن تولد دخل ضريبي ١٥٠ لتكون قادرة فقط على اقتطاع استهلاك بمبلغ ٧٠. على هذا الأساس هناك التزام ضريبي مؤجل ٢٤ (٨٠×٣٠%). وإذا كان المشروع يتوقع أن تسترد المبلغ المرحل ببيع الأصل حالاً بمبلغ ١٥٠ فإن الإلتزام الضريبي المؤجل يحسب كما يلي:

	فرق ضريبي مؤقت	*معدل الضريبة*	*التزام ضريبي مؤجل*
استهلاك ضريبي متجمع	٣٠	٣٠%	٩
متحصلات زيادة عن التكلفة	٥٠	لاشيء	–
المجموع	٨٠		٩

(ملاحظة: بموجب الفقرة ٦١، الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن أعادة التقييم تحمل مباشرة إلى حقوق المالكين).

مثال ج

استخدم نفس المعلومات في مثال ب بإستثناء انه إذا بيع الأصل بأكثر من التكلفة فإن الإستهلاك الضريبي المتجمع سوف يشمل في الدخل الضريبي (بمعدل ضريبة ٣٠%)، وتحصيلات البيع سوف تخضع للضريبة بمعدل ٤٠% بعد إقتطاع التكلفة المعدلة بالتضخم البالغة ١١٠.

إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرحل من خلال استخدام الأصل، فأنه يجب أن يولد دخل ضريبي قدره ١٥٠ وسيكون قادر فقط على إقتطاع استهلاك ٧٠. على هذا الأساس تكون القاعدة الضريبية ٧٠ ويكون هناك فرق مؤقت ضريبي قدره ٨٠ والتزام ضريبي مؤجل ٢٤ (٨٠ × ٣٠%) كما في المثال ب.

إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرحل بواسطة بيع الأصل حالاً بمبلغ ١٥٠ فإنها ستكون قادرة على إقتطاع تكلفة معدلة بمبلغ ١١٠ وصافي المتحصلات البالغ ٤٠ ستخضع لمعدل ضريبة ٤٠% إضافة لذلك، سيتم شمول الإستهلاك الضريبي المتجمع البالغ ٣٠ في الدخل الضريبي وسيخضع لمعدل ضريبي ٣٠%. على هذا الأساس تكون القاعدة الضريبية ٨٠ (١١٠-٣٠)، ويكون الفرق المؤقت الضريبي ٧٠ والإلتزام الضريبي المؤجل ٢٥ (٤٠×٤٠% زائد ٣٠×٣٠%). وإذا لم تكن القاعدة الضريبية واضحة مباشرة فقد يكون مفيداً الأخذ بالإعتبار المبدأ الأساسي المحدد في فقرة ١٠.

(ملاحظة : بموجب الفقرة ٦١، الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن إعادة التقييم تحمل إلى حقوق المالكين مباشرة).

٥٢أ في بعض الإختصاصات تستحق ضرائب الدخل الدفع بمعدل أعلى أو أقل إذا تم دفع جزء أو كامل صافي الربح أو العائدات المحتفظ بها كأرباح أسهم لمساهمي المنشأة، وفي بعض الإختصاصات الأخرى من الممكن أن تكون ضرائب الدخل قابلة للرد أو مستحقة الدفع إذا تم دفع جزء أو كامل صافي الربح أو العائدات المحتفظ بها كأرباح أسهم لمساهمي المنشأة، وفي هذه الحالات يتم قياس أصول والتزامات الضريبة الحالية والؤجلة بمعدل الضريبة المنطبقة على الأرباح غير الموزعة.

٥٢ب في الحالات المبينة في الفقرة ٥٢ أ يتم الإعتراف بضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم عندما يتم الإعتراف بالتزام لدفع أرباح الأسهم، وضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم مرتبطة مباشرة مع المعاملات أو الأحداث السابقة أكثر من إرتباطها مع التوزيعات على المالكين، وبناء على ذلك يتم الإعتراف بضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم في صافي الربح أو الخسارة للفترة حسبما تتطلب الفقرة ٥٨ فيما عدا إلى المدى الذي تنشأ فيه ضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم من الحالات المبينة في الفقرة ٥٨ (أ) و(ب).

مثال يوضح الفقرتان ٥٢أ ، ٥٢ب

يتناول المثال التالي قياس أصول إلتزامات ضريبة الدخل الحالية والمؤجلة لمنشأة في إختصاص تستحق فيه ضرائب الدخل الدفع بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة (٥٠%) مع مبلغ قابل للرد عندما يتم توزيع الأرباح، ومعدل الضريبة على الأرباح غير الموزعة هو ٣٥%، وفي تاريخ الميزانية العمومية ٣١ ديسمبر ٢٠×١ لا تعترف المنشأه بإلتزام لأرباح الأسهم المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية العمومية، ونتيجة لذلك لا يتم الإعتراف بأرباح أسهم في عام ×١، والدخل الخاضع للضريبة للعام ٢٠×١ هو ١٠٠,٠٠٠، وصافي الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لعام ٢٠×١ هو ٤٠,٠٠٠ .

تعترف المنشأة بإلتزام ضريبة حالي ودخل ضريبة حالي مقداره ٥٠,٠٠٠، ولا يتم الإعتراف بأصل للمبلغ المحتمل إسترداده نتيجة لأرباح الأسهم المستقبلية، كما تعترف المنشاه بإلتزام ضريبة مؤجل ومصروف ضريبة مؤجل مقدارة٢٠,٠٠٠ (٤٠,٠٠٠ بمعدل ٥٠%) تمثل ضرائب الدخل التي ستدفعها المنشأة عندما تسترد أو تقوم بتسوية المبالغ المسجلة لأصولها بناء على معدل الضريبة المنطبق على الأرباح غير الموزعة.

تبعاً لذلك، في ١٥ مارس ٢٠×٢ تعترف المنشأة بأرباح أسهم مقدارها ١٠,٠٠٠ من الأرباح التشغيلية السابقة كإلتزام.

في ١٥ مارس ٢٠×٢ تعترف المنشأة بإستعادة ضرائب الدخل بمقدار ١٥٠٠ (١٥%) من أرباح الأسهم المعترف بها كإلتزام) كأصل ضريبي حالي وكتخفيض لمصروف ضريبة الدخل الحالي لعام ٢٠×٢ .

٥٣ **يجب عدم خصم الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.**

٥٤ يتطلب التحديد المعتمد للإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس مخصوم جدولة مفصلة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت. وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو كثيرة التعقيد. لذلك، فإن من غير المناسب طلب خصم الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة. إن السماح بالخصم دون وجوب القيام به سيؤدي إلى أصول والتزامات ضريبية مؤجلة ليست قابلة للمقارنة بين المشاريع، لذلك لا يتطلب ولا يسمح هذا المعيار بخصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

٥٥ يتم تحديد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى مبلغ الأصل أو الإلتزام المرحل وينطبق هذا حتى لو تم تحديد المبلغ المرحل على أساس الخصم، على سبيل المثال في حالة التزامات منافع التقاعد (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ١٩، *منافع الموظفين*).

٥٦ **يجب إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل بتاريخ كل ميزانية عمومية. ويجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملاً توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام جزء من أو كامل الأصل الضريبي المؤجل. ويجب عكس أي تخفيض من هذا القبيل إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي.**

الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

٥٧ إن المحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة لعملية أو حدث آخر تتماثل مع المحاسبة عن العملية أو الحدث الآخر نفسه. إن الفقرات ٥٨ إلى ٦٨ تطبق هذا المبدأ.

قائمة الدخل

٥٨ يجب الإعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة، ماعدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من:

(أ) العملية أو الحدث الذي يعترف به في نفس الفترة أو فترة مختلفة مباشرة في حقوق المالكين (أنظر الفقرات ٦١ إلى ٦٥)؛ أو

(ب) ضم أعمال بطريقة التملك (أنظر الفقرات ٦٦ إلى ٦٨).

٥٩ تنشأ معظم الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون الدخل أو المصروف مشمول بالربح المحاسبي في فترة معينة، ولكن يتم شموله بالربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل، والأمثلة التالية توضح ذلك:

(أ) يتم استلام الفائدة والإتاوات أو إيراد الأسهم متأخرة وتدخل في الربح المحاسبي على أساس التناسب الزمني بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٨، *الإيراد*، ويتم شمولها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)على اساس نقدي؛ و

(ب) تكاليف الأصول غير الملموسة قد تمت رسملتها استناداً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"، ويتم إطفائها في قائمة الدخل إلا انه يتم اقتطاعها لأغراض الضريبة عند تكبدها.

٦٠ قد يتغير المبلغ المرحل للإلتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة حتى لو لم يكن هناك تغير بمبلغ الفروق المؤقتة المتعلقة بها. وقد ينشأ ذلك على سبيل المثال، مما يلي:

(أ) التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها؛

(ب) إعادة تقييم قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة ؛ أو

(ج) التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل.

يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل ما عدا إلى الحد الذي تتعلق فيه ببنود سبق وحملت إلى حقوق المالكين أو أخذت لها (أنظر الفقرة ٦٣).

البنود التي تضاف أو تحمل مباشرة إلى حقوق المالكين

٦١ يجب تحميل الضريبة الجارية والمؤجلة مباشرة لحقوق المالكين أو أخذها لصالحها إذا كانت الضريبة تعود لبنود حملت إلى حقوق المالكين مباشرة أو سجلت لصالحها في نفس الفترة أو فترة مختلفة.

٦٢ تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة الدولية بإضافة بنود محددة إلى أو تحميلها على حساب حقوق المالكين مباشرة. من أمثلة هذه البنود ما يلي:

(أ) تغير في المبلغ المرحل ناشئ عن إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*")؛

(ب) تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة الناتج أما عن تغير في السياسة المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح لخطأ جوهري (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*")؛

(ج) فروق صرف ناشئة عن ترجمة البيانات المالية لوحدة أجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*")؛ و

(د) مبالغ ناشئة عن الإعتراف الأولي بجزء حقوق المالكين من أداة مالية مركبة (أنظر الفقرة ٢٣).

٦٣ في ظروف استثنائية قد يكون من الصعب تحديد مبلغ الضريبة الجاري أو المؤجل الذي يعود لبنود أضيفت لحقوق المالكين أو حملت عليها. يمكن أن تكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال عندما :

(أ) تكون هناك معدلات تصاعدية لضريبة الدخل ويكون من المستحيل تحديد المعدل الذي فرض على جزء محدد من الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)؛

(ب) يؤثر تغير معدل الضريبة أو قوانينها على الأصل الضريبي أو الإلتزام (ككل أو جزئيا) لبند كان في السابق حمل أو أضيف لحساب حقوق المالكين؛ أو

(ج) يحدد المشروع أنه يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل،أو يجب عدم الإعتراف التام به ويعود الأصل الضريبي (بالكامل أو جزء منه) إلى بند كان قد حمل أو أضيف لحساب حقوق المالكين سابقا.

في مثل هذه الحالات، يتم تحديد الضريبة الجارية والمؤجلة التي تعود لبنود تم تحميلها أو أخذها لحساب حقوق المالكين على أساس توزيع تناسبي معقول للضريبة الجارية والمؤجلة للمشروع لدى السلطة الضريبية المختصة، أو بطريقة أخرى أكثر ملائمة للتوزيع في هذه الظروف.

٦٤ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، ما إذا كان يجب على المشروع أن تحول كل سنة من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة مبلغ مساو للفرق بين الإستهلاك أو الإطفاء على الأصل المعاد تقييمه والإستهلاك أو الإطفاء على اساس تكلفة الأصل.ولكن إذا قام المشروع بالتحويل فيكون المبلغ المنقول صافٍ من الضريبة المؤجلة المتعلقة به. وتنطبق اعتبارات مشابهة على التحويل الذي يتم عند التخلص من بند الممتلكات والمصانع والمعدات.

٦٥ عندما يعاد تقييم أصل لأغراض ضريبية وتعود إعادة التقييم هذه إلى إعادة تقييم محاسبية لفترة سابقة، أو لإعادة تقييم يتوقع ان تتم في فترة مستقبلية، فإنه يجب تحميل الآثار الضريبية لكل من إعادة تقييم الأصل وتعديل القاعدة الضريبية لحقوق المالكين أو إضافتها إليها في الفترات التي تحدث فيها. ولكن إذا كانت إعادة التقييم لأغراض ضريبية لا تعود لإعادة التقييم المحاسبية لفترة سابقة، أو إعادة تقييم من المتوقع أن تتم في فترة مستقبلية ،فإنه يجب أن يعترف بالآثار الضريبية لتعديل القاعدة الضريبية في قائمة الدخل.

٦٥أ عندما تقوم المنشأة بدفع أرباح اسهم لمساهميها قد يطلب منها دفع جزء من أرباح الأسهم للسلطات الضريبية نيابة عن المساهمين، وفي العديد من الإختصاصات يشار إلى هذا المبلغ كضريبة مقتطعة، وهذا المبلغ المدفوع أو المستحق الدفع للسلطات الضريبية يتم تحميله على حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم.

الضريبة المؤجلة الناشئة عن إندماج الأعمال

٦٦ كما تم شرحه في فقرة ١٩ وفقرة ٢٦ (ج)، يمكن أن تنشأ الفروق المؤقتة في ضم الأعمال بطريقة التملك. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*إندماج الأعمال*"، يعترف المشروع بأية أصول ضريبية مؤجلة (إلى الحد الذي تفي بمعايير الإعتراف في الفقرة ٢٤) أو إلتزامات ضريبية مؤجلة كأصول والتزامات محددة بتاريخ التملك، وتبعاً لذلك تؤثر هذه الأصول والإلتزامات الضريبية على الشهرة أو الشهرة السالبة. ولكن بموجب الفقرة ١٥ (أ) والفقرة ٢٤ (أ)، لا يعترف المشروع بالإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة غير قابل للإقتطاع لأغراض الضريبة) ولا الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة غير الخاضعة للضريبة والتي تعالج كدخل مؤجل.

٦٧ كنتيجة لضم الأعمال، فقد يصبح أمراً محتملاً لدى المنشأة المتملكة استرداد الأصل الضريبي المؤجل الذي لم يعترف به قبل ضم الأعمال. على سبيل المثال، قد تستطيع المنشأة المتملكة الإستفاده من الخسائر الضريبية غير المستخدمة ضد الأرباح الضريبية المستقبلية للمنشأة المملوكة. وفي هذه الحالة تعترف المنشأة المتملكة بأصل ضريبي مؤجل وتأخذ ذلك في الإعتبار في تحديد الشهرة أو الشهرة السالبة عند التملك.

٦٨ عندما لا تعترف المنشأة المتملكة بالأصل الضريبي المؤجل للمنشأة المملوكة كأصل محدد بتاريخ ضم العمل ولكن يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل لاحقاً في البيانات المالية الموحدة للمنشاه المتملكة فإنه يتم الإعتراف بالدخل الضريبي المؤجل الناتج في بيان الدخل، وإضافة لذلك على المنشأة المتملكة أن تقوم بـــ:

(أ) تعديل المبلغ الإجمالي المرحل للشهرة ومجمع الإطفاء المتعلق بها إلى المبالغ التي ستكون مسجلة فيما لو تم الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل كأصل محدد بتاريخ ضم الأعمال؛ و

(ب) الإعتراف بالتخفيض في صافي المبلغ المرحل للشهرة كمصروف.

على أنه لن ينجم عن هذا الإجراء أحداث زيادة في حصة الممتلك في صـــافي القيمـــة العادلـــة لأصـــول والتزلمات والإلتزامات الطارئة للممتلك عن تكلفة الربح، كما أنه لن يزيد المبلغ الذي تم الإعتراف به فـــي السابق لأي زيادة مماثلة.

مثال

تملك مشروع ما منشأة تابعة لديها فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع بمبلغ ٣٠٠. كان معدل الضريبة بتاريخ التملك ٣٠% لم يعترف بالأصل الضريبي المؤجل البالغ ٩٠ كأصل محدد عند تحديد الشهرة الناشئة عن التملك والبالغة ٥٠٠. تطفأ الشهرة على ٢٠ سنه. بعد عامين من التملك قيم المشروع أن من المحتمل توفر أرباح ضريبية مستقبلية كافية لإسترداد المنفعة من كامل الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع.

يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدرة ٩٠ (٣٠٠×٣٠%) ، ودخل ضريبي مؤجل قدره ٩٠في بيان الدخل. كما تخفض تكلفة الشهرة بـــ ٩٠ ومجمع الإطفاء بـــ ٩(يمثل إطفاء سنتين). ويعترف بالرصيد البالغ ٨١ كمصروف في بيان الدخل. تبعا" لذلك، يتم تخفيض الشهرة ومجمع الإطفاء المتعلق بها إلى المبالغ (٤١٠و٤١) التي كان يجب أن يرحل لو تم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل بمبلغ ٩٠ كأصل محدد بتاريخ ضم الأعمال .

إذا زاد معدل الضريبة إلى ٤٠% يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ١٢٠ (٣٠٠×٤٠%) ودخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل بمبلغ ١٢٠ . وإذا انخفض معدل الضريبة إلى ٢٠% يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ٦٠ (٣٠٠×٢٠%) ودخل ضريبي مؤجل بمبلغ ٦٠، وفي كلا الحالتين يقلل المشروع تكلفة الشهرة بـــ ٩٠ ومجمع الإطفاء بـــ ٩ ويعترف بالرصيد البالغ ٨١ كمصروف في قائمة الدخل.

الضريبة الحالية والمؤجلة الناتجة من عمليات الدفع على أساس الأسهم

٦٨أ في بعض اختصاصات الضريبة، تستلم المنشأة اقتطاع ضريبي (أي مبلغ قابل للاقتطاع في تحديد الربح الخاضع للضريبة) يرتبط بالتعويض المدفوع على شكل أسهم أو خيارات أسهم أو أية أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة. وقد يختلف مبلغ الإقتطاع الضريبي عن مصروف التعويض التراكمي ذو العلاقة، وقد ينشأ في فترة محاسبية لاحقة. على سبيل المثال، قد تعترف المنشأة في بعض الإختصاصات بمصروف معين لاستهلاك خدمات الموظفين التي يتم استلامها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*"، ولا تحصل على اقتطاع ضريبي إلى أن تتم ممارسة خيارات الأسهم، إلى جانب قياس الإقتطاع الضريبي على أساس سعر أسهم المنشأة في تاريخ الممارسة.

٦٨ب فيما يتعلق بتكاليف البحث التي تمت مناقشتها في الفقرتين ٩ و٢٦(ب) من هذا المعيار، يكون الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كاقتطاع في الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للإقتطاع يؤدي إلى أصل ضريبة مؤجلة. وإذا لم يكن المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كاقتطاع في الفترات المستقبلة غير معلوم في نهاية الفترة، ينبغي أن يتم تقديره على أساس المعلومات المتوفرة في نهاية الفترة. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كاقتطاع في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة في تاريخ مستقبلي، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للإقتطاع ينبغي أن يرتكز على سعر أسهم المنشأة في نهاية الفترة.

٦٨ج كما هو ملحوظ في الفقرة ٦٨أ، يمكن أن يختلف مبلغ الإقتطاع الضريبي (أو الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر، الذي يتم قياسه وفقا للفقرة ٦٨ب) عن مصروف التعويض التراكمي ذو العلاقة. وتقتضي الفقرة ٥٨ من المعيار ضرورة الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وتضمينها في ربح أو خسارة

الفترة فيما عدا إلى الحد الذي تنشأ فيه الضريبة من : أ) معاملة أو حدث يتم الإعتراف به في نفس الفتـــرة أو في فترة مختلفة مباشرة في حقوق الملكية ب) أو من إندماج الأعمـــال. وإذا تجـــاوز مبلـــغ الإقتطـــاع الضريبي (أو الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر) مبلغ مصروف التعويض التراكمي ذي العلاقة، فإن هذا يشير إلى أن الإقتطاع الضريبي لا يرتبط فقط بمصروف التعويض وإنما يرتبط أيضا ببند حقـــوق ملكيـــة. وفي هذه الحالة، ينبغي الإعتراف بالزيادة في الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات العلاقة بشكل مباشـــر فـــي حقوق الملكية.

العرض

الأصول والإلتزامات الضريبية

٦٩ [تم إلغائها]

٧٠ [تم إلغائها]

المقاصة

٧١ يجب أن يقوم المشروع بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية الجارية ، فقط إذا كان المشروع :

(أ) صاحب حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها ؛ و

(ب) ينوي إما السداد على اساس الصافي، أو تحقيق الأصل وتسديد الإلتزام معاً في نفس الوقت.

٧٢ رغم أن الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية يعترف بها وتقاس بشكل منفصل إلا أنه يتم إجراء المقاصة بينها في الميزانية العمومية بناء على معايير مشابهة لتلك الموضوعة للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*". يكون عادة للمشروع حق قانوني في إجراء التقاص بين الأصل الضريبي الجاري مع الإلتزام الضريبي الجاري عندما يعود لضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو استلام مبلغ (صافي) واحد.

٧٣ في القوائم المالية الموحدة، يمكن إجراء مقاصة لأصل ضريبي جاري لإحدى المشاريع في المجموعة ضد التزام ضريبي جاري لمشروع آخر في المجموعة إذا ، وفقط إذا ، كان للمشروع حق قانوني لإجراء أو استلام مبلغ صافي وينوي المشروع أن يجري أو يستلم هذا المبلغ الصافي أو يسترد الأصل ويسدد الإلتزام معاً في نفس الوقت.

٧٤ يجب أن يجري المشروع مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية المؤجلة، فقط إذا:

(أ) كان للمشروع حق قانوني بإجراء مقاصة للأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية الجارية ؛ و

(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات الضريبية المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما على :

(١) نفس المشروع الخاضع للضريبية؛ أو

(٢) مشاريع مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد الإلتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو تحقيق الأصول وسداد الإلتزامات معاً في نفس

الوقت، في كل فترة مستقبلية من المتوقع أن يجري سداد أو استرداد مبالغ هامة من الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

٧٥ لتجنب الحاجة لوضع جداول مفصلة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت، يتطلب هذا المعيار من المشروع المقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل ضد الإلتزام الضريبي المؤجل لنفس الوحدة الضريبية إذا، وفقط إذا، كانا يعودان لضرائب دخل مفروضة من نفس السلطة الضريبية وللمشروع حق قانوني في المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية مع الإلتزامات الضريبية الجارية.

٧٦ في حالات نادرة قد يكون للمشروع حق قانوني للمقاصة ونية للسداد بالصافي لبعض الفترات وليس لأخرى. في مثل هذه الظروف النادرة، قد يتطلب الأمر إعداد جداول مفصلة للتأكد بشكل موثوق فيما إذا كان الإلتزام الضريبي لمشروع خاضع للضريبة سينتج عنه زيادة في المدفوعات الضريبية في نفس الفترة التي سينتج عن الأصل الضريبي المؤجل لمشروع آخر خاضع للضريبة تخفيض للمدفوعات من قبل ذلك المشروع الثاني الخاضع للضريبة.

مصروف الضريبة

مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية

٧٧ **يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية في صلب قائمة الدخل.**

فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

٧٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*"، الإعتراف بفروق صرف محددة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يجب أن تعرض في بيان الدخل، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول أو الإلتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في بيان الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروق كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية.

الإفصاح

٧٩ **يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة.**

٨٠ يمكن أن تضم مكونات مصروف (دخل) الضريبة ما يلي:

(أ) مصروف (دخل) الضريبة الجاري؛

(ب) أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية من فترات سابقة؛

(ج) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة؛

(د) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة ؛

(هـ) مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري؛

(و) مبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل؛

(ز) مصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن تخفيض أو إنعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل بموجب الفقرة ٥٦؛ و

(ح) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

٨١ يجب أيضاً الإفصاح عما يلي بشكل منفصل :

(أ) إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين ؛

(ب) [تم إلغائها] ؛

(ج) شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الشكلين التاليين:

(١) مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبقة ،مفصحاً كذلك عن أساس احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة؛ أو

(٢) مطابقة رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مفصحاً كذلك عن اساس احتساب معدل الضريبة المطبق.

(د) شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة؛

(هـ) مبلغ (وتاريخ الإنتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، الخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية العمومية؛

(و) المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة عنها (أنظر الفقرة ٣٩) ؛

(ز) بخصوص كل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة :

(١) مبلغ الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة معروضة؛ و

(٢) مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

(ح) بخصوص العمليات غير المستمرة ،مصروف الضريبة الذي يعود إلى:

(١) مكسب أو خسارة عدم الإستمرار؛

(٢) الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعمليه غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة ماضية معروضة؛ و

(ط) مبلغ ضريبة الدخل المترتب على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي اقترحت أو أعلنت قبل التصريح بإصدار البيانات المالية ولكنها غير معترف بها كالتزام في البيانات المالية.

٨٢ يجب على المشروع أن يفصح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة الداعمة للإعتراف به وذلك، عندما :

(أ) يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة من انعكاس فروق ضريبية مؤقتة موجودة؛ و

(ب) يكون المشروع قد عانى من خسائر أما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة لدى السلطة الضريبية التي يمت إليها الأصل الضريبي المؤجل.

٨٢أ في الأحوال المبينة في الفقرة ٥٢ أ يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة ضريبة الدخل المحتملة التي قد تترتب على دفع أرباح الأسهم لمساهميها إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ ضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عمليا وما إذا كان هناك أية ضريبة دخل محتملة من غير الممكن تحديدها عمليا.

٨٣ [تم إلغائها]

٨٤ تساعد الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨١ (ج) مستخدمي البيانات المالية على فهم ما إذا كانت العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي غير عادية وكذلك لفهم العوامل الهامة التي يمكن أن تؤثر على تلك العلاقة في المستقبل. يمكن أن تتأثر العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي بعوامل مثل الدخل المعفي من الضريبة، والمصروفات غير القابلة للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) ،وتأثير الخسائر الضريبية وتأثير معدلات الضريبة الأجنبية.

٨٥ في شرح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي، يستخدم المشروع المعدل الضريبي المطبق الذي يعطي افضل معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. وغالباً ما يكون المعدل الأكثر معنى هو معدل الضريبة المحلي في البلد الذي يقيم فيه المشروع، وذلك بتجميع المعدل المطبق للضرائب الوطنية مع المعدلات المطبقة على الضرائب المحلية المحسوبة على مستويات مماثلة تقريباً من الربح (الخسارة) الضريبية .ولكن بالنسبة لمشروع يعمل تحت عدة مناطق اختصاص ضريبية، يمكن أن يكون من المفيد أكثر تجميع تسويات منفصلة باستخدام المعدل المحلي في كل منطقة اختصاص. المثال التالي يوضح كيف يؤثر اختيار معدل الضريبة المطبق على عرض التسوية الرقمية.

مثال يوضح فقرة رقم ٨٥

في عام ١٩×٢ حقق مشروع ربح محاسبي في منطقتها الضريبية (البلد أ) ١٥٠٠ (٢٠٠٠ في ١٩×١) وفي البلد ب١٥٠٠٠ (٥٠٠ في ١٩×١). إن معدل الضريبة في البلد أ هو ٣٠% وفي البلد ب ٢٠%. *والمصروفات غير المقبولة للاقتطاع لغايات الضريبة ١٠٠ (٢٠٠ في ١٩×١) في البلد أ.*

فيما يلي مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلي:

	١٩×١	١٩×٢
الربح المحاسبي	٢,٥٠٠	٣,٠٠٠
الضريبة بالمعدل المحلي٣٠%	٧٥٠	٩٠٠
التأثير الضريبي للمصروفات غير المقبولة للاقتطاع للغايات الضريبية	٦٠	٣٠
تأثير معدلات الضريبة الأقل في البلد ب	(٥٠)	(١٥٠)
مصروف الضريبة	٧٦٠	٧٨٠

فيما يلي مثال على تسوية معدة من خلال جمع التسويات المنفصلة لكل منطقة ضريبية على المستوى الوطني.تحت هذه الطريقة فإن تأثير الفروق بين معدل الضريبة المحلي على المشروع معد التقرير ومعدل الضريبة المحلي في المناطق الضريبية الأخرى لا يظهر كبند مستقل في التسوية وقد يحتاج المشروع إلى مناقشة تأثير التغيرات الهامة في معدلات الضريبة،أو مزيج الأرباح المكتسبة في المناطق الضريبية المختلفة،وذلك من اجل شرح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة كما هو مطلوب بالفقرة ٨١ (د).

	١٩×١	١٩×٢
الربح المحاسبي	٢,٥٠٠	٣,٠٠٠
الضريبة بالمعدلات المحلية المطبقة على الأرباح في البلد	٧٠٠	٧٥٠
التأثير الضريبي للمصروفات غير المقبولة للاقتطاع للغايات الضريبية	٦٠	٣٠
مصروف الضريبة	٧٦٠	٧٨٠

٨٦ متوسط معدل الضريبة الفعلي يساوي المصروف (الدخل) الضريبي مقسوماً على الربح المحاسبي.

٨٧ غالبا ما يكون من غير العملي احتساب مبلغ الإلتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف به والناشئ عن الإستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة (أنظر الفقرة ٣٩)، لذلك يتطلب هذا المعيار من المشروع الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة الأساسية ولا يتطلب الإفصاح عن الإلتزامات الضريبية المؤجلة. ومع هذا، عندما يكون عملياً يشجع المعيار المشاريع على الإفصاح عن المبالغ غير المعترف بها للالتزامات الضريبية المؤجلة لأن مستخدمي البيانات قد يجدون هذه المعلومات مفيدة.

٨٧أ تتطلب الفقرة ٢٨ أ أن تفصح المنشأة عن طبيعة ضريبة الدخل المحتملة التي ستنجم من دفع أرباح الأسهم لمساهميها، وتقوم المنشأة بالإفصاح عن الملامح الهامة لأنظمة ضريبة الدخل والعوامل التي ستؤثر على مبلغ ضريبة الدخل المترتبة على أرباح الأسهم.

٨٧ب قد لا يكون من العملي في بعض الأحيان حساب إجمالي مبلغ ضريبة الدخل المحتملة التي ستنجم من دفع أرباح الأسهم للمساهمين، وقد تكون هذه الحالة على سبيل المثال التي يكون فيها للمنشأة عدد كبير من الشركات التابعة الأجنبية، على انه حتى في هذه الحالات قد يكون من الممكن تحديد بعض أجزاء إجمالي المبلغ بسهولة، فعلى سبيل المثال في مجموعة شركات موحدة قد تكون الشركة الأم وبعض شركاتها التابعة قد دفعت ضرائب دخل بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة، وتكون على علم بالمبلغ الذي سيتم رده عند دفع أرباح اسهم مستقبلية للمساهمين من الأرباح المجمعة المحتفظ بها، وفي هذه الحالة يتم الإفصاح عن هذا المبلغ القابل للرد ، وإذا كان الأمر منطبقا تقوم المنشأة كذلك بالإفصاح عن وجود مبالغ ضريبية دخل إضافية محتملة ليس من الممكن تحديدها عملياً، وفي البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم، إذا وجدت يتعلق الإفصاح عن ضريبة الدخل المحتملة بعائدات الشركة الأم المحتفظ بها.

٨٧ج المنشأة التي يطلب منها تقديم الإفصاحات في الفقرة ٨٢ ب قد يطلب منها أيضا تقديم افصاحات تتعلق بالفروقات المؤقتة المتعلقة باستثمارات في شركات تابعة وفروع وشركات زميلة أو مصالح في مشاريع مشتركة، وفي هذه الحالات على المنشأة اخذ ذلك في الإعتبار عند تحديد المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٨٢ أ، فعلى سبيل المثال قد يطلب من المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفروقات المؤقتة المرتبطة بالإستثمارات في الشركات التابعة التي لم يتم الإعتراف لها بإلتزامات ضريبية مؤجلة (أنظر الفقرة ٨١ (و)، واذا كان غير المعترف بها (أنظر الفقرة ٨٧) فقد تكون هناك مبالغ ضريبية دخل مترتبة على ارباح الأسهم من غير الممكن تحديدها عمليا متعلقة بهذه الشركات التابعة.

٨٨ يفصح المشروع عن أي مكاسب أو خسائر طارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة*". يمكن أن تنشأ الإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة، على سبيل المثال، عن خلافات قائمة مع السلطات الضريبية. وعلى نحو مشابه، فعند تغير معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية، فإن المشروع يفصح عن أي تأثير هام لهذه التغيرات على الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*").

تاريخ النفاذ

٨٩ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٨ أو بعد ذلك التاريخ، فيما عدا كما تم تحديده في الفقرة ٩١. إذا قام مشروع بتطبيق هذا المعيار على بيانات مالية تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٨ فعليه الإفصاح عن حقيقة تطبيق هذا المعيار بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ٦٢ "*المحاسبة عن ضرائب الدخل*" المصادق عليه في عام ١٩٧٩.

٩٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*المحاسبة عن ضرائب الدخل*" المصادق عليه في عام ١٩٧٩.

٩١ تصبح الفقرات ٥٢أ، ٥٢ب، ٦٥(أ)، ٨١(ط)، ٨٢أ، ٨٧أ، ٨٧ب، ٨٧ج، وحذف الفقرتين ٣ ، ٥٠ نافذة المفعول للبيانات المالية السنوية* التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠١ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأبكر، وإذا اثر التطبيق الأبكر على البيانات المالية فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

* تشير الفقرة ٩١ إلى "البيانات المالية السنوية" تمشيا مع لغة أكثر صراحة لكتابة تواريخ فعالة تم تبنيها في عام ١٩٩٨، وتشير الفقرة ٨٩ إلى "البيانات المالية".

الملحق أ

أمثلة على الفروقات المؤقتة

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يمثل جزء من معيار المحاسبة الدولية ١٢.

أ. أمثلة لظروف ينشأ عنها فروقات خاضعة للضريبة.

جميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة تؤدي إلى التزام ضريبي مؤجل.

عمليات تؤثر على قائمة الدخل

١ إيراد فائدة استلم بعد موعد استحقاقه ودخل في الربح المحاسبي على أساس الإستحقاق الزمني ولكن دخل في الربح الضريبي على الأساس النقدي.

٢ إيراد مبيعات بضائع دخل في الربح المحاسبي عند تسليم البضائع ولكن دخل في الربح الضريبي عندما تم استلام الثمن. *(ملاحظة: كما تم شرحه في ب٣ لاحقاً، هناك أيضاً فرق قابل للاقتطاع مرتبط بالمخزون ذو العلاقة).*

٣ تعجيل استهلاك الأصل للأغراض الضريبية.

٤ رسملة تكاليف التطوير وإطفائها من خلال قائمة الدخل بينما يتم اقتطاعها في الفترة التي يتم تكبدها فيها لتحديد الربح الضريبي.

٥ اقتطاع المصاريف المدفوعة مقدماً على الأساس النقدي في تحديد الربح الضريبي في الفترات الجارية أو الفترات السابقة.

عمليات تؤثر على الميزانية العمومية

٦ عدم اقتطاع استهلاك الأصل للأغراض الضريبية وعدم توفر أي إقتطاع للأغراض الضريبية عند بيع الأصل أو تجريده. *(ملاحظة: فقرة ١٥ (ب) من المعيار تمنع الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج عن ذلك إلا إذا تم تملك الأصل من خلال ضم أعمال ، أنظر كذلك الفقرة ٢٢ من المعيار).*

٧ تسجيل المقترض بالمتحصلات المستلمة (التي تساوي المبلغ المستحق بتاريخ الإستحقاق)، ناقصاً تكاليف العملية. فيما بعد يتم زيادة القيمة المسجلة للقرض بمقدار ما يتم اطفاءه من تكاليف العملية في الربح المحاسبي. ويتم إقتطاع تكاليف العملية للأغراض الضريبية في الفترة التي يتم الإعتراف بالقرض فيها لأول مره. *(ملاحظات : (١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة هو مبلغ تكاليف العملية الذي تم إقتطاعه في تحديد الربح الضريبي للفترة الجارية أو للفترات السابقة، ناقصاً المبلغ المتجمع المطفأ في الربح المحاسبي، و(٢) بما أن الإعتراف الأولي بالقرض يؤثر على الربح الضريبي، فإن الإستثناء في الفقرة ١٥(ب) من المعيار لا ينطبق. وعليه يعترف المقترض بالإلتزام الضريبي المؤجل).*

٨ قياس القرض للدائن عند الإعتراف الأولي به بصافي مبلغ المتحصلات ناقصاً تكاليف العملية، ويتم إطفاء تكاليف العملية بالربح المحاسبي خلال حياة القرض لا يتم اقتطاع تكاليف العملية في تحديد الربح الضريبي سواء في الفترة الحالية أو الفترات المستقبلية أو السابقة. *(ملاحظات: (١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة هو المبلغ غير المطفأ من تكاليف العملية، و(٢) تمنع الفقرة ١٥ب من المعيار الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج).*

٩ قياس عنصر الإلتزام في الأداة المالية المركبة (على سبيل المثال سند قابل للتحويل) عن طريق خصم المبلغ الواجب السداد عند الإستحقاق بعد تخصيص جزء من النقدية المستلمة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ " *الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*"). لا يتم اقتطاع الخصم عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

تعديلات القيم العادلة وإعادة التقييم

١٠ يتم تسجيل الأصول المالية أو الممتلكات المستثمرة بالقيمة العادلة التي تزيد عن التكلفة ولا يتم إجراء تعديل مماثل للأغراض الضريبية.

١١ يعيد المشروع تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات (بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦" *الممتلكات والمصانع والمعدات*")، ولا يتم إجراء تعديل مماثل للأغراض الضريبية. *(ملاحظة: الفقرة ٦١ من المعيار تتطلب تحميل الضريبة المؤجلة ذات العلاقة على حقوق المالكين مباشرة).*

إندماج الأعمال والتوحيد

١٢ زيادة القيمة المرحلة لأصل إلى القيمة العادلة في ضم الأعمال بطريقة التملك وعدم إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية. *(ملاحظة : عند الإعتراف الأولي، يزيد الإلتزام الضريبي المؤجل الناتج من الشهرة أو يخفض من الشهرة السالبة، أنظر الفقرة ٦٦ من المعيار).*

١٣ عدم اقتطاع إطفاء الشهرة في تحديد الربح الضريبي وعدم اقتطاع كلفة الشهرة عند التخلص من الأعمال *(ملاحظة: فقرة ١٥(أ) من المعيار تمنع الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج).*

١٤ حذف الخسائر غير المتحققة الناشئة عن العمليات ضمن المجموعة من خلال إدخالها في المبلغ المسجل للمخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات.

١٥ شمول الأرباح المدورة للمنشآت التابعة والفروع الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح المدورة الموحدة ولكن يستحق دفع ضريبة الدخل إذا تم توزيع الأرباح للمشروع معد التقرير *(ملاحظة: الفقرة ٣٩ من المعيار تمنع الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج إذا كانت المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك بالمشاركة قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت ويكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن ينعكس في المستقبل المنظور).*

١٦ تأثر الإستثمارات في المنشآت التابعة الأجنبية والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في الشركات الأجنبية بالمشاركة بالتغيرات في أسعار العملات الأجنبية. *(ملاحظات (١) قد يكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة أو فرق مؤقت قابل للاقتطاع، و(٢) الفقرة ٣٩ من المعيار تمنع الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج إذا كانت المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك بالمشاركة قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت ويكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن ينعكس في المستقبل المنظور).*

١٧ قيام المشروع بالمحاسبة في عملته عن تكلفة الأصول غير النقدية لعملية أجنبية تعتبر مكملة لعمليات المشروع معد التقرير ولكن الربح أو الخسارة الضريبية للعملية الأجنبية تحدد بالعملة الأجنبية. *(ملاحظات : (١) قد يكون هناك فرق ضريبي مؤقت أو فرق مؤقت قابل للاقتطاع، (٢) عندما يكون هناك فرق ضريبي مؤقت،فإنه يعترف بالإلتزام الضريبي المؤقت الناتج، لأنه يعود إلى أصول والتزامات العملية الأجنبية وليس إلى استثمار المشروع معد التقرير في تلك العملية الأجنبية (فقرة ٤١ من المعيار)، و(٣) يجري تحميل الضريبة المؤجلة في قائمة الدخل،أنظر الفقرة ٥٨ من المعيار).*

التضخم المرتفع

١٨ إعادة بيان الأصول غير النقدية بموجب وحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*") دون إجراء تسوية معادلة للاغراض الضريبية. *(ملاحظات(١) تحميل الضريبة المؤجلة إلى بيان الدخل، و(٢) إذا تم إعادة تقييم الأصول غير النقدية، إضافة إلى إعادة البيان، فيجري تحميل الضريبة المؤجلة المتعلقة بإعادة التقييم إلى حقوق المالكين وتحميل الضريبة المؤجلة المتعلقة بإعادة العرض في بيان الدخل).*

ب. أمثلة لظروف ينشأ عنها فروقات مؤقتة قابلة للإقتطاع

تؤدي جميع الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى أصل ضريبي مؤجل. ولكن بعض الأصول الضريبية المؤجلة قد لا تحقق معايير الإعتراف في الفقرة ٢٤ من المعيار.

عمليات تؤثر على قائمة الدخل

١ إقتطاع تكاليف منافع التقاعد مع تقديم الخدمة لتحديد الربح المحاسبي وعدم إقتطاع هذه التكاليف لتحديد الربح الضريبي حتى يقوم المشروع إما بدفع منافع التقاعد أو المساهمات لصندوق التقاعد *(ملاحظة: تنشأ فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع مماثلة عندما تكون المصاريف الأخرى، مثل تكاليف كفالة المنتجات أو الفائدة قابلة للإقتطاع على الأساس النقدي عند تحديد الربح الضريبي)* .

٢ مجمع استهلاك الأصل في البيانات المالية اكبر من مجمع الإستهلاك المسموح به حتى تاريخ الميزانية العمومية لغايات الضريبة.

٣ إقتطاع تكاليف المخزون المباع قبل تاريخ الميزانية العمومية عند تسليم البضائع أو تقديم الخدمات عند حساب الربح المحاسبي واقتطاعها عند استلام النقدية لغايات تحديد الربح الضريبي. *(ملاحظة: كما تم شرحه في أ ٢ أعلاه، هناك كذلك فرق ضريبي مؤقت متعلق بالذمة التجارية ذات العلاقة)* .

٤ القيم القابلة للتحقق لبند من المخزون أو المبلغ القابل للإسترداد لبند من الممتلكات والمصانع والمعدات أقل من المبلغ المرحل في السابق ويقوم المشروع بتخفيض المبلغ المرحل للأصل، ولكن يتم تجاهل ذلك التخفيض للأغراض الضريبية حتى يتم بيع الأصل.

٥ الإعتراف بتكاليف البحث (أو تكاليف التأسيس أو تكاليف البدء الأخرى) كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي وعدم السماح باقتطاعها عند تحديد الربح الضريبي حتى فترة لاحقة.

٦ تأجيل الدخل في الميزانية العمومية، ويكون قد تم شموله في الربح الضريبي في الفترة الجارية أو الفترات السابقة.

٧ المنحة الحكومية المدرجة في الميزانية العمومية كدخل مؤجل لا يتم إخضاعها للضريبة في فترات مستقبلية. *(ملاحظة: تمنع الفقرة ٢٤ من المعيار الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناتج، أنظر كذلك الفقرة ٣٣ من المعيار).*

تعديلات القيمة العادلة وإعادة التقييم

٨ ترحل الأصول المالية أو الممتلكات المستمرة بالقيم العادلة والتي هي أقل من التكلفة، ولكن يتم إجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة.

إندماج الأعمال والتوحيد

٩ الإعتراف بالإلتزام بقيمته العادلة في ضم الأعمال بطريقة التملك، ولكن لا يتم اقتطاع أي من المصروف المتعلق بذلك عند تحديد الربح الضريبي حتى فترة لاحقة. *(ملاحظة: ان الأصل الضريبي المؤجل الناتج يخفض الشهرة أو يزيد الشهرة السالبة ،أنظر الفقرة ٦٦ من المعيار).*

١٠ [تم إلغائها]

١١ حذف الأرباح غير المتحققة الناتجة عن العمليات ضمن المجموعة من القيم المرحلة لأصول، مثل المخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات، ولكن لا يتم إجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة.

١٢ تأثر الإستثمارات في المنشآت التابعة الأجنبية والفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في الشركات الأجنبية بالمشاركة بالتغيرات في اسعار صرف العملة الأجنبية. *(ملاحظات:(١) قد يكون هناك فرق مؤقت أو فرق مؤقت قابل للإقتطاع، و(٢) فقرة ٤٤ من المعيار تتطلب الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناتج إلى الحد، وفقط إلى الحد الذي يكون محتملاً (أ) أن الفرق المؤقت سينعكس في المستقبل المنظور، و(ب) سيتوفر ربح ضريبي لاستخدام الفرق المؤقت ضده).*

١٣ قيام المشروع بالمحاسبة باستخدام عملتها الخاصة عن تكلفة الأصول غير النقدية للعملية الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المشروع ولكن يجري تحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية للعملية الأجنبية *(ملاحظات: (١) قد يكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة أو فرق مؤقت قابل للاقتطاع، (٢) عندما يكون هناك فرق مؤقت قابل للإقتطاع ،فإنه يعترف بالأصل الضريبي المؤجل الناتج إلى الحد الذي يكون من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي، ذلك لأن الأصل الضريبي المؤجل يعود لأصول والتزامات العملية الأجنبية نفسها، وليس إلى استثمار المشروع معد التقرير في تلك العملية الأجنبية، (فقرة ٤١ من المعيار)، و(٣) يجري تحميل الضريبة المؤجلة في قائمة الدخل،أنظر الفقرة ٥٨ من المعيار).*

ج. أمثلة لظروف تكون فيها القيمة المرحلة للأصل أو الإلتزام مساوية لقاعدته الضريبية

١ المصروفات المستحقة تم اقتطاعها فعلاً عند تحديد التزام المشروع الضريبي الجاري للفترة الجارية أو فترات سابقة.

٢ قياس قرض دائن بالمبلغ الأصلي المستلم ويكون هذا المبلغ نفس المبلغ الذي سيدفع عند السداد النهائي للقرض.

٣ عدم قابلية المصاريف المستحقة للإقتطاع للأغراض الضريبية على الإطلاق.

٤ عدم إخضاع الإيراد المستحق للضريبة على الإطلاق.

الملحق ب

توضيحات عن الإحتسابات والعرض

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزء من المعايير، الغرض منه شرح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معانيها. تم تزويد مقتطفات من قوائم الدخل والميزانية العمومية لإظهار التأثيرات على هذه البيانات المالية من العمليات الموصوفة أدناه. لا تتفق هذه المقتطفات بالضرورة مع جميع متطلبات الإفصاح والعرض لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى.

تفترض جميع الأمثلة في هذا الملحق عدم وجود عمليات أخرى لهذه المشاريع غير تلك الموصوفة.

مثال ١ – الأصول القابلة للإستهلاك

يشتري مشروع معدات بقيمة ١٠,٠٠٠ ويستهلكها بطريقة القسط الثابت على عمرها الإنتاجي المتوقع البالغ خمس سنين .لإغراض الضريبية، يتم استهلاك المعدات بنسبة ٢٥% سنوياً على اساس القسط الثابت .يمكن تدوير الخسائر الضريبية بأثر رجعي مقابل الأرباح الضريبية للخمس سنوات الماضية. في السنة (صفر) كان الربح الضريبي ٥,٠٠٠ ومعدل الضريبة ٤٠%.

يسترد المشروع القيمة المرحلة للمعدات من خلال استخدامه في صنع البضائع للبيع . لذلك يكون احتساب الضريبة الجارية على المشروع كما يلي:

	السنة				
	١	٢	٣	٤	٥
الربح الضريبي	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
الإستهلاك للأغراض الضريبية	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٠
الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	٢,٠٠٠
مصروف (دخل) الضريبة الجاري بمعدل ٤٠%	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	٨٠٠

يعترف المشروع بأصل ضريبي جاري في نهاية الأعوام ١ حتى ٤ لأنه يسترد المنفعة من الخسارة الضريبية مقابل الربح الضريبي للسنه (صفر).

ستكون الفروق المؤقتة المتعلقة بالمعدات والأصل أو الإلتزام الضريبي المؤجل الناتج والمصروف أو الدخل الضريبي المؤجل كما يلي:

	السنة				
	١	٢	٣	٤	٥
المبلغ المرحل	٨,٠٠٠	٦,٠٠٠	٤,٠٠٠	٢,٠٠٠	٠
القاعدة الضريبية	٧,٥٠٠	٥,٠٠٠	٢,٥٠٠	٠	٠
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	٥٠٠	١,٠٠٠	١,٥٠٠	٢,٠٠٠	٠
الرصيد الإفتتاحي للإلتزام الضريبي المؤجل	٠	٢٠٠	٤٠٠	٦٠٠	٨٠٠
المصروف(الدخل) الضريبي المؤجل	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	(٨٠٠)
الرصيد الختامي للإلتزام الضريبي المؤجل	٢٠٠	٤٠٠	٦٠٠	٨٠٠	٠

يعترف المشروع بالتزام ضريبي مؤجل في السنوات ١ حتى ٤ لأن انعكاس الفرق المؤقت الخاضع للضريبة سوف يخلق دخل ضريبي في سنوات لاحقة. ويكون بيان دخل المشروع كما يلي:

	السنـــــــة				
	١	٢	٣	٤	٥
الدخل	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
استهلاك	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
الربح قبل الضريبة	٠	٠	٠	٠	٠
مصروف (دخل) ضريبة جاري	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	٨٠٠
مصروف (دخل) ضريبة مؤجل	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	(٨٠٠)
مجموع مصروف (دخل) الضريبة	٠	٠	٠	٠	٠
صافي الربح للفترة	٠	٠	٠	٠	٠

مثال ٢ – الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة

يتعامل هذا المثال مع المشروع لفترة سنتين سنة ٥ وسنة ٦. في سنة ٥ كان المعدل ضريبة الدخل في القانون ٤٠% من الربح الضريبي. في سنة ٦ كان معدل الضريبة على الدخل في القانون ٣٥% من الربح الضريبي.

يتم الإعتراف بالتبرعات الخيرية كمصروف عندما يتم دفعها ولا يتم اقتطاعها لغايات الضريبة.

في سنة ٥ أبلغت السلطات المختصة المشروع بأنها تنوي رفع دعوى ضدها نتيجة لانبعاث الكبريت من مصانعها. ومع أنه حتى كانون الأول سنة ٦ لم يصل للمحكمة أي أجراء ، قام المشروع بالإعتراف بالتزام بمبلغ ٧٠٠ في سنة ٥ كأفضل تقدير للغرامة التي يمكن أن تنشأ عن الإجراء. الغرامات لا تقتطع لأغراض الضريبة.

في سنة ٢ تكبد المشروع مبلغ ١,٢٥٠ تكاليف تطوير منتج جديد. وقد تم إقتطاع هذه التكاليف لأغراض الضريبة في سنة ٢، ولكن تم رسملتها للأغراض المحاسبية وإطفاؤها بطريقة القسط الثابت على مدى ٥ سنين . في ١٢/٣١ سنة ٤ كان الرصيد غير المطفأ لتكاليف تطوير هذا المنتج ٥٠٠.

في السنة ٥ دخل المشروع في إتفاقية مع موظفيها الحاليين لتوفير منافع عناية صحية للمتقاعدين. يعترف المشروع بتكاليف هذه الخطة مع تقديم الموظفين للخدمة. لم يكن هناك دفعات للمتقاعدين مقابل هذه الخدمة في السنتين ٥و٦. وتقتطع تكاليف الرعاية الصحية لأغراض الضريبة عندما يتم الدفع للمتقاعدين. ويعتقد المشروع أن من المحتمل أنه سيتوفر ربح ضريبي لاستخدام أي أصل ضريبي مؤجل مقابله.

تستهلك المباني للأغراض المحاسبية بمعدل ٥% سنويا على أساس القسط الثابت وبمعدل ١٠% سنويا على أساس القسط الثابت لغايات الضريبة. وتستهلك السيارات للأغراض المحاسبية بمعدل ٢٠% سنويا على أساس القسط الثابت وبمعدل ٢٥% سنويا على اساس القسط الثابت لغايات الضريبة. يتم تحميل استهلاك سنة كاملة للغايات المحاسبية في سنة تملك الأصل.

في ١/١ سنة ٦ تم إعادة تقييم المبنى إلى ٦٥,٠٠٠ ويقدر المشروع باقي العمر الإنتاجي للمبنى ٢٠ سنة من تاريخ إعادة التقييم . لم تؤثر إعادة التقييم على الربح الضريبي لسنة ٦، ولم تعدل السلطات الضريبية القاعدة الضريبية للمبنى لتعكس إعادة التقييم. في سنة ٦ نقلت المنشاة ١,٠٣٣ من احتياطي إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة. ويمثل هذا الفرق البالغ ١,٥٩٠ الفرق بين الإستهلاك الفعلي للمبنى (٣,٢٥٠) و الإستهلاك المعادل على اساس تكلفة المبنى (١,٦٦٠ وهي القيمة الدفترية في ١/١ سنة ٦ البالغة ٣٣,٢٠٠ مقسومة على العمر الإنتاجي المتبقي للمبنى البالغ ٢٠ عام)، ناقصاً المبلغ الضريبي المؤجل المتعلق به البالغ ٥٥٧ (أنظر الفقرة ٦٤ من المعيار).

مصروف الضريبة الجاري

	سنة ٥	سنة ٦
الربح المحاسبي	٨,٧٧٥	٨,٧٤٠
يضاف		
الإستهلاك للأغراض المحاسبية	٤,٨٠٠	٨,٢٥٠
تبرعات خيرية	٥٠٠	٣٥٠
غرامة تلويث بيئة	٧٠٠	–
تكاليف تطوير منتج	٢٥٠	٢٥٠
تكاليف رعاية صحية	٢,٠٠٠	١,٠٠٠
	١٧,٠٢٥	١٨,٥٩٠
يطرح		
الإستهلاك لغايات الضريبة	(٨,١٠٠)	(١١,٨٥٠)
الربح الضريبي	٨,٩٢٥	٦,٧٤٠
مصروف ضريبة جاري بمعدل ٤٠%	٣,٥٧٠	
مصروف ضريبة جاري بمعدل ٣٥%		٢,٣٥٩

المبالغ المسجلة للممتلكات والمصانع والمعدات

التكلفة	*مباني*	*سيارات*	*المجموع*
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٥٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
إضافات في سنة ٥	٦,٠٠٠	–	٦,٠٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٥٦,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٦,٠٠٠
حذف الإستهلاك المتراكم عند			
إعادة التقييم في ١/١سنة ٦	(٢٢,٨٠٠)	–	(٢٢,٨٠٠)
إعادة للتقييم في ١/١ سنة ٦	٣١,٨٠٠	–	٣١,٨٠٠
الرصيد في ١/١ سنة ٦	٦٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠
إضافات في سنة ٦	–	١٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
	٦٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٩٠,٠٠٠

يتبع الصفحة السابقة

المبالغ المسجلة للممتلكات والمصانع والمعدات

	مباني	سيارات	المجموع
الإستهلاك المتراكم	%٥	%٢٠	
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٢٠,٠٠٠	٤,٠٠٠	٢٤,٠٠٠
استهلاك سنة ٥	٢,٨٠٠	٢,٠٠٠	٤,٨٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٢٢,٨٠٠	٦,٠٠٠	٢٨,٨٠٠
إعادة التقييم في ١/١ سنة٦	(٢٢,٨٠٠)	-	(٢٢,٨٠٠)
الرصيد في ١/١ سنة ٦	-	٦,٠٠٠	٦,٠٠٠
استهلاك سنة ٦	٣,٢٥٠	٥,٠٠٠	٨,٢٥٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦	٣,٢٥٠	١١,٠٠٠	١٤,٢٥٠
المبلغ المرحل			
١٢/٣١ سنة٤	٣٠,٠٠٠	٦,٠٠٠	٣٦,٠٠٠
١٢/٣١سنة ٥	٣٣,٢٠٠	٤,٠٠٠	٣٧,٢٠٠
١٢/٣١ سنة ٦	٦١,٧٥٠	١٤,٠٠٠	٧٥,٧٥٠

القاعدة الضريبية للممتلكات والمصانع والمعدات

التكلفة	مباني	سيارات	المجموع
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٥٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
إضافات في سنة ٥	٦,٠٠٠	-	٦,٠٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٥٦,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٦,٠٠٠
إضافات في سنة ٦	-	١٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦	٥٦,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٨١,٠٠٠
الإستهلاك المتراكم	%١٠	%٢٥	-
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٤٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	٤٥,٠٠٠
استهلاك سنة ٥	٥,٦٠٠	٢,٥٠٠	٨,١٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٤٥,٦٠٠	٧,٥٠٠	٥٣,١٠٠
استهلاك سنة ٦	٥,٦٠٠	٦,٢٥٠	١١,٨٥٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦	٥١,٢٠٠	١٣,٧٥٠	٦٤,٩٥٠
القاعدة الضريبية			
١٢/٣١/ سنة ٤	١٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
١٢/٣١/ سنة ٥	١٠,٤٠٠	٢,٥٠٠	١٢,٩٠٠
١٢/٣١/ سنة ٦	٤,٨٠٠	١١,٢٥٠	١٦,٠٥٠

الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف ١٢/٣١ سنة ٤

	المبلغ المرحل	*القاعدة الضريبية*	*الفروق المؤقتة*
ذمم مدينة	٥٠٠	٥٠٠	–
مخزون	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	–
تكاليف تطوير منتج	٥٠٠	–	٥٠٠
استثمارات	٣٣,٠٠٠	٣٣,٠٠٠	–
ممتلكات ومصانع ومعدات	٣٦,٠٠٠	١٥,٠٠٠	٢١,٠٠٠
مجموع الأصول	٧٢,٠٠٠	٥٠,٥٠٠	٢١,٥٠٠
ضرائب دخل جارية مستحقة	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	–
ذمم دائنة	٥٠٠	٥٠٠	–
غرامات مستحقة الدفع	–	–	–
التزام منافع رعاية صحية	–	–	–
دين طويلة الأجل	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	–
ضرائب دخل مؤجلة	٨,٦٠٠	٨,٦٠٠	–
مجموع الإلتزامات	٣٢,١٠٠	٣٢,١٠٠	–
أسهم رأس المال	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	–
فائض إعادة التقييم	–	–	–
أرباح مدورة	٣٤,٩٠٠	١٣,٤٠٠	–
مجموع الإلتزامات وحقوق المالكين	٧٢,٠٠٠	٥٠,٥٠٠	–
فروق مؤقتة			٢١,٥٠٠
التزام ضريبي مؤجل	%٤٠×٢١,٥٠٠		٨٦٠٠
اصل ضريبي مؤجل	–	–	–
صافي التزام ضريبي مؤجل			٨,٦٠٠

الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف في ١٢/٣١/ سنة ٥

	المبلغ المرحل	القاعدة الضريبية	الفروق المؤقتة
ذمم مدينة	٥٠٠	٥٠٠	–
مخزون	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	–
تكاليف تطوير منتج	٢٥٠	–	٢٥٠
استثمارات	٣٣,٠٠٠	٣٣,٠٠٠	–
ممتلكات ومصانع ومعدات	٣٧,٢٠٠	١٢,٩٠٠	٢٤,٣٠٠
مجموع الأصول	٧٢,٩٥٠	٤٨,٤٠٠	٢٤,٥٥٠
ضرائب دخل جارية مستحقة	٣,٥٧٠	٣,٥٧٠	–
ذمم دائنة	٥٠٠	٥٠٠	–
غرامات مستحقة	٧٠٠	٧٠٠	–
التزام منافع رعاية صحية	٢,٠٠٠	–	(٢,٠٠٠)
دين طويل الأجل	١٢,٤٧٥	١٢,٤٧٥	–
ضرائب دخل مؤجلة	٩,٠٢٠	٩,٠٢٠	–
مجموع الإلتزامات	٢٨,٢٦٥	٢٦,٢٦٥	(٢٠٠٠)
اسهم رأس المال	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	–
فائض إعادة التقييم	–	–	–
أرباح مدورة	٣٩,٦٨٥	١٧,١٣٥	
مجموع الإلتزامات/حقوق المالكين	٧٢,٩٥٠	٤٨,٤٠٠	–

فروق مؤقتة		(٢٢,٥٥٠)
التزام ضريبي مؤجل	%٤٠×٢٤,٥٥٠	٩,٨٢٠
أصل ضريبي مؤجل	%٤٠×(٢,٠٠٠)	(٨٠٠)
صافي التزام ضريبي مؤجل		٩,٠٢٠
ناقص:التزام ضريبي مؤجل افتتاحي		(٨,٦٠٠)
مصروف (دخل) ضريبي مؤجل يعود إلى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة		٤٢٠

الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف في ١٢/٣١ سنة ٦

	المبلغ المرحل	*القاعدة الضريبية*	*الفروق المؤقتة*
ذمم مدينة	٥٠٠	٥٠٠	–
مخزون	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	–
تكاليف تطوير منتج	–	–	–
استثمارات	٣٣,٠٠٠٠	٣٣,٠٠٠٠	–
ممتلكات ومصانع ومعدات	٧٥,٧٥٠	١٦,٠٥٠	٥٩,٧٠٠
مجموع الأصول	١١١,٢٥٠	٥١,٥٥٠	٥٩,٧٠٠
ضرائب دخل جارية مستحقة	٢,٣٥٩	٢,٣٥٩	–
ذمم دائنة	٥٠٠	٥٠٠	–
غرامات مستحقة	٧٠٠	٧٠٠	–
التزام منافع رعاية صحية	٣,٠٠٠	–	(٣,٠٠٠)
دين طويل الأجل	١٢,٨٠٥	١٢,٨٠٥	–
ضرائب دخل مؤجلة	١٩,٨٤٥	١٩,٨٤٥	–
مجموع الإلتزامات	٣٩,٢٠٩	٣٦,٢٠٩	(٣,٠٠٠)
اسهم رأس المال	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	–
فائض إعادة التقييم	١٩,٦٣٧	–	–
أرباح مدورة	٤٧,٤٠٤	١٠,٣٤١	–
مجموع الإلتزامات وحقوق المالكين	١١١,٢٥٠	٥١,٥٥٠	–

فروق مؤقتة		٥٦,٧٠٠
التزام ضريبي مؤجل	٣٥%×٥٩,٧٠٠	٢٠,٨٩٥
أصل ضريبي مؤجل	(٣٥%×٣,٠٠٠)	(١,٠٥٠)
صافي التزام ضريبي مؤجل		١٩,٨٤٥
ناقص:التزام ضريبي مؤجل إفتتاحي		(٩,٠٢٠)
تعديل الرصيد الإفتتاحي للإلتزام الضريبي المؤجل الناتج عن تخفيض معدل الضريبة	٥%×٢٢,٥٥٠	١,١٢٧
ضريبة مؤجلة تعزى لفائض إعادة التقييم	٣٥%×٣١,٨٠٠	(١١,١٣٠)
مصروف (دخل) ضريبة مؤجل يعود إلى نشوء وإنعكاس الفروق المؤقتة		٨٢٢

إفصاح توضيحي

إن المبالغ التي يجب الإفصاح عنها بموجب المعيار هي كما يلي:

الأجزاء الرئيسية لمصروف الضريبة (دخل) (فقرة ٧٩)

	سنة ٥	سنة ٦
مصروف ضريبي جاري	٣,٥٧٠	٢,٣٥٩
مصروف ضريبي مؤجل يعود لنشوء وانعكاس الفروق المؤقتة	٤٢٠	٨٢٢
مصروف (دخل) ضريبي مؤجل ناتج عن تخفيض معدل الضريبة	-	(١,١٢٧)
مصروف الضريبة	٣,٩٩٠	٢,٠٥٤

إجمالي الضريبة الجارية والمؤجلة العائدة لبنود حملة أو أضيفت لحقوق المالكين (فقرة ٨١ (أ))

	سنة ٥	سنة ٦
ضرائب مؤجلة تعود لإعادة تقييم المباني	-	(١١,١٣٠)

بالإضافة لذلك، تم نقل ضريبة مؤجلة بمبلغ ٥٥٧ في سنة ٦ من الأرباح المدورة إلى إحتياطي إعادة التقييم. ويعود هذا للفرق بين الإستهلاك الفعلي على المباني والإستهلاك المعادل بناء على تكلفة المباني.

شرح العلاقة بين مصروف الضريبة والربح المحاسبي (فقرة ٨١ (ج))

يسمح هذا المعيار بطريقتين بديلتين لشرح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي. كلا هذين النموذجين موضحين على الصفحة التالية:

(١) تسوية رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبي في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة، مع الإفصاح كذلك عن الأساس الذي يتم بموجبه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة :

	سنة ٥	سنة ٦
الربح المحاسبي	٨,٧٧٥	٨,٧٤٠
الضريبة بالمعدل المطبق ٣٥% (٤٠%لسنة ٥)	٣,٥١٠	٣,٠٥٩
الأثر الضريبي للمصروفات غير القابلة للإقتطاع في تحديد الربح الضريبي :		
تبرعات خيرية	٢٠٠	١٢٢
غرامات التسبب في تلويث البيئة	٢٨٠	–
تخفيض الرصيد الإفتتاحي للضرائب المؤجلة الناتج عن تخفيض معدل الضريبة	–	(١,١٢٧)
مصروف الضريبة	٣,٩٩٠	٢,٠٥٤

معدل الضريبة المطبق هو أجمالي معدل ضريبة الدخل الوطنية ٣٠% (٣٥% لسنة ٥) ومعدل ضريبة الدخل المحلية ٥%.

(٢) *تسوية رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مع الإفصاح كذلك عن أساس احتساب المعدل المطبق.*

	سنة ٥	سنة ٦
	%	%
معدل الضريبة المطبق	٤٠,٠	٣٥,٠
الأثر الضريبي للمصروفات غير القابلة للإقتطاع لأغراض الضريبة:		
تبرعات خيرية	٢,٣	١,٤
غرامات التسبب في تلويث البيئة	٣,٢	–
تأثير تخفيض معدل الضريبة على الضرائب المؤجلة الإفتتاحية	–	(١٢,٩)
متوسط معدل الضريبة الفعلي (مصروف الضريبة مقسوم على الربح قبل الضريبة)	٤٥,٥	٢٣,٥

معدل الضريبة المطبق هو إجمالي معدل ضريبة الدخل الوطنية ٣٠% (٣٥% لسنة ٥) ومعدل ضريبة الدخل المحلية ٥%.

شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة (فقرة ٨١(د))

في سنة ٦، سنت الحكومة تغيير في معدل ضريبة الدخل من ٣٥% إلى ٣٠%.

بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة :

(١) مبلغ الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة معروضة؛

(٢) مبلغ دخل الضريبة المؤجل أو مصروف الضريبة المؤجل المعترف بها في قائمة الدخل لكل فترة معروضة إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية (فقرة ٨١(ز)).

	سنة ٥	سنة ٦
الإستهلاك المعجل للأغراض الضريبية	٩,٧٢٠	١٠,٣٢٢
التزامات منافع رعاية صحية قابلة للإقتطاع لأغراض الضريبة عند دفعها فقط	(٨٠٠)	(١,٠٥٠)
تكاليف تطوير منتج مقتطعة من الربح الضريبي في سنوات سابقة	١٠٠	–
إعادة التقييم بعد طرح الإستهلاك المتعلق بها	–	١٠,٥٧٣
التزام ضريبي مؤجل	٩,٠٢٠	١٩,٨٤٥

(ملاحظة : يتضح مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف الضريبي المؤجل في بيان الدخل للسنة الجارية من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية).

مثال ٣ – إندماج الأعمال

في ١ يناير سنة ٥ تملك مشروع (أ) ١٠٠% من أسهم المشروع (ب) بكلفة ٦٠٠. ويطفأ المشروع (أ) الشهرة على مدى ٥ سنوات، ولا يقتطع هذا الإطفاء لغايات الضريبة، معدل الضريبة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) هو ٣٠% ومعدل الضريبة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب) هو ٤٠%.

تبين القائمة التالية القيمة العادلة للأصول والإلتزامات التي يمتلكها المشروع (أ) (بإستثناء الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة)، وقواعدها الضريبية كما هي في المنطقة الضريبية للمشروع (ب) والفروق المؤقتة الناتجة:

	تكلفة التملك	*القاعدة الضريبية*	*الفروق المؤقتة*
ممتلكات ومصانع ومعدات	٢٧٠	١٥٥	١١٥
ذمم مدينة	٢١٠	٢١٠	–
مخزون	١٧٤	١٢٤	٥٠
التزامات منافع تقاعد	(٣٠)	–	(٣٠)
ذمم دائنة	(١٢٠)	(١٢٠)	–
القيمة العادلة للأصول والإلتزامات الممتلكة باستثناء الضريبة المؤجلة	٥٠٤	٣٦٩	١٣٥

تم إجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن التزامات منافع التقاعد والإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الممتلكات والمصانع والمعدات والمخزون (أنظر الفقرة ٧٤ من المعيار).

لا يسمح بأي اقتطاع عن تكلفة الشهرة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب). لذلك فإن القاعدة الضريبية للشهرة (في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب)) هي لا شيء. ولكن بموجب الفقرة ١٥ (أ) من المعيار، فإن المشروع (أ) لا يعترف بأي التزام ضريبي مؤجل للفرق المؤقت الخاضع للضريبة المتعلق بالشهرة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب).

ويتكون المبلغ المرحل في البيانات المالية الموحدة للمشروع (أ) عن إستثماره في المشروع (ب) مما يلي:

القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المحددة الممتلكة	
ما عد الضريبة المؤجلة	٥٠٤
التزام ضريبي مؤجل (١٣٥×٤٠%)	(٥٤)
القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المحددة الممتلكة	٤٥٠
الشهره (صافي من الإطفاء بمقدار لا شيء)	١٥٠
المبلغ المرحل	٦٠٠

بتاريخ التملك كانت القاعدة الضريبية، في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) عن استثماره في مشروع (ب) هو ٦٠٠ لذلك لا يوجد فرق مؤقت في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) متعلق بإستثماره.

خلال سنة ٥ تغيرت حقوق المالكين في المنشأة ب (شاملة تعديلات القيمة العادلة عند التملك) كما يلي:

رصيد في ١ كانون ثاني سنة ٥	٤٥٠
أرباح مدورة لسنة ٥ (ربح صافي بمبلغ ١٥٠ ناقصا	
أرباح أسهم مستحقة التوزيع بمبلغ ٨٠)	٧٠
الرصيد في ٣١ كانون أول سنة ٥	٥٢٠

تعترف المنشاة أ بالتزام عن أية ضرائب مستقطعة أو ضرائب أخرى ستتكبدها على أرباح الأسهم المستحقة التحصيل البالغة ٨٠ .

في ٣١ كانون أول سنة ٥ يكون المبلغ المسجل لإستثمار المنشأة أ في المنشاة ب ، باستثناء أرباح الأسهم المستحقة التحصيل كما يلي:

صافي أصول المنشأة ب	٥٢٠
شهرة	١٥٠
المبلغ المسجل	٦٧٠

إن الفرق المؤقت المرتبط بالإستثمار ذي الصلة للمنشأة "أ" هو ٧٠. ويساوي هذا المبلغ الربح المحتجز التراكمي منذ تاريخ الإندماج بالشراء.

إذا قرر المشروع (أ) أنه لن يبيع استثماره في المستقبل المنظور والمشروع (ب) لن يوزع أرباحه المدورة في المستقبل المنظور ، فلن يعترف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص استثمار المشروع (أ) في المشروع (ب) (أنظر الفقرتين ٣٩ و٤٠ من المعيار). لاحظ أن هذا الإستثناء ينطبق على الإستثمار في المنشاة الزميلة فقط إذا كان هناك اتفاق يتطلب عدم توزيع أرباح المنشأة الزميلة في المستقبل المنظور (أنظر الفقرة ٤٢ من

المعيار) . يقوم المشروع (أ) بالإفصاح عن مبلغ (٤٠) كفرق مؤقت والذي لا يعترف بأية ضريبة مؤجلة عنه (أنظر الفقرة ٨١ (و) من المعيار).

أما إذا كان المشروع (أ) يتوقع أن يبيع استثماره في المشروع (ب) أو كان المشروع (ب) سيوزع أرباحه المدورة في المستقبل المنظور، فعلى المشروع (أ) أن يعترف بإلتزام ضريبي مؤجل إلى الحد المتوقع لإنعكاس الفرق المؤقت. ويعكس معدل الضريبة الطريقة التي يتوقعها المشروع (أ) في إسترداد المبلغ المرحل لاستثماره (أنظر الفقرة ٥١ من المعيار). كما يأخذ المشروع (أ) الضريبة المؤجلة أو يحملها إلى حقوق المالكين بالقدر الذي تكون فيه الضريبة المؤجلة ناتجة من فروق ترجمة العملات الأجنبية التي سبق أن حملت أو أخذت لحساب حقوق المالكين مباشرة (أنظر الفقرة ٦١ من المعيار)، ويفصح المشروع (أ) بشكل منفصل عما يلي:

(أ) مبلغ الضريبة المؤجلة الذي حمل أو أضيف مباشرة لحقوق المالكين (فقرة ٨١(أ) من المعيار)؛ و

(ب) المبلغ المتبقي لأي فرق مؤقت من غير المتوقع أن ينعكس في المستقبل المنظور والذي بناء" عليه لم يعترف بضريبة مؤجلة عنه (لاحظ فقرة ٨١ (و) من المعيار).

مثال ٤ – الأدوات المالية المركبة

حصل مشروع على قرض قابل للتحويل لا يحمل فائدة بمبلغ ١٠٠٠ في ٣١ كانون أول سنة ٤ يسدد بالقيمة الإسمية في ١ كانون ثاني سنة ٨. بناء على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" يصنف المشروع جزء الإلتزام من الأداة كالتزام وجزء حقوق المالكين كحقوق مالكين. حدد المشروع مبلغ أولي قدرة ٧٥١ لجزء الإلتزام في القرض القابل للتحويل ومبلغ ٢٤٩ لجزء حقوق المالكين. لاحقا" اعترف المشروع بالخصم المفترض كمصروف فائدة بمعدل سنوي ١٠% على المبلغ المرحل كجزء التزام في بداية السنة. لا تسمح السلطات الضريبية للمشروع بالمطالبة بأي اقتطاع لقاء الخصم المفترض على جزء الإلتزام من القرض القابل للتحويل. إن معدل الضريبة هو ٤٠%.

تكون الفروق المؤقتة المتعلقة بجزء الإلتزام والإلتزام الضريبي المؤجل الناتج والمصروف والدخل الضريبي المؤجل كما يلي:

	السنة			
	سنة ٤	سنة ٥	سنة٦	سنة٧
القيمة المرحلة لجزء الإلتزام	٧٥١	٨٢٦	٩٠٩	١,٠٠٠
القاعدة الضريبية	١,٠٠٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	٢٤٩	١٧٤	٩١	–
الرصيد الإفتتاحي للإلتزام الضريبي المؤجل بمعدل ٤٠%	–	١٠٠	٧٠	٣٧
ضريبة مؤجلة محملة لحقوق المالكين	١٠٠	–	–	–
مصروف (دخل) ضريبي مؤجل	–	(٣٠)	(٣٣)	(٣٧)
الرصيد الختامي للإلتزام الضريبي المؤجل بمعدل ٤٠%	١٠٠	٧٠	٣٧	–

كما تم شرحه في الفقرة ٢٣ من المعيار، يعترف المشروع في ٣١ كانون أول لسنة ٤ بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج وذلك بتعديل المبلغ الأولي المرحل لجزء حقوق المالكين من الإلتزام القابل للتحويل. لذلك تكون المبالغ المعترف بها في ذلك التاريخ كما يلي:

جزء الإلتزام	٧٥١
التزام ضريبي مؤجل	١٠٠
جزء حقوق المالكين (٢٤٩ أقل ١٠٠)	١٤٩
	١,٠٠٠

يعترف بالتغيرات اللاحقة في الإلتزام الضريبي المؤجل في بيان الدخل كدخل ضريبي (لاحظ فقرة ٢٣ من المعيار) . لذلك يكون بيان الدخل للمشروع كما يلي:

	السنـــة			
	سنة٤	سنة٥	سنة٦	سنة٧
مصروف فائدة (خصم مفترض)	-	٧٥	٨٣	٩١
ضريبة مؤجلة (دخل)	-	(٣٠)	(٣٣)	(٣٧)
	-	٤٥	٥٠	٥٤

المثال ٥- معاملات الدفع على أساس الأسهم

وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*، اعترفت المنشأة بمصروف استهلاك خدمات الموظفين المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة. ولا ينشأ الإقتطاع الضريبي حتى تتم ممارسة الخيارات، ويكون الخصم مرتكزا على القيمة الجوهرية للخيارات في تاريخ الممارسة.

وكما هو موضح في الفقرة ٦٨ب من المعيار، فإن الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كاقتطاع في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بتلك الخدمات) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للإقتطاع يؤدي إلى أصل ضريبة مؤجلة. وتقتضي الفقرة ٦٨ب أنه إذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كاقتطاع في الفترات المستقبلة غير معلوم في نهاية الفترة، ينبغي تقديره على أساس المعلومات المتوفرة في نهاية الفترة. وإذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كاقتطاع في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة في تاريخ مستقبلي، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للإقتطاع ينبغي أن يرتكز على سعر أسهم المنشأة في نهاية الفترة. لذلك ينبغي أن يرتكز الإقتطاع الضريبي المستقبلي في هذا المثال (وبالتالي قياس أصل الضريبة المؤجلة) على القيمة الجوهرية للخيارات في نهاية الفترة.

وكما هو موضح في الفقرة ٦٨ج من المعيار، إذا تجاوز الإقتطاع الضريبي (أو الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر) مبلغ مصروف التعويض التراكمي ذو العلاقة، فإن هذا يشير إلى أن الإقتطاع الضريبي لا يرتبط فقط بمصروف التعويض وإنما يرتبط أيضا ببند حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، تقتضي الفقرة ٦٨ج أنه ينبغي الإعتراف بالزيادة في الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات العلاقة بشكل مباشر في حقوق الملكية.

يبلغ السعر الضريبي الخاص بالمنشأة ٤٠ بالمائة. وقد تم منح الخيارات في بداية السنة الأولى، واستحقت في نهاية السنة الثالثة في حين تم ممارستها في نهاية السنة الخامسة. وفيما يلي تفاصيل المصروف المعترف به لخدمات الموظفين المستلمة والمستهلكة في كل فترة محاسبية، وعدد الخيارات غير المسددة في نهاية كل سنة، والقيمة الجوهرية للخيارات في نهاية كل سنة:

	مصروف خدمات الموظفين	عدد الخيارات في نهاية كل سنة	القيمة الجوهرية للخيار
السنة الأولى	١٨٨٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥
السنة الثانية	١٨٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	٨
السنة الثالثة	١٩٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٣
السنة الرابعة	٠	٤٠٠٠٠	١٧
السنة الخامسة	٠	٤٠٠٠٠	٢٠

تعترف المنشأة بأصل الضريبة المؤجلة ودخل الضريبة المؤجلة في السنوات ١-٤ ودخل الضريبة الحالية في السنة الخامسة على النحو التالي. وفي السنتين الرابعة والخامسة، يتم الاعتراف ببعض أجزاء دخل الضريبة الحالية والمؤجلة بشكل مباشر في حقوق الملكية، لأن الإقتطاع الضريبي المقدر (والفعلي) يتجاوز مصروف التعويض التراكمي.

السنة الأولى

أصل الضريبة المؤجلة ودخل الضريبة المؤجلة:

(٥٠,٠٠٠ × ٥ × ١/٣ (أ) × ٠,٤٠) = ٣٣,٣٣٣

(أ) يرتكز الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة على القيمة الجوهرية للخيارات، وقد تم منح تلك الخيارات مقابل خدمات لمدة ثلاث سنوات. ولأنه تم استلام خدمات لمدة سنة واحدة حتى تاريخه، فإنه من الضروري ضرب القيمة الجوهرية للخيار بالثلث للوصول إلى الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة في السنة الأولى.

يتم الإعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر بقيمة ٨٣٣٣٣ (٥٠,٠٠٠ × ٥ × ١/٣) هو أقل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ١٨٨٠٠٠.

السنة الثانية

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة:

(٤٥,٠٠٠ × ٨ × ٣/٢× ٠,٤٠) =	٩٦,٠٠٠	
مطروحا منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة	(٣٣,٣٣٣)	
دخل الضريبة المؤجلة للسنة		٦٢,٦٦٧ *

* يتألف هذا المبلغ مما يلي:

دخل الضريبة المؤجلة للفرق المؤقت بين الأساس لخدمات الموظفين المستلمة خلال السنة ومبلغها المسجل بقيمة صفر:		
(٤٥,٠٠٠ × ٣ × ٣/١ × ٠,٤٠)	٤٨,٠٠٠	
الدخل الضريبي الناتج من تعديل الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة في السنوات السابقة:		
أ. الزيادة في القيمة الجوهرية:		
(٤٥,٠٠٠ × ٣ × ٣/١ × ٠,٤٠)	١٨,٠٠٠	
ب. الإنخفاض في عدد الخيارات:		
(٥,٠٠٠ × ٥ × ٣/١ ×٠,٤٠)	(٣,٣٣٣)	
دخل الضريبة المؤجلة للسنة		٦٢,٦٦٧

يتم الإعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الاقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر بقيمة ٢٤٠٠٠٠ (٤٥٠٠٠ × ٨ × ٣/٢) أقل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ٣٧,٣٠٠٠ (١٨,٨٠٠ + ١٨,٥٠٠).

السنة الثالثة

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة

(٤٠,٠٠٠ × ١٣ ×٠,٤٠) =	٢٠٨,٠٠٠
مطروحا منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة	(٩٦٠٠٠)
دخل الضريبة المؤجلة للسنة	١١٢٠٠٠

يتم الإعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر بقيمة ٥٢٠٠٠٠ (٤٠٠٠٠ × ١٣) أقل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ٥٦٣٠٠٠ (١٨٨٠٠٠ + ١٨٥٠٠٠ + ١٩٠٠٠٠).

السنة الرابعة

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة		
=(٠,٤٠ × ١٧ × ٤٠٠٠٠)	٢٧٢,٠٠٠	
مطروحا منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة	(٢٠٨,٠٠٠)	
دخل الضريبة المؤجلة للسنة		٦٤,٠٠٠
الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر		
=(١٧ × ٤٠٠٠٠)	٦٨٠,٠٠٠	
مصروف التعويض التراكمي	٥٦٣,٠٠٠	
زيادة الإقتطاع الضريبي		١١٧,٠٠٠
دخل الضريبة المؤجلة للسنة	٦٤,٠٠٠	
الزيادة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية		
=(٠,٤٠ × ١١٧٠٠٠)	٤٦,٨٠٠	
المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة		١٧,٢٠٠

السنة الخامسة

مصروف الضريبة المؤجلة		
(عكس أصل الضريبة المؤجلة)	٢٧٢,٠٠٠	
المبلغ المعترف به مباشرة في حقوق الملكية (عكس دخل الضريبة المؤجلة التراكمي المعترف به مباشرة في حقوق الملكية)	٤٦,٨٠٠	
المبلغ المعترف به في حساب الربح أو الخسارة		٢٢٥,٢٠٠
دخل الضريبة الحالية المرتكزة على القيمة الجوهرية للخيارات في تاريخ الممارسة =(٠,٤٠ × ٢٠ × ٤٠٠٠٠)	٣٢٠,٠٠٠	
المبلغ المعترف به في حسابات الربح أو الخسارة		
=(٠,٤٠ × ٥٦٣٠٠٠)	٢٢٥,٢٠٠	
المبلغ المعترف به مباشرة في حقوق الملكية		٩٤,٨٠٠

ملخص

	بيان الدخل				الميزانية العمومية	
	مصروف خدمات الموظفين	مصروف الضريبة الحالية (الدخل)	مصروف الضريبة المؤجلة (الدخل)	مصروف الضريبة الإجمالي (الدخل)	حقوق الملكية	أصل الضريبة المؤجلة
السنة الأولى	١٨٨٠٠٠	٠	(٣٣٣٣٣)	(٣٣٣٣٣)	٠	٣٣٣٣٣
السنة الثانية	١٨٥٠٠٠	٠	(٦٢٦٦٧)	(٦٢٦٦٧)	٠	٩٦٠٠٠
السنة الثالثة	١٩٠٠٠٠	٠	(١١٢٠٠٠)	(١١٢٠٠٠)	٠	٢٠٨٠٠٠
السنة الرابعة	٠	٠	(١٧٢٠٠)	(١٧٢٠٠)	(٤٦٨٠٠)	٢٧٢٠٠٠
السنة الخامسة	٠	(٢٢٥٢٠٠)	٢٢٥٢٠٠	٠	٤٦٨٠٠	٠
					(٩٤٨٠٠)	
المجموع	٥٦٣٠٠٠	(٢٢٥٢٠٠)	٠	(٢٢٥٢٠٠)	(٩٤٨٠٠)	٠

معيار المحاسبه الدولي ١٤

تقديم التقارير حول القطاعات

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*" مبين في الفقرة ١-٨٤. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل)) محل معيار المحاسبة الدولي ١٤ " *تقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع*" (معيار المحاسبة الدولي الأصلي)، ويكون معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) نافذ المفعول بالنسبة للفترات المحاسبية التي تبدأ في الأول من يوليو ١٩٩٨ او بعد هذا التاريخ، وفيما يلي التغيرات الرئيسية عن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ الأصلي:

مقدمة ٢ انطبق معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي على المشاريع التي يتم تداول أوراقها المالية من قبل الجمهور وعلى المنشآت الأخرى الهامة اقتصاديا، بينما ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) على المشاريع التي يتم تداول أسهمها العادية أو أوراقها المالية الخاصة بالدين من قبل الجمهور، بما في ذلك المشاريع التي هي في مرحلة إصدار الأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بالدين في سوق أوراق مالية عامة، ولكن لا ينطبق على المشاريع الأخرى الهامة اقتصاديا.

مقدمة ٣ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي أن يتم الإبلاغ عن المعلومات الخاصة بالقطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية، وقد نص فقط على إرشاداً عاماً لتحديد القطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية، واقترح انه يمكن للمجموعات التنظيمية الداخلية أن توفر أساسا لتحديد القطاعات التي يمكن تقديم التقارير حولها او قد يتطلب تقديم التقارير حول القطاعات اعادة تصنيف البيانات، اما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فيتطلب أن يتم تقديم التقارير حول قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية، وهو يوفر إرشادات أكثر تفصيلا من معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لتحديد قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية، كما انه يتطلب أن يقوم المشروع بالنظر في هيكلها التنظيمي الداخلي ونظامها الداخلي الخاص بتقديم التقارير لغرض تحديد هذه القطاعات، وإذا لم تكن القطاعات الداخلية مبنية لا على مجموعات المنتجات والخدمات ولا على الناحية الجغرافية فان معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) يتطلب وجوب قيام المشروع بالنظر في المستوى التالي الأقل من القطاعات الداخلية لتحديد قطاعاتها التي تقدم التقارير عنها.

مقدمة ٤ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي أن يتم تقديم التقارير حول نفس كمية المعلومات لكل من القطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فينص على اعتبار اساس واحد من القطاعات على انه رئيسي واعتبار الآخر انه ثانوي، وتكون المعلومات التي يطلب الإفصاح عنها أقل بكثير بالنسبة للقطاعات الثانوية.

مقدمة ٥ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما اذا كان يجب اعداد المعلومات الخاصة بالقطاعات باستخدام السياسات المحاسبية المعتمدة للبيانات المجمعة او البيانات المالية للمشروع ، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فيتطلب اتباع نفس السياسات المحاسبية .

مقدمة ٦ سمح معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي باختلافات في تعريف نتيجة القطاع بين المشاريع ، اما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فهو يقدم إرشاداً اكثر تفصيلاً من المعيار الأصلي بالنسبة لبندين محددين وهما الإيراد والمصروف اللذين يجب أن يشملهما أو يستثنيهما ايراد القطاع ومصروف القطاع، وتبعا لذلك ينص معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) على إجراء موحد لنتيجة القطاع ولكن فقط الى الحد الذي يمكن به أن يعزى بندي الإيراد ومصروف التشغيل الى القطاعات بشكل مباشر او تخصص بشكل معقول لها.

مقدمة ٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) "تناسقا" في إدخال البنود ضمن نتيجة القطاع او أصول القطاع، فعلى سبيل المثال اذا عكست نتيجة القطاع مصروف الاستهلاك فان الأصل القابل للاستهلاك يجب إدخاله ضمن أصول القطاع، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي فلم يتعرض لهذا الأمر.

مقدمة ٨ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما اذا كان من الممكن دمج القطاعات التي تعتبر صغيرة جدا بالنسبة لتقديم تقارير منفصلة حولها مع قطاعات اخرى او استثنائها من كافة

القطاعات التي تقدم التقارير حولها، وينص معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) على انه يمكن بالنسبة للقطاعات الصغيرة التي تقدم التقارير حولها دمجها مع بعضها البعض اذا كانت تتشارك في عدد كبير من العوامل التي تحدد قطاع العمل او القطاع الجغرافي، او انه يمكن دمجها مع قطاع هام مماثل يتم تقديم المعلومات داخليا عنه اذا تم تحقيق شروط معينة.

مقدمة ٩ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما اذا كان يجب أن تكون القطاعات الجغرافية مبنية على الموقع الذي توجد فيه أصول المشروع (منشأ المبيعات) او أين يوجد عملاؤها (وجهة المبيعات)، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) أنه مهما كان أساس القطاعات الجغرافية للمشروع يجب عرض عدة بنود للبيانات بناء على الأساس الآخر اذا كانت مختلفة بشكل كبير.

مقدمة ١٠ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي أربعة بنود معلومات رئيسية لكل من القطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية:

(أ) مبيعات أو إيرادات التشغيل الأخرى مميزة بين الإيراد المتحقق من عملاء خارج المشروع والإيراد المتحقق من قطاعات أخرى؛

(ب) نتيجة القطاع؛

(ج) أصول القطاع المستخدمة؛ و

(د) أساس التسعير بين القطاعات.

بالنسبة للأساس الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع (قطاعات العمل او القطاعات الجغرافية) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) نفس بنود المعلومات الأربعة بالاضافة الى ما يلي:

(أ) إلتزامات القطاع ؛

(ب) تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة التي تم امتلاكها أثناء الفترة ؛

(ج) مصروف الاستهلاك والاطفاء؛

(د) المصروفات غير النقدية عدا عن الاستهلاك والاطفاء ؛ و

(هـ) حصة المشروع في صافي ربح او خسارة شركة زميلة او مشروع مشترك او استثمار آخر تمت محاسبته بموجب طريقة حقوق الملكية اذا كانت كافة عمليات الشركة الزميلة بشكل ملموس ضمن ذلك القطاع فقط، ومبلغ الاستثمار الذي له صلة لذلك.

بالنسبة للأساس الثانوي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع يسقط معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) متطلب معيار المحاسبة للدولي ١٤ الأصلي الخاص بنتيجة القطاع ويستبدله بتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة التي تم امتلاكها خلال الفترة.

مقدمة ١١ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما اذا كان يجب اعادة بيان معلومات القطاع للفترة السابقة لأغراض المقارنة من اجل التغير المادي في سياسات محاسبة القطاعات، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فيتطلب اعادة البيان إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.

مقدمة ١٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) إذا كان إجمالي الإيراد مجتمعا من العملاء الخارجيين لكافة القطاعات التي تشملها التقارير أقل من ٧٥% من إجمالي إيراد المشروع عندئذ يجب تحديد قطاعات إضافية تقدم التقارير حولها الى أن يتم الوصول الى المستوى البالغ ٧٥%.

مقدمة ١٣ سمح معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي بأسلوب مختلف لتسعير التحويلات بين القطاعات التي سيتم استخدامها في بيانات القطاعات عن الأسلوب المستخدم فعليا لتسعير التحويلات، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فيتطلب قياس التحويلات بين القطاعات على اساس ان المشروع بالفعل اعتاد على تسعير التحويلات.

مقدمة ١٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) الإفصاح عن الإيراد لأي قطاع لا يعتبر انه يجب تقديم التقارير عنه لأنه يحصل على غالبية ايراده من المبيعات للقطاعات الأخرى اذا كان ايراد ذلك القطاع من المبيعات الى العملاء الخارجيين ١٠% او اكثر من إجمالي ايراد المشروع، اما معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي فلا يوجد فيه متطلب مشابه لذلك.

معيار المحاسبة الدولي ١٤

تقديم التقارير حول القطاعات

الهـــدف

إن هدف هذا المعيار وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع – معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي ينتجها المشروع ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها – لمساعدة مستخدمي البيانات المالية فيما يلي:

(أ) فهم أفضل للأداء السابق للمشروع؛

(ب) تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المشروع؛ و

(ج) تكوين أحكام حول المشروع ككل مدعومة بشكل افضل بالمعلومات.

توفر العديد من المشاريع مجموعات من المنتجات والخدمات او تعمل في مناطق جغرافية خاضعة لمعدلات ربحيه وفرص نمو وإمكانيات مستقبلية ومخاطر مختلفة، وتعتبر المعلومات الخاصة بمختلف أنواع منتجات المشروع وعملياتها في مختلف المناطق الجغرافية – كثيرا ما تسمى معلومات القطاعات – مناسبة لتقييم مخاطر وعوائد مشروع متشعبة الأنشطة او متعددة الجنسيات إلا أنها قد لا تكون قابلة للتحديد من خلال مجمل البيانات، وعلى ذلك تعتبر معلومات القطاعات ضرورية الى حد كبير لتلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية.

النطاق

١ **يجب أن يطبق هذا المعيار في المجموعات الكاملة للبيانات المالية المنشورة التي تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية.**

٢ تشمل المجموعة الكاملة للبيانات المالية ميزانية عمومية وبيان الدخل وبيان التدفق النقدي وبيان يظهر التغيرات في حقوق المساهمين وإيضاحات كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

٣ **يجب أن يطبق هذا المعيار المشاريع التي يتم تداول أوراقها المالية الخاصة بحقوق الملكية او الديون من قبل الجمهور، وكذلك المشاريع التي هي في مرحلة إصدار أوراق مالية خاصة بحقوق الملكية او الديون في الأسواق العامة للأوراق المالية.**

٤ إذا قام مشروع الذي أسهمه غير متداولة من قبل الجمهور بإعداد بيانات مالية تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية فان هذا المعيار يشجع ذلك المشروع على الإفصاح عن البيانات المالية حسب القطاع اختيارياً.

٥ **اذا اختار مشروع أوراقه المالية ليست متداولة من قبل الجمهور أن يفصح عن المعلومات حسب القطاع اختياراً في البيانات المالية التي تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية فانه يجب على هذا المشروع الامتثال كليا لمتطلبات هذا المعيار.**

٦ **اذا احتوى تقرير مالي مفرد على كل من بيانات مالية موحدة لمشروع أوراقه المالية متداولة من قبل الجمهور وبيانات مالية منفصلة للشركة الأم او شركة واحدة او اكثر من الشركات التابعة فانه يجب عرض معلومات القطاعات فقط على اساس البيانات المالية الموحدة، وإذا كانت الشركة التابعة نفسها**

مشروع أوراقه المالية متداولة من قبل الجمهور فانه يجب عليها عرض معلومات القطاعات في تقريره المالي المنفصل الخاص به.

٧ وبالمثل اذا احتوى تقرير مالي مفرد على كل من البيانات المالية لمشروع أوراقه المالية متداولة من قبل الجمهور وعلى البيانات المالية المنفصلة لشركة زميلة او مشروع مشترك معدة بطريقة حقوق الملكية ويملك المشروع حصة مالية فيهما فان الحاجة تدعو الى عرض معلومات القطاع على اساس البيانات المالية للمشروع، وإذا كانت الشركة الزميلة او المشروع المشترك المعدة بياناتهما المالية بطريقة حقوق الملكية هما في حد ذاتهما مشروع يتم تداول أسهمها من قبل الجمهور فانه يجب عليهما عرض معلومات القطاعات في تقريرهما المالي المنفصل الخاص بهما.

تعريفـــات

تعريفات من معايير المحاسبة الدولية الأخرى

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وتحمل المعاني المحددة لها في معيار المحاسبة الدولي ٧ "*بيان التدفق النقدي*" ؛ معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية*، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" :

الأنشطة التشغيلية هي الأنشطة الرئيسية للمشروع المنتجة الإيراد والأنشطة الأخرى التي هي ليست أنشطة استثمارية او تمويلية.

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التي يطبقها المشروع في اعداد وعرض البيانات المالية.

الإيراد هو إجمالي المنافع الاقتصادية الداخلة ضمن الفترة الناجمة أثناء سير الأنشطة العادية للمشروع عندما ينشأ عن هذه التدفقات الداخلة زيادات في حقوق الملكية عدا عن الزيادات المتعلقة بالمساهمات من المشاركات في حقوق الملكية.

تعريفي قطاع العمل والقطاع الجغرافي

٩ يستخدم المصطلحان قطاع العمل والقطاع الجغرافي في هذا المعيار ليعنيا ما يلي:

قطاع العمل هو جزء قابل للتمييز من مشروع يعمل في توفير منتج او خدمة إضافية أو مجموعة من المنتجات او الخدمات ذات الصلة والتي هي خاضعة للمخاطر والعوائد التي تختلف عن مخاطر وعوائد قطاعات العمل الأخرى، والعوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد ما اذا كانت المنتجات والخدمات ذات صلة تشمل ما يلي:

(أ) طبيعة المنتجات او الخدمات؛

(ب) طبيعة عمليات الانتاج؛

(ج) نوع او فئة العميل للمنتجات او الخدمات؛

(د) الأساليب المستخدمة لتوزيع المنتجات او تقديم الخدمات؛ و

(هـ) طبيعة البيئة التنظيمية اذا كان ذلك منطبقا، مثال ذلك الأعمال المصرفية او التأمين او المرافق العامة.

القطاع الجغرافي هو مكون قابل للتمييز لمشروع يعمل في تزويد المنتجات او الخدمات ضمن بيئة اقتصادية معينة والتي هي خاضعة للمخاطر والعوائد التي تختلف عن مخاطر وعوائد المكونات التي تعمل في بيئات اقتصادية اخرى، وتشمل العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد القطاعات الجغرافية ما يلي:

(أ) التشابه بين الظروف الاقتصادية والسياسية؛

(ب) العلاقات بين العمليات في المناطق الجغرافية المختلفة؛

(ج) قرب العمليات؛

(د) المخاطر الخاصة المرتبطة مع العمليات في منطقة معينة؛

(هـ) أنظمة الرقابة على الصرف؛ و

(و) مخاطر العملة الأساسية.

القطاع الذي يصدر عنه التقرير **هو قطاع العمل او القطاع الجغرافي المحدد بناء على التعريفات السابقة والذي يطلب هذا المعيار الإفصاح عن معلومات قطاعية حوله.**

١٠ إن العوامل في الفقرة (٩) الخاصة بتحديد قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية ليست مدرجة في أي ترتيب معين.

١١ لا يشمل قطاع عمل مفرد منتجات وخدمات تختلف مخاطرها وعوائدها الى حد كبير، وبينما قد تكون هناك اختلافات فيما يتعلق بعامل واحد او اكثر في تعريف قطاع العمل فانه يتوقع ان تكون المنتجات والخدمات الداخلة ضمن قطاع عمل واحد متشابهة فيما يتعلق بغالبية العوامل.

١٢ بالمثل لا يشمل القطاع الجغرافي عمليات في البيئات الاقتصادية التي تختلف مخاطرها وعائداتها اختلافا كبيرا، وقد يكون القطاع الجغرافي بلدا مفرداً أو مجموعة من بلدين أو أكثر أو إقليم داخل البلد.

١٣ تؤثر المصادر السائدة للمخاطر على كيفية تنظيم وإدارة معظم المشاريع ، ولذلك تنص الفقرة ٢٧ من هذا المعيار على أن الهيكل التنظيمي للمشروع ونظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية هما أساس تحديد قطاعاتها، ويؤثر على مخاطر وعوائد المشروع كل من *الموقع الجغرافي لعملياتها* (حيث يتم انتاج منتجاته او حيث توجد قاعدة أنشطة تسليم الخدمة) و*موقع أسواقها* (حيث تباع منتجاته او يقدم خدماته)، ويسمح التعريف للقطاعات الجغرافية أن تكون بناء على إما:

(أ) موقع مرافق الانتاج او الخدمة للمشروع والأصول الأخرى، أو

(ب) موقع أسواقه وعملائه.

١٤ يقدم الهيكل التنظيمي والداخلي لتقديم التقارير عادة دليلا بشأن ما اذا كان المصدر السائد لمخاطره الجغرافية ينجم من موقع أصوله (منشأ أصوله) او موقع عملائه (وجهة مبيعاته)، وتبعا لذلك ينظر المشروع لهذا الهيكل لتحديد ما اذا كان يجب ان تكون قطاعاتها الجغرافية بناء على موقع أصوله او موقع عملائه.

١٥ يشمل تحديد تركيب قطاع عمل او قطاع جغرافي مقدارا معينا من الحكم الشخصي، وعند تكوين هذا الحكم تأخذ الادارة في الاعتبار هدف تقديم تقارير المعلومات المالية حسب القطاع كما هو مبين في هذا المعيار والخصائص النوعية للبيانات المالية كما هي محددة في *اطار لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية*، وتشمل هذه الخصائص النوعية مدى الملاءمة والوثوق والمقارنة على مدى الوقت للبيانات المالية التي يصدر حولها التقارير والخاصة بمختلف مجموعات منتجات وخدمات المشروع وبعملياتها في مناطق جغرافية معينة، ومدى فائدة هذه المعلومات لتقييم مخاطر وعوائد المشروع ككل.

تعريفات إيراد ومصروف ونتيجة وأصول وإلتزامات القطاع

١٦ **تستخدم المصطلحات الإضافية التالية في هذا المعيار وفق المعاني التالية:**

ايراد القطاع **هو الإيراد المذكور في بيان الدخل للمشروع الذي يعزى بشكل مباشر لقطاع والجزء المناسب من إيراد المشروع الذي يمكن تخصيصه على اساس معقول لقطاع، سواء من المبيعات لعملاء خارجيين او من معاملات مع قطاعات اخرى لنفس المشروع ، ولا يشمل إيراد القطاع ما يلي:**

(أ) [تم إلغائها]

(ب) دخل الفائدة او أرباح الأسهم بما في ذلك الفائدة المتحققة على السلفيات او القروض لقطاعات اخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛ أو

(ج) أرباح مبيعات استثمارات او أرباح اطفاء دين، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي.

يشمل إيراد القطاع حصة المشروع من أرباح أو خسائر الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة او الاستثمارات الأخرى التي تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية فقط اذا دخلت هذه البنود ضمن الإيراد الموحد أو الاجمالي.

يشمل إيراد القطاع حصة المشروع المشترك في إيراد منشأة تحت السيطرة المشتركة والذي تمت محاسبته بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص المشاريع المشتركة*".

مصروف القطاع **هو المصروف الناجم عن الأنشطة التشغيلية لقطاع والذي يعزى مباشرة للقطاع والجزء المناسب من مصروف يمكن تخصيصه على اساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بالمبيعات لعملاء خارجيين والمصروفات المتعلقة بمعاملات مع قطاعات اخرى في نفس المشروع، ولا يشمل مصروف القطاع ما يلي:**

(أ) [تم إلغائها]

(ب) الفائدة بما في ذلك الفائدة التي يتم تحملها على سلفيات او قروض من قطاعات اخرى، الا اذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛

(ج) خسائر مبيعات الاستثمارات او خسائر اطفاء الدين الا اذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛

(د) حصة المشروع في خسائر شركات زميلة او مشاريع مشتركة او استثمارات اخرى تمت محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية؛

(هـ) مصروف ضريبة الدخل ؛ أو

(و) المصروفات الإدارية العامة ومصروفات المكتب الرئيسي والمصروفات الأخرى التي تنشأ على مستوى المشروع وتتعلق بالمشروع ككل، على انه يتم في بعض الأحيان تحمل تكاليف على مستوى المشروع نيابة عن قطاع، وهذه التكاليف هي مصروفات قطاعية اذا كانت تتعلق بالأنشطة التشغيلية للقطاع ويمكن أن تعزى بشكل مباشر أو تخصص للقطاع على أساس معقول.

يشمل مصروف القطاع حصة المشروع المشترك في المصروفات الخاصة بمنشأة تحت السيطره المشتركة والتي تتم محاسبتها بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١.

بالنسبة لعمليات القطاع التي هي بشكل رئيسي ذات طبيعة مالية يمكن تقديم التقارير عن دخل الفائدة ومصروف الفائدة كصافي مبلغ واحد لأغراض تقديم التقارير حول القطاعات وذلك فقط اذا خصم هذان البندان في البيانات المالية الموحدة او البيانات المالية للمشروع.

نتيجة القطاع هي إيراد القطاع مخصوما منه مصروف القطاع، ويتم تحديد نتيجة القطاع قبل أية تسوية لحصة الأقلية.

أصول القطاع هي تلك المصروفات التشغيلية التي يستخدمها قطاع في أنشطته التشغيلية والتي تعزى اما مباشرة للقطاع او يمكن تخصيصها للقطاع على اساس معقول.

اذا كانت النتيجة القطاعية لقطاع تشمل دخلا من فائدته أو أرباح اسهم فان أصوله القطاعية تشمل الذمم المدينة والقروض والاستثمارات ذات العلاقة او الأصول الأخرى المنتجة للدخل.

لا تشمل أصول القطاع أصول ضريبة الدخل.

تشمل أصول القطاع الاستثمارات التي تم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط اذا اعتبر الربح او الخسارة من هذه الاستثمارات ضمن إيراد القطاع، وتشمل أصول القطاع حصة المشروع المشترك في الأصول التشغيلية لوحدة تحت السيطره المشتركة والتي تمت محاسبتها بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١.

يتم تحديد أصول القطاع بعد خصم المسموحات ذات العلاقة التي وردت على أنها مقاصة مباشرة في الميزانية العمومية للمشروع.

إلتزامات القطاع هي تلك الإلتزامات التشغيلية التي تنجم من الأنشطة التشغيلية لقطاع والتي تعزى اما مباشرة للقطاع او يمكن تخصيصها للقطاع على اساس معقول.

اذا كانت النتيجة القطاعية لقطاع تشمل مصروف الفائدة فإن إلتزاماته القطاعية تشمل الإلتزامات التي تحمل فائدة.

تشمل الإلتزامات القطاعية حصة المشروع المشتركة في إلتزامات منشأة تحت السيطرة المشتركة والتي تتم محاسبتها بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١.

لا تشمل الإلتزامات القطاعية إلتزامات ضريبة الدخل.

السياسات المحاسبية القطاعية **هي السياسات المحاسبية المعتمدة لإعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة الموحدة او المشروع وكذلك تلك السياسات المحاسبية التي تتعلق بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات.**

١٧ تشمل تعريفات إيراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع مبالغ البنود التي تعزى مباشرة لقطاع ومبالغ البنود التي يمكن تخصيصها لقطاع على اساس معقول، وينظر المشروع الى نظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير على انه نقطة البداية لتحديد تلك البنود التي يمكن أن تعزى مباشرة او تخصص بشكل معقول للقطاعات، أي انه يوجد افتراض أن المبالغ التي حددت مع القطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية الداخلية تعزى مباشرة او تخصص بشكل معقول للقطاعات لغرض قياس الإيراد القطاعي والمصروف القطاعي والأصول القطاعية والإلتزامات القطاعية للقطاعات التي تصدر عنها التقارير.

١٨ على أنه في بعض الحالات قد يكون إيراد أو مصروف أو أصل أو إلتزام قد خصص للقطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية الداخلية على اساس تفهمه ادارة المشروع ، إلا انه من الممكن اعتباره شخصيا او تعسفيا او من الصعب فهمه بالنسبة للمستخدمين الخارجيين للبيانات المالية، وهذا التخصيص لا يشكل أساسا معقولا بموجب تعريفات ايراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع في هذا المعيار، وبالعكس قد يختار المشروع عدم تخصيص أحد بنود الإيراد أو المصروف أو الأصل أو الإلتزام لأغراض تقديم التقارير المالية الداخلية بالرغم من وجود اساس معقول لإجراء ذلك، ويخصص هذا البند بموجب تعريفات ايراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع في هذا المعيار.

١٩ تشمل الأمثلة على أصول القطاع أصول المتداولة المستخدمة في الأنشطة التشغيلية للقطاع والممتلكات ومصانع والمعدات والأصول التي هي موضوع عقود التأجير التمويلي (معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*") والأصول غير الملموسة، وإذا ادخل بند معين للإستهلاك أو الإطفاء في مصروف القطاع فإن الأصل صاحب العلاقة يدخل ايضا ضمن أصول القطاع، وأصول القطاع لا تشمل الأصول المستخدمة للأغراض العامة للمشروع او المكتب الرئيسي، وتشمل أصول القطاع الأصول التشغيلية التي يشارك فيها قطاعان او اكثر اذا كان هناك اساس معقول للتخصيص، وتشمل أصول القطاع الشهرة التي تعزى مباشرة لقطاع أو التي يمكن تخصيصها لقطاع على اساس معقول، ويشمل مصروف القطاع اطفاء الشهرة المتعلق بذلك.

٢٠ تشمل الأمثلة على إلتزامات القطاع الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى والإلتزامات المستحقة وسلفيات العملاء ومخصصات ضمان المنتجات والمطالبات الأخرى المتعلقة بتزويد البضائع والخدمات، ولا تشمل إلتزامات القطاع الإقتراضات والإلتزامات المتعلقة بالأصول التي هي خاضعة لعقود التأجير التمويلي (معيار المحاسبة الدولي ١٧) والإلتزامات الأخرى التي يتم تحملها للتمويل وليس للأغراض التشغيلية، وإذا تم ادخال مصروف الفائدة في نتيجة القطاع فان الإلتزام صاحب العلاقة الذي يحمل فائدة يتم ادخاله في إلتزامات القطاع، ولا تشمل إلتزامات القطاعات التي عملياتها ليست بشكل رئيسي ذات طبيعة مالية الإقتراضات والإلتزامات المماثلة لأن نتيجة القطاع تمثل ربحا او خسارة تشغيلية وليس

خسارة او ربحا صافيا من تكاليف التمويل، علاوة على ذلك ونظرا لأنه كثيراً ما يتم إصدار الدين على مستوى المكتب الرئيسي على اساس المشروع بأكمله فإنه كثيرا ما لا يكون من الممكن أن ننسب بشكل مباشر او نخصص بشكل معقول الإلتزام الذي يحمل الفائدة للقطاع.

٢١ تشمل قياسات أصول والتزامات القطاع تسويات المبالغ المرحلة السابقة لأصول القطاع والتزامات القطاع التي يمكن تحديدها والتزامات القطاع لشركة تم امتلاكها من خلال الضم واحتسبت على انها شراء حتى وان تمت هذه التسويات فقط لغرض اعداد البيانات المالية الموحدة وليست مرحلة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو الشركة الفرعية، وبالمثل اذا تم اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بعد الإمتلاك بموجب المعالجة المحاسبية البديلة التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي ١٦ عندئذ تعكس قياسات أصول القطاع إعادات التقييم هذه.

٢٢ يمكن أن نجد بعض الإرشاد لتخصيص التكلفة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى، مثال ذلك تقدم الفقرات ٨- ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٢ " *المخزون*"، الإرشاد حول إسناد وتخصيص التكاليف للمخزون، وتقدم الفقرات ١٦-٢١ من معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*" الإرشاد حول تخصيص التكاليف للعقود، وقد يكون هذا الإرشاد مفيدا في تخصيص التكاليف للقطاعات.

٢٣ يقدم معيار المحاسبة الدولي ٧ "*بيان التدفق النقدي*" الإرشاد فيما إذا كان يجب إدخال السحب المصرفي المكشوف كمكون للنقد او يجب اعتباره في التقارير انه اقتراضات.

٢٤ يتم تحديد ايراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع والتزامات القطاع قبل حذف الأرصدة بين المجموعات والمعاملات بين المجموعات كجزء من عملية التوحيد، فيما عدا الى الحد الذي تكون فيه هذه الأرصدة والمعاملات بين المجموعات هي بين وحدات مجموعة ضمن قطاع واحد.

٢٥ بينما تكون السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد وعرض البيانات المالية للمشروع ككل هي ايضا السياسات المحاسبية الرئيسية للقطاع فان السياسات المحاسبية للقطاع تشمل بالإضافة الى ذلك سياسات تتعلق بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات مثل تحديد القطاعات وطريقة تسعير التحويلات بين القطاعات وأساس تخصيص الإيرادات والمصروفات للقطاعات.

تحديد القطاعات التي تقدم التقارير حولها

الأشكال الرئيسية والثانوية لتقديم التقارير حول القطاعات

٢٦ يجب أن يحكم المصدر والطبيعة السائدين لمخاطر وعوائد المشروع ما إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات سيكون على أساس قطاعات العمل أو القطاعات أو القطاعات الجغرافية، فإذا كانت مخاطر ومعدلات العوائد للمشروع تتأثر بشكل رئيسي بالفروقات بين المنتجات والخدمات التي ينتجها فان الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول المعلومات عن القطاعات يجب أن يكون قطاعات العمل، مع تقديم التقارير الثانوية جغرافيا، و بالمثل إذا كانت مخاطر ومعدلات عوائد المشروع تتأثر بشكل رئيسي بحقيقة أنه يعمل في بلدان مختلفة أو مناطق جغرافية أخرى فإن الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات يجب أن يكون القطاعات الجغرافية مع تقديم الثانوية حول مجموعات المنتجات والخدمات ذات الصلة.

٢٧ يجب أن يكون عادة الهيكل التنظيمي والإداري الداخلي للمشروع ونظامه الخاص بتقديم التقارير المالية الداخلية الى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي أساسا لتحديد عنصر وطبيعة المخاطر السائدة ونسب العائد المختلفة التي تواجه المشروع وتبعا لذلك لتحديد أي شكل من أشكال تقديم التقارير سيكون رئيسيا وأيهما سيكون قانونيا ، فيما عدا ما نصت عليه الفقرتان الفرعيتان أ-ب أدناه:

(أ) إذا كانت مخاطر ونسب العائد للمشروع تتأثر الى حد كبير بالإختلافات بين المنتجات والخدمات التي ينتجها وبالإختلافات في المناطق الجغرافية التي يعمل بها كما يظهر من " أسلوب المصفوفة" لادارة الشركة ولتقديم التقارير داخليا الى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي عندئذ يجب على المشروع استخدام قطاعات العمل على أنها الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات الجغرافية وإستخدامات القطاعات على أنها الشكل الثانوي لتقديم التقارير؛ و

(ب) إذا كان الهيكل التنظيمي والاداري الداخلي للمشروع ونظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية الداخلية الى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي ليسا بناء على المنتجات أو الخدمات الفردية أو على مجموعات المنتجات / الخدمات ذات العلاقة أو على الناحية الجغرافية فانه يجب على مدراء وادارة المشروع تحديد ما إذا كانت مخاطر وعوائد المشروع أكثر تعلقا بالمنتجات والخدمات التي تنتجه أو أكثر تعلقاً بالمناطق الجغرافية التي يعمل بها، ونتيجة لذلك يجب عليه اختيار اما قطاعات العمل أو القطاعات الجغرافية على أنها الشكل الرئيمي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع واعتبار الشكل الآخر الشكل الثانوي لتقديم التقارير.

٢٨ بالنسبة لمعظم المشاريع يحدد المصدر السائد للمخاطر والعوائد كيفية تنظيم وادارة المشروع ويوفر عادة الهيكل الإداري والتنظيمي للمشروع ونظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية أفضل دليل على المصدر السائد لمخاطر وعوائد المشروع لغرض تقديم تقاريره حول القطاعات وعلى ذلك فيما عدا في الحالات النادرة يقوم المشروع بتقديم المعلومات حول القطاعات في بياناته المالية على نفس الأساس الذي تقدم به التقارير داخليا للإدارة العليا ويصبح مصدرها السائد للمخاطر والعوائد الشكل الرئيسي لتقديم تقاريره ويصبح مصدرها الثانوي للمخاطر والعوائد الشكل الثانوي لتقديم تقاريرها حول القطاعات.

٢٩ إن "عرض المصفوفة" - كل من قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية كشكلين رئيسيين لتقديم التقارير حول القطاعات مع إفصاحات كاملة حول هذه القطاعات على كل أساس - كثيرا ما يقدم معلومات مفيدة حول ما إذا كانت مخاطر ونسب عوائد المشروع تتأثر الى حد كبير بكل من الفروقات في المنتجات والخدمات التي ينتجها والفروقات في المناطق الجغرافية التي يعمل بها. وهذا المعيار لا يتطلب "عرض المصفوفة" إلا أنه لا يمنع ذلك.

٣٠ في بعض الحالات قد يكون تنظيم المشروع ونظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير الداخلية قد تطور بناء على خطوط ليس لها علاقة بالمنتجات والخدمات التي يقدمها أو بالمناطق الجغرافية التي يعمل بها فعلى سبيل المثال قد يكون النظام الداخلي لتقديم التقارير قد تم تنظيمه حسب الوحدة القانونية مما ينجم عنه أن تكون القطاعات الداخلية مكونة من مجموعات من المنتجات والخدمات غير المتصلة ببعضها وفي هذه الحالات غير العادية لا تحقق بيانات القطاعات التي تصدر التقارير عنها داخليا أهداف هذا المعيار وتبعا لذلك تتطلب الفقرة ٢٧ (ب) من مدراء وادارة المشروع تحديد ما إذا كانت مخاطر وعوائد

المشروع متأثرة أكثر بمخاطره وعوائده أو بالناحية الجغرافية على أنه الأساس الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع والهدف من ذلك تحقيق درجة معقولة من إمكانية المقارنة مع المشاريع الأخرى وزيادة إمكانية فهم المعلومات الناتجة وتلبية احتياجات المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى الخاصة بالمخاطر والعوائد المتعلقة بالمنتجات / الخدمات والمتعلقة بالنواحي الجغرافية.

قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية

٣١ **يجب أن تكون قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية للمشروع لأغراض تقديم التقارير الخارجية هي تلك الوحدات التنظيمية التي تقدم عنها المعلومات لمجلس الإدارة وللمدير التنفيذي الرئيسي لغرض تقييم الأداء السابق للوحدة ولاتخاذ قرارات حول التوزيعات المستقبلية للموارد فيما عدا ما نصت عليه الفقرة ٣٢.**

٣٢ **إذا كان الهيكل التنظيمي والإداري الداخلي للمشروع ونظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية الى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي فيها ليسا مبنيان على المنتجات أو الخدمات الفردية أو على مجموعات من المنتجات/ الخدمات المتصلة ببعضها أو على الناحية الجغرافية فان الفقرة ٢٧ (ب) تتطلب وجوب قيام مدراء وادارة المشروع باختيار أما قطاعات العمل أو القطاعات الجغرافية على أنها الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع بناء على تقييمهم أيهما يعكس المصدر الرئيسي لمخاطر وعوائد المشروع واعتبار الآخر الشكل الثانوي لتقديم التقارير وفي هذه الحالة يجب على مدراء وإدارة المشروع تحديد قطاعات العمل له وقطاعاته الجغرافية لأغـراض تقديم التقاريـر الخارجية بناء على العوامل المذكورة في التعريفات في الفقرة (٩) من هذا المعيار وليس على أساس نظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية الى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي بما يتفق مع ما يلي :**

(أ) **إذا كان قطاع واحد أو اكثر مقدم عنه التقارير داخليا الى المدراء والإدارة هو قطاع عمل أو قطاع جغرافي بناء على العوامل المذكورة في التعريفات في الفقرة (٩) ولكن القطاعات الأخرى ليست كذلك فانه يجب تطبيق الفقرة الفرعية (ب) أدناه فقط على تلك القطاعات الداخلية التي لا تلبي التعريفات في الفقرة (٩) (أي أن القطاع الذي صدرت عنه التقارير داخليا والذي يلبي التعريفات يجب عدم تجزئته الى قطاعات أخرى)؛**

(ب) **بالنسبة للقطاعات التي تصدر التقارير عنها داخليا الى المدراء والإدارة والتي لا تلبي التعريفات في الفقرة (٩) فانه يجب على إدارة المشروع أن تنظر الى المستوى التالي الأقل للقطاعات الداخلية التي تقدم تقارير المعلومات حسب خطوط المنتجات والخدمات أو حسب خطوط جغرافية حسبما هو مناسب بموجب التعريفات في الفقرة (٩) ؛ و**

(ج) **إذا لبت هذه القطاعات ذات المستوى الأقل التي تصدر التقارير الداخلية حولها تعريف قطاع العمل أو القطاع الجغرافي بناء على العوامل المذكورة في الفقرة ٩ فان أسس القياس في الفقرتين ٣٤ و ٣٥ لتحديد القطاعات التي تقدم عنها التقارير يجب تطبيقها على تلك القطاع.**

٣٣ بموجب هذا المعيار يجب على معظم المشاريع أن تحدد قطاعات عملها وقطاعاتها الجغرافية على أنها الوحدات التنظيمية التي تصدر بشأنها تقارير المعلومات الى مجلس الادارة (بشكل خاص الأعضاء المشرفين من غير المدراء إن وجدوا) والى المدير التنفيذي الرئيسي (صانع القرار التشغيلي الأعلى والذي قد يكون في بعض الحالات مجموعات من عدة أفراد) لغرض تقييم الأداء السابق لكل وحدة ولاتخاذ قرارات بشأن التوزيعات المستقبلية للموارد وحتى إذا توجب على المشروع تطبيق الفقرة ٣٢ لأن قطاعاتها الداخلية ليست حسب خطوط المنتجات/ الخدمات أو الخطوط الجغرافية فإنها ستنظر الى المستوى التالي للقطاعات الداخلية التي تقدم تقارير المعلومات حسب خطوط المنتجات والخدمات أو الخطوط الجغرافية وليس بناء على قطاعات فقط لأغراض تقديم التقارير الخارجية أن هذه الطريقة الخاصه بالنظر الى الهيكل التنظيمي والإداري لمشروع ونظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية لتحديد قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية لمشروع لأغراض تقديم التقارير الخارجية يسمى أحيانا "أسلوب الإدارة" كما أن المكونات التنظيمية التي تقدم تقارير المعلومات بشأنها داخلياً تسمى أحياناً "القطاعات التشغيلية".

القطاعات التي تقدم التقارير حولها

٣٤ يمكن دمج قطاعي عمل أو أكثر أو قطاعين جغرافيين أو أكثر تصدر عنهما التقارير داخلياً والتي هي متشابهة إلى حد كبير كوحدة عمل مفردة أو وحدة جغرافية مفردة، ويعتبر قطاعي عمل أو أكثر أو قطاعين جغرافيين أو أكثر أنهما متشابهان إلى حد كبير في الحالات التالية:

(أ) إذا كانت تظهر أداء مالياً متشابهاً على المدى الطويل؛ و

(ب) إذا كانت متشابهة في كافة العوامل في التعريف المناسب في الفقرة ٩.

٣٥ يجب تحديد قطاع عمل أو قطاع جغرافي على أنه قطاع تقدم عنه التقارير إذا كان يتم الحصول على معظم إيراده من مبيعات لعملاء خارجيين، وتحقق ما يلي:

(أ) إذا بلغ إيراده من مبيعات لعملاء خارجيين ومن عمليات مع قطاعات أخرى ١٠% أو أكثر من إجمالي الإيراد الخارجي والداخلي من كافة القطاعات ؛ أو

(ب) إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة ١٠% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق ؛ أو

(ج) إذا بلغت أصول القطاع ١٠% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات.

٣٦ إذا كان قطاع تقدم عنه التقارير داخليا" أقل من حدود الأهمية المنصوص عليها في الفقرة ٣٥:

(أ) يمكن تحديد ذلك القطاع على أنه قطاع تقدم التقارير عنه برغم حجمه؛

(ب) إذا لم يحدد قطاع على أنه قطاع تقدم التقارير عنه برغم حجمه فإنه يمكن دمج هذا القطاع مع قطاع تقدم التقارير عنه بشكل منفصل مع قطاع (قطاعات) أخرى متشابهة تقدم التقارير عنها داخليا" والتي هي أيضا" أقل من كافة حدود الأهمية المنصوص عليها في الفقرة ٣٥ (يعتبر

قطاعي عمل أو أكثر أو قطاعين جغرافيين أو أكثر أنها متشابهة إذا كانت تتشارك في غالبية العوامل في التعريف المناسب في الفقرة ٩)؛ و

(ج) إذا لم يتم تقديم التقارير بشكل منفصل عن ذلك القطاع أو دمجه فإنه يجب إدخاله كبند مطابقة غير مخصص.

٣٧ إذا شكل إجمالي الإيراد الخارجي الذي يعزى إلى القطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من ٧٥% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المشروع فإنه يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم التقارير عنها حتى وإن كانت لا تلبي المستوى البالغ ١٠% المنصوص عليه في الفقرة ٣٥ إلى أن يتم إدخال ٧٥% على الأقل من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المشروع في القطاعات التي تقدم التقارير عنها.

٣٨ لا يقصد بالحدود البالغة ١٠% في هذا المعيار أن تكون إرشاداً لتحديد المادية لأي ناحية من تقديم التقارير المالية خلافاً لتحديد قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية التي تقدم عنها التقارير.

٣٩ بتحديد القطاعات التي تقدم عنها التقارير على أنها مقتصرة فقط القطاعات التي تحصل على غالبية إيرادها من المبيعات لعملاء خارجيين فإن هذا المعيار لا يتطلب تحديد مختلف مراحل العمليات المتكاملة عمودياً على أنها قطاعات عمل منفصلة، على أنه في بعض الصناعات تكون الممارسة المتبعة هي تقديم التقارير عن أنشطة معينة متكاملة عمودياً على أنها قطاعات عمل منفصلة حتى وإن كانت لا تحقق إيراداً مهماً من المبيعات الخارجية، فعلى سبيل المثال تقدم العديد من الشركات النفط العالمية تقاريرها عن عمليات الإستكشاف والإنتاج وأنشطتها اللاحقة (التكرير والتسويق) على أنها قطاعات عمل منفصلة حتى وإن كان معظم أو كل المنتج (النفط الخام) يتم تحويلة داخلياً إلى عملية التكرير في المشروع.

٤٠ يشجع هذا المعيار دون أن يتطلب ذلك تقديم التقارير الإختيارية عن الأنشطة المتكاملة عمودياً على أنها قطاعات منفصلة مع وصف مناسب بما في ذلك الإفصاح عن أساس تسعير التحويلات بين القطاعات حسبما تتطلب الفقرة ٧٥.

٤١ إذا كان نظام تقديم التقارير الداخلي لمشروع يعامل الأنشطة المتكاملة عمودياً على أنها قطاعات منفصلة ولا يختار المشروع تقديم التقارير خارجياً عنها على أنها قطاعات عمل فإنه يجب دمج قطاع المبيعات مع قطاع (القطاعات) المشتريات عند تحديد قطاعات العمل التي تقدم التقارير الخارجية عنها إلا إذا لم يكن هناك أساس معقول لعمل ذلك، وفي هذه الحالة يتم إدخال قطاع المبيعات كبند مطابقة غير مخصص.

٤٢ القطاع المحدد على أنه قطاع تقدم التقارير عنه في الفترة السابقة مباشرة لأنه حقق الحدود المناسبة البالغة ١٠% يجب أن يستمر قطاعا" تقدم عنه التقارير للفترة الحالية بالرغم من أن إيراده ونتيجته و أصوله كلها لم تعد تزيد عن المستويات البالغة ١٠% إذا قررت إدارة المشروع أن القطاع ذا أهمية مستمرة.

٤٣ إذا حدد قطاع على أنه قطاع تقدم التقارير عنه في الفترة الحالية لأنه يحقق المستويات المناسبة البالغة ١٠% فإنه يجب إعادة عرض بيانات القطاعات للفترة السابقة المقدمه لأغراض المقارنة من أجل أن يعكس القطاع الجديد الذي تقدم عنه التقارير على أنه قطاع منفصل حتى وإن لم يحقق ذلك القطاع الحدود البالغة ١٠% في الفترة السابقة إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.

سياسات محاسبة القطاعات

٤٤ **يجب إعداد معلومات القطاع بحيث تتفق مع السياسات المحاسبية المعتمدة لإعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة الموحدة أو المشروع.**

٤٥ هناك إفتراض بأن السياسات المحاسبية التي أختار مدراء وإدارة المشروع إستخدامها في إعداد بياناتها المالية الموحدة أو الشاملة للمشروع هي تلك السياسات التي يعتقد المدراء والإدارة أنها الأنسب لأغراض تقديم التقارير الخارجية، وحيث أن غرض معلومات القطاع مساعدة مستخدمي البيانات المالية لفهم أفضل وإصدار أحكام مدعومة بالمعلومات حول المشروع ككل فإن هذا المعيار يتطلب لإعداد معلومات القطاعات استخدام السياسات المحاسبية التي اختارها المدراء والإدارة على أن هذا لا يعني أن السياسات المحاسبية الموحدة أو السياسات المحاسبية للمنشاة يجب أن يتم تطبيقها على القطاعات التي تقدم عنها التقارير كما لو أن القطاعات كانت وحدات تقديم تقارير منفصلة قائمة بذاتها، ومن الممكن تخصيص حساب مفصل تم إجراؤه في تطبيق سياسة محاسبية معينة على المستوى الواسع للمشروع للقطاعات إذا كان هناك أساس معقول لإجراء ذلك، فعلى سبيل المثال كثيراً ما يتم إجراء حسابات التقاعد للمشروع ككل، إلا أن أرقام المشروع بكاملها من الممكن تخصيصها للقطاعات بناءً على الراتب والبيانات السكانية للقطاعات.

٤٦ لا يمنع هذا المعيار الإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاعات معدة على أساس غير السياسات المحاسبية المعتمدة للبيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمشروع شريطة أن (أ) يتم تقديم تقارير المعلومات داخلياً إلى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي لأغراض اتخاذ قرارات بشأن تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه. (ب) يتم بشكل واضح وصف أساس القياس لهذه المعلومات الإضافية.

٤٧ **الأصول التي يستخدمها بشكل مشترك قطاعان أو أكثر يجب توزيعها على القطاعات إذا وفقط إذا وزعت إيراداتها ومصروفاتها كذلك لهذه القطاعات.**

٤٨ تعتمد طريقة تخصيص بنود الأصول والإلتزامات والإيراد والمصروف على القطاعات على عوامل مثل طبيعة هذه البنود والأنشطة التي يقوم بها القطاع والاستقلال الذاتي النسبي لذلك القطاع، وليس من الممكن أو المناسب تحديد أساس واحد للتخصيص الذي يجب أن تتبناه كافة المشاريع، كما أنه ليس من المناسب فرض توزيع بنود المشروع الخاصة بالأصول والإلتزامات والإيراد والمصروف التي تتعلق بشكل مشترك بقطاعين أو أكثر إذا كان الأساس الوحيد لعمل هذه التوزيعات هو الأهواء الشخصية أو صعوبة فهمه، وفي نفس الوقت هناك تداخل في تعريفات إيراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع والتزامات القطاع، ويجب أن تكون التخصيصات الناجمة ثابتة، وتبعاً لذلك يتم تخصيص الأصول المستخدمة بشكل مشترك للقطاعات إذا وفقط إذا كانت إيراداتها ومصروفاتها موزعة كذلك هلى هذه القطاعات فعلى سبيل المثال يتم إدخال أصل ضمن أصول القطاع إذا وفقط إذا خصم الإستهلاك أو الإطفاء عند قياس نتيجة القطاع.

الإفصـــاح

٤٩ تحدد الفقرات ٥٠-٦٧ الإفصاحات المطلوبة للقطاعات التي تقدم عنها التقارير للشكل *الرئيسي* لتقديم التقارير الخاصة بقطاعات المنشأة، وتحدد الفقرات ٦٨-٧٢ الإفصاحات المطلوبة للشكل *الثانوي* لتقديم

التقارير الخاصة بالمشروع، ويشجع هذا المعيار تقديم كافة الإفصاحات للقطاع الرئيسي المحدد في الفقرات ٥٠-٦٧ لكل قطاع ثانوي تقدم عنه التقارير بالرغم من أن الفقرات ٦٨-٧٢ تتطلب إفصاحات أقل إلى حد بعيد للأساس الثانوي، وتتناول الفقرات ٧٤-٨٣ أموراً عديدة أخرى خاصة بافصاحات القطاعات، ويوضح الملحق ٢ لهذا المعيار تطبيق معايير الإفصاح هذه.

الشكل الرئيسي لتقديم التقارير

٥٠ يجب تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات ٥١-٦٧ على كل قطاع تقدم التقارير عنه بناءً على الشكل الرئيسي لتقديم التقارير الخاصة بالمشروع.

٥١ يجب على المشروع الإفصاح عن إيراد القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه، كما يجب تقديم التقارير عن إيراد القطاع من المبيعات إلى العملاء الخارجيين وإيراد القطاع من المعاملات مع القطاعات الأخرى بشكل منفصل.

٥٢ يجب على المشروع الإفصاح عن نتيجة القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه، وعرض النتيجة من العمليات المستمرة بشكل منفصل عن النتيجة من العمليات المتوقفة.

٥٢أ تعيد المنشأة عرض نتائج القطاع في الفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية بحيث ترتبط الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٥٢ المتعلقة بالعمليات المتوقفة بجميع العمليات التي تم تصنيفها على أنها عمليات متوقفة في تاريخ الميزانية العمومية لآخر فترة يتم عرضها.

٥٣ إذا استطاع المشروع حساب صافي ربح أو خسارة القطاع أو إجراء قياس أخر لربحية القطاع عدا عن نتيجة القطاع بدون توزيعات مبنية على تقديرات شخصية فإن هذا المعيار يشجع تقديم التقارير حول هذا المبلغ (المبالغ) بالإضافة إلى نتيجة القطاع الموصوفة بشكل مناسب، وإذا تم إعداد هذا القياس على أساس عدا عن السياسات المحاسبية المعتمدة للبيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمشروع فإنه يجب على المشروع أن يدرج بياناته المالية وصفاً واضحاً لأساس القياس.

٥٤ أن أحد الأمثلة على وسيلة قياس أداء القطاع قبل نتيجة القطاع في بيان الدخل هو هامش الربح الإجمالي للمبيعات والأمثلة على وسائل قياس أداء القطاع بعد نتيجة القطاع في بيان الدخل هي الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية (أما قبل أو بعد احتساب ضرائب الدخل) وصافي الربح أو الخسارة.

٥٥ يجب أن يفصح المشروع عن أجمالي المبلغ المرحل لأصول القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه.

٥٦ يجب على المشروع الإفصاح عن أصول القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه.

٥٧ يجب أن يفصح المشروع عن أجمالي التكلفة التي تم تكبدها خلال الفترة للحصول على أصول القطاع التي يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (الممتلكات، والمصانع، المعدات، الأصول غير الملموسة) لكل قطاع تقدم التقارير عنه، وبينما يشار إلى ذلك أحياناً بالإضافات الرأسمالية أو المصروف الرأسمالي فإن القياس المطلوب بموجب هذا المبدأ يجب أن يكون على أساس الإستحقاق وليس الأساس النقدي.

٥٨ يجب على المشروع أن يفصح عن إجمالي مبلغ المصروف الداخل ضمن نتيجة القطاع لإستهلاك وإطفاء أصوله القطاع للفترة لكل قطاع تقدم التقارير عنه.

٥٩ **يشجع هذا المعيار المشروع، دون أن يستوجب ذلك، الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية بنود لإيراد القطاع ومصروف القطاع التي هي ذات حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث يكون الإفصاح عنها مناسب لتوضيح أداء كل قطاع تقدم التقارير عنه للفترة.**

٦٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ أنه "عندما تكون بنود الدخل أو المصروف ضمن الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية ذات حجم أو طبيعة أو الحدوث بحيث أن الإفصاح عنها مناسب لإيضاح أداء المشروع للفترة فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ هذه البنود بشكل منفصل"، ويعرض معيار المحاسبة الدولي ٨ عدداً من الأمثلة بما في ذلك التخفيضات في المخزونات والممتلكات والمصانع والمعدات ومخصصات إعادة الهيكلة وإستبعاد الممتلكات والمصانع والمعدات والإستثمارات طويلة الأجل والعمليات المتوقفة وتسويات التقاضي والمخصصات المعكوسة، ولا يقصد بالفقرة ٥٩ تغيير تصنيف أية بنود إيراد أو مصروف من عادية إلى عادية (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٨) أو تغيير قياس هذه البنود، على أن الإفصاح الذي تشجعه تلك الفقرة يغير المستوى الذي تقيم عنده أهمية هذه البنود لأغراض الإفصاح عن مستوى المشروع إلى مستوى القطاع.

٦١ **يجب على المشروع أن يفصح لكل قطاع تقدم عنه التقارير عن إجمالي مبلغ المصروفات غير النقدية الهامة، عدا عن الإستهلاك والإطفاء اللذان يطلب لهما إفصاح منفصل بموجب الفقرة ٥٨، والتي أدخلت ضمن المصروف وتبعاً لذلك خصمت عند قياس نتيجة القطاع.**

٦٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٧ أن تقوم المنشاة بتقديم بيان تدفق نقدي يبلغ عن التدفقات النقدية بشكل منفصل من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، ويبين معيار المحاسبة الدولي ٧ أن الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي لكل قطاع صناعي وجغرافي تقدم عنه التقارير ضروري لفهم المركز المالي الكلي للمشروع وسيولته وتدفقاته النقدية، ويشجع معيار المحاسبة الدولي ٧ الإفصاح عن هذه المعلومات كما يشجع هذا المعيار إفصاحات البيانات النقدية للقطاعات التي يشجعها معيار المحاسبة الدولي ٧ إضافة إلى ذلك فهو يشجع الإفصاح عن الإيرادات غير النقدية الهامة التي دخلت ضمن ايراد القطاع وتبعاً لذلك أضيفت عند قياس نتيجة القطاع.

٦٣ **المشروع الذي يقدم إفصاحات التدفقات النقدية للقطاعات التي يشجعها معيار المحاسبة الدولي٧ لا تحتاج أن تفصح كذلك عن مصروف الإستهلاك والإطفاء بموجب الفقرة ٥٨ أو المصروفات غير النقدية بموجب الفقرة ٦١.**

٦٤ **يجب على المشروع أن يفصح لكل قطاع تقدم عنه التقارير عن إجمالي حصة المشروع في صافي ربح أو خسارة الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الإستثمارات الأخرى التي تمت محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية إذا كانت كافة عمليات هذه الشركات الزميلة بشكل جوهري ضمن ذلك القطاع المنفرد.**

٦٥ بينما يتم الإفصاح عن مبلغ إجمالي منفرد بموجب الفقرة السابقة فإنه يتم إجراء تقييم بشكل فردي لكل شركة زميلة أو مشروع مشترك أو استثمار أخر تم بموجب طريقة حقوق الملكية وذلك لتحديد ما إذا كانت عملياته جميعها ضمن قطاع واحد بشكل جوهري.

٦٦ **إذا تم الإفصاح حسب القطاع عن الحصة الإجمالية للمشروع في صافي ربح أو خسارة شركات زميلة أو مشاريع مشتركة أو استثمارات أخرى تمت محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فإنه يجب أيضاً الإفصاح عن إجمالي الإستثمارات في هذه الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة حسب القطاع.**

٦٧ يجب على المشروع تقديم مطابقة بين المعلومات التي تم الإفصاح عنها للقطاعات التي تقدم بشأنها التقارير وإجمالي المعلومات في البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمشروع، وفي المطابقة المقدمة يجب مطابقة إيراد القطاع مع إيراد المشروع من العملاء الخارجيين (بما في ذلك الإفصاح عن مبلغ إيراد المشروع من العملاء الخارجيين الذي لم يدخل في أي إيراد للقطاع)، ويجب مطابقة نتيجة القطاع مع مقياس مقارنة للربح أو الخسارة التشغيلية للمشروع وكذلك مع صافي ربح أو خسارة المشروع، ويجب مطابقة أصول القطاع مع أصول المشروع ومطابقة إلتزامات القطاع مع إلتزامات المشروع.

المعلومات الثانوية للقطاع

٦٨ تحدد الفقرات ٥٠-٦٧ متطلبات الإفصاح التي يجب تطبيقها على كل قطاع تقدم التقارير عنه بناءً على الشكل الرئيسي لتقديم التقارير الخاصة بالمشروع، كما تحدد الفقرات ٦٩-٧٢ متطلبات الإفصاح التي يجب تطبيقها على كل قطاع تقدم التقارير عنه بناءً على الشكل الثانوي لتقديم التقارير الخاصة بالمشروع كما يلي :

(أ) إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم تقارير المشروع هو قطاعات العمل فإن إفصاحات الأشكال الثانوية المطلوبة محددة في الفقرة ٦٩؛

(ب) إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم تقارير المنشاة هو القطاعات الجغرافية بناءً على موقع الأصول(حيث يتم إنتاج منتجات المشروع أو حيث توجد قاعدة عمليات لتقديم خدماته) فإن إفصاحات الشكل الثانوي محددة في الفقرتين ٧٠ ، ٧١ ؛

(ج) إذا كـان الشكل الرئيسـي لتقديم تقارير المشروع هو القطاعات الجغرافية بناءً على موقع العملاء (حيث يتم بيع منتجاتها أو تقديم خدماتها) فإن الإفصاحات المطلوبة للشكل الثانوي محددة في الفقرتين ٧٠، ٧٢.

٦٩ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم معلومات القطاعات للمشروع هو قطاعات العمل فانه يجب عليه أيضاً تقديم التقارير عن المعلومات التالية:

(أ) إيراد القطاع من العملاء الخارجين حسب المنطقة الجغرافية بناءً على الموقع الجغرافي لعملائه لكل قطاع جغرافي يبلغ إيراده من المبيعات للعملاء الخارجين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيراد المشروع من المبيعات لجميع العملاء الخارجيين؛

(ب) إجمالي المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب الموقع الجغرافي للأصول لكل قطاع جغرافي تبلغ أصوله القطاعية ١٠% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات الجغرافية؛ و

(ج) إجمالي التكلفة المتكبده خلال الفترة لامتلاك أصوله قطاعية يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (ممتلكات ومصانع ومعدات وأصول غير ملموسة) حسب الموقع الجغرافي للأصول لكل قطاع جغرافي تبلغ أصوله القطاعية ١٠% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات الجغرافية.

٧٠ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم المعلومات الخاصة بالقطاعات للمشروع هو القطاعات الجغرافية (سواء بناءً على موقع الأصول أو موقع العملاء) فإنه يجب عليها أيضاً تقديم المعلومات القطاعية التالية لكل قطاع عمل يبلغ إيراده من المبيعات للعملاء الخارجيين١٠% أو أكثر من إجمالي إيراد المشروع من

المبيعات لجميع العملاء الخارجيين أو الذي تبلغ أصوله القطاعية ١٠% أو اكثر من إجمالي أصوله كافة قطاعات العمل :

(أ) إيراد القطاع من العملاء الخارجيين؛

(ب) إجمالي المبلغ المسجل لأصول القطاع؛ و

(ج) إجمالي التكلفة المتكبدة خلال الفترة لامتلاك أصول القطاع التي يتوقع استخدامها خلال اكثر من فترة واحدة (الممتلكات والمصانع والأصول غير الملموسة).

٧١ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم المعلومات حول القطاعات للمشروع هو حسب القطاعات الجغرافية إعتماداً على موقع الأصول، إذا كان موقع عملائها يختلف عن موقع أصولها عندئذ يجب على المشروع كذلك تقديم التقارير حول الإيراد من المبيعات للعملاء الخارجيين لكل قطاع جغرافي يعتمد على العملاء يبلغ إيراده من المبيعات للعملاء الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيراد المشروع من المبيعات للعملاء الخارجيين .

٧٢ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم المعلومات حول القطاعات للمشروع هو حسب القطاعات الجغرافية بناءً على موقع العملاء، وإذا كانت أصول المشروع الموجودة في مناطق جغرافية تختلف عن مناطق عملائه عندئذٍ يجب على المشروع تقديم التقارير حول المعلومات القطاعية النامية لكل قطاع جغرافي يعتمد على الأصول يبلغ إيراده من المبيعات للعملاء الخارجيين أو أصول القطاع ١٠% أو اكثر من المبالغ الموحدة أو إجمالي المبالغ للمشروع.

(أ) إجمالي المبلغ المرحل لأصول القطاعات حسب الموقع الجغرافي للأصول ؛ و

(ب) إجمالي التكلفة المتكبده خلال الفترة لامتلاك أصول القطاعات التي يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة) حسب موقع الأصول.

الإفصاحات الإيضاحية للقطاع

٧٣ يعرض الملحق (ب) لهذا المعيار إيضاحا لإفصاح شكلي لتقديم التقارير الرئيسية والثانوية اللذان يتطلبهما هذا المعيار.

أمور الإفصاح الأخرى

٧٤ إذا كان قطاع العمل أو القطاع الجغرافي الذي تقدم حوله المعلومات الى مجلس الإدارة أو المدير التنفيذي الرئيسي ليس قطاعا تقدم عنه التقارير لأنه يحصل على غالبية إيراده من المبيعات للقطاعات الأخرى ولكن برغم ذلك يبلغ إيراده من المبيعات للعملاء الخارجيين ١٠% أو اكثر من إجمالي إيراد المنشأة من المبيعات لكافة العملاء الخارجيين فإنه يجب على المنشاة الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن مبالغ الإيراد من (أ) المبيعات للعملاء الخارجيين (ب) المبيعات الداخلية للقطاعات الأخرى.

٧٥ عند قياس وتقديم التقارير حول إيراد القطاع من العمليات مع القطاعات الأخرى يجب قياس التحويلات بين القطاعات على أساس أن المشروع اعتاد بالفعل على تسعير هذه التحويلات، ويجب الإفصاح عن أساس تسعير التحويلات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك في البيانات المالية.

٧٦ يجب الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية المعتمدة لتقديم التقارير حول القطاعات التي لها تأثير مادي على المعلومات الخاصة بالقطاعات، كما يجب إعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة المعروضة لأغراض المقارنة إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك، وهذا الإفصاح يجب أن يشمل وصفاً لطبيعة التغير وأسباب التغير وحقيقة أن المعلومات المقارنة أعيد عرضها أو انه من غير العملي إجراء ذلك والتأثير المالي للتغير إذا كان من الممكن تحديده بشكل معقول، وإذا قام المشروع بتغيير تعريف قطاعاته ولم يقم بإعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة على الأساس الجديد لأنه من غير العملي القيام بذلك عندئذ يجب على المشروع لغرض المقارنة تقديم التقارير عن بيانات القطاع لكل من الأساسيين القديم والجديد للقطاعات في السنة التي تغير فيها تعريف قطاعاتها.

٧٧ يتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ التغييرات في السياسات المحاسبية التي يتبناها المشروع، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ أن يتم إجراء تغيرات في السياسات المحاسبية إذا تطلب تشريع ذلك أو إذا تطلبته هيئة وضع معايير محاسبية، أو إذا كان سينجم عن التغيير عرض أفضل للأحداث أو المعاملات في البيانات المالية للمشروع.

٧٨ تتم معاملة التغيرات في السياسات المحاسبية المعتمدة على مستوى المشروع والتي تؤثر على معلومات القطاعات حسب معيار المحاسبة الدولي ٨، وما لم يحدد معيار محاسبة دولي جديد خلاف ذلك فإن معيار المحاسبة الدولي٨ يتطلب

(أ) ستستعمل التغيرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي وإعادة عرض معلومات الفترة السابقة إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي لتحديد إمّا التّأثير التّراكميّ أو الآثار الخاصة للتّغيير في الفترة؛

(ب) إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير عملي لجميع الفترات التي تم عرضها، سيتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي من آخر تطبيق عملي؛ و

(ج) اذا كان من غير العملي لتحديد التأثير التراكمي لتطبيق السياسة الجديدة من بداية الفترة الحالية، سيتم تطبيق السياسة بأثر رجعي من آخر تاريخ عملي.

٧٩ تتعلق بعض التغييرات في السياسات المحاسبية بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات والأمثلة على ذلك تشمل التغييرات في تحديد القطاعات والتغييرات في أساس توزيع الإيرادات والمصروفات للقطاعات، وهذه التغيرات قد يكون لها أثر هام على معلومات القطاع المقدم بشأنه التقرير إلا نه لا يغير إجمالي المعلومات المالية المقدم عنها التقارير الخاصة بالمشروع، ومن اجل تمكين المستخدمين من فهم التغيرات وتقييم الإتجاهات يتم إذا كان ذلك عمليا إعادة عرض معلومات القطاع السابقة الداخلة ضمن البيانات المالية لأغراض المقارنة وذلك لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة.

٨٠ تتطلب الفقرة (٧٥) لأغراض تقديم التقارير حول القطاعات وجوب قياس التحويلات بين القطاعات على أساس أن المشروع اعتاد بالفعل تسعير هذه التحويلات، وإذا قام المشروع بتغيير الطريقة التي يستعملها بالفعل لتسعير التحويلات بين القطاعات فإن ذلك ليس تغييراً في السياسة المحاسبية يستوجب إعادة عرض بيانات القطاع للفترة السابقة بموجب الفقرة ٧٦، على أن الفقرة (٧٥) تتطلب إفصاحاً للتغيير.

٨١ يجب على المشروع بيان أنواع المنتجات والخدمات الداخلة ضمن كل قطاع عمل تقدم التقارير عنه وكذلك بيان تركيب كل قطاع جغرافي تقدم التقارير عنه سواء كان رئيسياً أو ثانوياً إذا لم يكن قد تم خلاف ذلك الإفصاح عنه في البيانات المالية أو في مكان آخر في التقرير المالي.

٨٢ لتقييم أثر هذه الأمور مثل التغيرات في الطلب والتغير في سعر المدخلات أو عوامل الإنتاج الأخرى وتطوير منتجات وعمليات بديلة في قطاع عمل من الضروري معرفة الأنشطة التي يشملها ذلك القطاع، وبالمثل لتقييم أثر التغيرات في البيئة الإقتصادية والسياسية لمخاطر ونسب عوائد قطاع جغرافي من المهم معرفة تركيب ذلك القطاع الجغرافي.

٨٣ القطاعات التي صدرت حولها التقارير في السابق التي لم تعد تحقق الحدود الكمية لا يتم تقديم التقارير عنها بشكل منفصل، فهي قد لا تحقق هذه المستويات بعد ذلك، على سبيل المثال، بسبب انخفاض الطلب أو تغيير في استراتيجية الإدارة أو لأن جزءا من عمليات القطاع تم بيعه أو دمجه مع قطاعات أخرى، وقد يكون إيضاح أسباب أن قطاعاً كانت تقدم التقارير حوله لم تعد تقدم عنه هذه التقارير مفيداً في تأكيد التوقعات فيما يتعلق بالأسواق المنهارة والتغيرات في استراتيجيات المشروع.

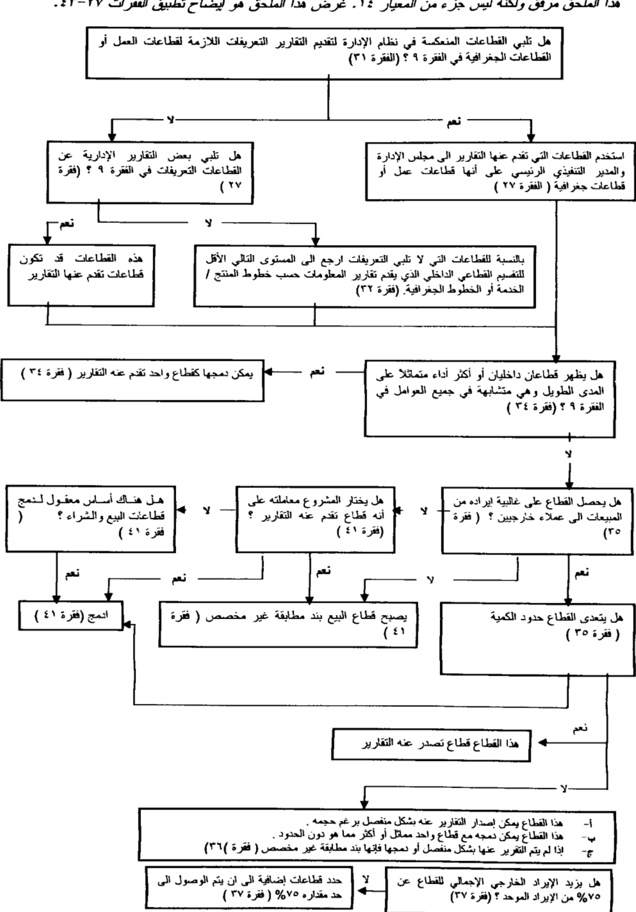
تاريخ النفاذ

٨٤ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يوليو ١٩٩٨ أو بعد هذا التاريخ، ويشجع المعيار التطبيق الأبكر، وإذا طبق مشروع هذا المعيار على البيانات التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يوليو ١٩٩٨ أو قبل ذلك بدلاً من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ الأصلي فإنه يجب على المشروع الإفصاح عن هذه الحقيقة وإذا كانت البيانات المالية تشمل معلومات مقارنة لفترات سابقة لتاريخ النفاذ أو تطبيق اختياري أبكر لهذا المعيار فإنه يطلب إعادة عرض بيانات القطاع الداخلة ضمن ذلك من أجل أن تمتثل لأحكام هذا المعيار إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي، وفي هذه الحالة يجب على المشروع الإفصاح عن هذه الحقيقة.

ملحق أ

شجرة قرار تعريف القطاع

هذا الملحق مرفق ولكنه ليس جزء من المعيار ١٤. غرض هذا الملحق هو ايضاح تطبيق الفقرات ٢٧-٤٣.



ملحق ب

إفصاحات إيضاحية للقطاع

إن هذا الملحق ايضاحي فقط ولا يشكل جزءا من المعيار ١٤ .

يوضح الجدول والإيضاح المقدم في هذا الملحق إفصاحات القطاع التي يتطلبها هذا المعيار لمشروع عمل متعددة الأنشطة ومتعددة الجنسيات، وهذا المثال معقد بشكل مقصود لتوضيح معظم أحكام هذا المعيار، ولأغراض الإيضاح يعرض المثال بيانات مقارنة لسنتين، وبيانات القطاعات مطلوبة لكل سنة يقدم لها مجموعة كاملة من البيانات المالية.

معلومات حول قطاعات العمل (إيضاح رقم ٤)
(كافة المبالغ بالملايين)

	منتجات ورقية		منتجات مكتبية		نشر		عمليات أخرى		حذوفات		موحدة	
	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١
الإيراد												
المبيعات الخارجية	٥٥	٥٠	٢٠	١٧	١٩	١٦	٧	٧				
المبيعات ما بين القطاعات	١٥	١٠	١٠	١٤	٢	٤	٢	٢	(٢٩)	(٣٠)		
إجمالي الإيراد	٧٠	٦٠	٣٠	٣١	٢١	٢٠	٩	٩	(٢٩)	(٣٠)	١٠١	٩٠
النتيجة												
نتيجة القطاع	٢٠	١٧	٩	٧	٢	١	صفر	صفر	(١)	(١)	٣٠	٢٤
مصروفات عامة غير مخصصة											(٧)	(٩)
الربح التشغيلي											٢٣	١٥
مصروف الفائدة											(٤)	(٤)
دخل الفائدة											٢	٣
حصة صافي أرباح الشركات الزميلة	٦	٥		٢	٢						٨	٧
ضرائب الدخل											(٧)	(٤)
الربح											٢٢	١٧
معلومات أخرى												
أصول القطاع	٥٤	٥٠	٣٤	٣٠	١٠	١٠	١٠	٩			١٠٨	٩٩
استثمار في شركات زميلة تعالج بطريقة حقوق الملكية	٢٠	١٦					١٠	١٢			٣٢	٢٦
أصول الشركة غير المخصصة											٣٥	٣٠
إجمالي الأصول الموحدة											١٧٥	١٥٥
إلتزامات القطاع	٢٥	١٥	٨	١١	٨	٨	١	١			٤٢	٣٥
إلتزامات الشركة غير المخصصة											٤٠	٥٥
إجمالي الإلتزامات الموحدة											٨٢	٩٠
المصروف الرأسمالي	١٢	١٠	٣	٥	٥		٤	٣				
الإستهلاك	٩	٧	٩	٧	٥	٣	٣	٤				
المصروفات غير النقدية عدا الإستهلاك	٨	٢	٧	٣	٢	٢	٢	١				

إيضاح رقم ٤ – قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية (كافة المبالغ بالملايين)

قطاعات العمل : لأغراض الإدارة فإن الشركة منظمة على أساس عالمي إلى ثلاثة أقسام تشغيل رئيسية – المنتجات الورقية والمنتجات المكتبية والنشر – وكل قسم يرأسه نائب أول لرئيس مجلس الإدارة، والأقسام هي الأساس الذي بموجبه تقدم الشركة معلوماتها الرئيسية الخاصة بالقطاعات. ينتج قطاع المنتجات الورقية سلسلة واسعة من ورق الكتابة والنشر وورق الجرائد، ويقوم قطاع المنتجات المكتبية بتصنيع البطاقات وأغلفة الكتب وأقلام الحبر وأقلام وضع العلامات وكذلك يقوم بتوزيع المنتجات المكتبية التي تصنعها شركات أخرى، ويقوم قطاع النشر بتطوير وبيع خدمات الأوراق السائبة والكتب المجلدة ومنتجات الأقراص المضغوطة في مجالات الضرائب والقانون والمحاسبة، وتشمل العمليات الأخرى تطوير برامج الحاسب الآلي لتطبيقات العمل الخاصة بالعملاء غير التابعين وتطوير أراض معينة كانت تنتج الخشب سابقاً إلى مواقع سكنية لقضاء الإجازات، والبيانات المالية الخاصة بقطاعات العمل معروضة في الجدول أ.

القطاعات الجغرافية: بالرغم من أن أقسام الشركة الثلاثة تتم إدارتها على أساس عالمي فإنها تعمل في أربعة مناطق جغرافية في العالم، ففي المملكة المتحدة وهي البلد الأصلي تنتج وتبيع الشركة سلسلة واسعة من الورق والمنتجات المكتبية، إضافة إلى ذلك يتم إجراء كافة عمليات التنمية للشركة الخاصة بالنشر وبرامج الحاسب الآلي في المملكة المتحدة بالرغم من أن الورق السائب والمجلد ومنتجات الأقراص المضغوطة يتم بيعها في المملكة المتحدة وأوروبا الغربية، وفي الإتحاد الأوروبي تقوم الشركة بتشغيل مرافق تصنيع المنتجات الورقية والمكتبية وكذلك تشغيل مكاتب مبيعات في الدول التالية: فرنسا وبلجيكا وألمانيا وهولندا، والعمليات في كندا والولايات المتحدة هي بالضرورة مماثلة ومتفقة مع تصنيع الورق وورق الجرائد الذي يباع بكامله في هذين البلدين ومعظم لب الخشب يأتي من الأراضي التي تنتج الأخشاب المملوكة للشركة في هذين البلدين: تشمل العمليات في إندونيسيا إنتاج العجينة الورقية وتصنيع ورق الكتابة والنشر والمنتجات المكتبية، ويباع معظمها تقريباً خارج إندونيسيا لكل من القطاعات الأخرى للشركة وللعملاء الخارجيين.

المبيعات حسب السوق: يبين الجدول التالي توزيع المبيعات الموحدة للشركة حسب السوق الجغرافي بغض النظر عن مكان إنتاج البضائع:

	إيراد المبيعات حسب السوق الجغرافي	
	٢×٢٠	١×٢٠
المملكة المتحدة	١٩	٢٢
بلدان الإتحاد الأوروبي الأخرى	٣٠	٣١
كندا والولايات المتحدة	٢٨	٢١
المكسيك وأمريكا الجنوبية	٦	٢
جنوب شرق آسيا (اليابان وتايوان بشكل رئيسي)	١٨	١٤
	١٠١	٩٠

الأصول والإضافات إلى الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب المنطقة الجغرافية: يبين الجدول التالي المبلغ المرحل لأصول القطاعات والإضافات على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب المنطقة الجغرافية التي توجد فيها الأصول :

	المبلغ المرحل لأصول القطاع		الإضافات إلى الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة	
	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١
المملكة المتحدة	٧٢	٧٨	٨	٥
بلدان الإتحاد الأوروبي الأخرى	٤٧	٣٧	٥	٤
كندا والولايات المتحدة	٣٤	٢٠	٤	٣
إندونيسيا	٢٢	٢٠	٧	٦
	١٧٥	١٥٥	٢٤	١٨

ايراد ومصروف القطاع: في بلجيكا يتم تصنيع المنتجات الورقية والمكتبية في مرافق مشتركة ويقوم ببيعها مجموعة مبيعات مشتركة، ويتم تخصيص الإيرادات والمصروفات المشتركة لقطاعي العمل، ويعزى كل ايراد ومصروف القطاع بشكل مباشر للقطاعات.

أصول والتزامات القطاع: تشمل أصول القطاع كافة الأصول التشغيلية التي يستخدمها القطاع، وتتكون بشكل رئيسي من النقد التشغيلي والذمم المدينة والمخزونات والممتلكات والمصانع والمعدات مخصوماً منها المسموحات والمخصصات، وبينما يمكن أن تعزى معظم هذه الأصول بشكل مباشر للقطاعات الفردية فانه يتم تخصيص المبلغ المسجل لأصول معينة مستخدمة بشكل مشترك من قبل قطاعين أو أكثر للقطاعات على أساس معقول، وتشمل أصول القطاع كافة إلتزامات التشغيلية، وتتكون بشكل رئيسي من الحسابات والأجور والضرائب المستحقة الدفع حالياً والإلتزامات المستحقة، ولا تشمل أصول وإلتزامات القطاع ضرائب الدخل المؤجلة .

التحويلات بين القطاعات: يشمل ايراد القطاع ومصروفات القطاع ونتيجة القطاع التحويلات بين قطاعات العمل وبين القطاعات الجغرافية، وتتم محاسبة هذه التحويلات حسب الأسعار التنافسية للسوق محملة على العملاء غير التابعين بالنسبة للبضائع المماثلة، ويتم حذف هذه التحويلات عند التوحيد .

البند غير العادي: تأثرت مبيعات المنتجات المكتبية للعملاء الخارجيين بشكل عكسي في عام ٢٠×٢ بسبب إضراب عمال النقل استغرق فترة طويلة في المملكة المتحدة مما أوقف شحنات المنتجات لحوالي أربعة شهور، وتقدر الشركة أن مبيعات المنتجات المكتبية بلغت حوالي نصف ما كانت ستبلغه خلاف ذلك خلال فترة الأربعة عشر شهراً.

الإستثمار في شركات زميلة الذي تتم معالجته بطريقة حقوق الملكية: تملك الشركة ٤٠% من أسهم يورو بيبر ليمتد، وهي شركة متخصصة في صنع الورق وعملياتها بشكل رئيسي في إسبانيا والمملكة المتحدة وتتم محاسبة الإستثمار حسب طريقة حقوق الملكية، وبالرغم من أن الإستثمار وحصة الشركة في صافي ربح يورو بيبر مستثناة من أصول القطاع وايراد القطاع فانه يتم إظهارها بشكل منفصل مع البيانات الخاصة بقطاع المنتجات الورقية، وتملك الشركة كذلك عدة استثمارات صغيرة تتم محاسبتها حسب طريقة حقوق الملكية في كندا والولايات المتحدة اللتان تختلف عملياتهما عن أي من قطاعات العمل الثلاثة.

ملحق ج

ملخص الإفصاح المطلوب

هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعايير، وغرضه تلخيص الإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٤٩-٨٣ لكل شكل رئيسي من الأشكال الرئيسية لتقديم التقارير المحتملة حول القطاعات.

[¶ ××] تشير إلى رقم الفقرة في المعيار.

الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل	**الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول**	**الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع العملاء**
الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	***الإفصاحات الرئيسية المطلوبة***	***الإفصاحات الرئيسية المطلوبة***
الإيراد من العملاء الخارجيين حسب قطاع العمل (¶٥١)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب موقع الأصول (¶٥١)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب موقع العملاء (¶٥١)
الإيراد من المعاملات مع قطاعات أخرى حسب قطاع العمل (¶٥١)	الإيراد من المعاملات مع قطاعات أخرى حسب موقع الأصول (¶٥١)	الإيراد من المعاملات مع قطاعات أخرى حسب موقع العملاء (¶٥١)
نتيجة القطاع حسب قطاع العمل (¶٥٢)	نتيجة القطاع حسب موقع الأصول (¶٥٢)	نتيجة القطاع حسب موقع العملاء (¶٥٢)
القيمة المرحلة لأصول القطاع حسب قطاع العمل (¶٥٥)	القيمة المرحلة لأصول القطاع حسب موقع الأصول (¶٥٥)	القيمة المرحلة لأصول القطاع حسب موقع العملاء (¶٥٥)
إلتزامات القطاع حسب قطاع العمل (¶٥٦)	إلتزامات القطاع حسب موقع الأصول (¶٥٦)	إلتزامات القطاع حسب موقع العملاء (¶٥٦)
تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب قطاع العمل (¶٥٧)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب موقع الأصول (¶٥٧)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب موقع العملاء (¶٥٧)
مصروف الإستهلاك والإطفاء حسب قطاع العمل (¶٥٨)	مصروف الإستهلاك والإطفاء حسب موقع الأصول (¶٥٨)	مصروف الإستهلاك والإطفاء حسب موقع العملاء (¶٥٨)
المصروفات غير النقدية عدا عن الإستهلاك والإطفاء حسب قطاع العمل (¶٦١)	المصروفات غير النقدية عدا عن الإستهلاك والإطفاء حسب موقع الأصول (¶٦١)	المصروفات غير النقدية عدا عن الإستهلاك والإطفاء حسب موقع العملاء (¶٦١)

الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع العملاء
الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	*الإفصاحات الرئيسية المطلوبة*	*الإفصاحات الرئيسية المطلوبة*
حصة صافي الربح أو الخسارة (¶٦٤) والإستثمار (¶٦٦) في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة تعالج بطريقة حقوق الملكية حسب قطاع العمل (إذا كانت معظمها ضمن قطاع عمل واحد)	حصة صافي الربح أو الخسارة (¶٦٤) والإستثمار (¶٦٦) في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة تعالج بطريقة حقوق الملكية حسب موقع الأصول (إذا كانت معظمها ضمن قطاع عمل واحد)	حصة صافي الربح أو الخسارة (¶٦٤) والإستثمار (¶٦٦) في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة تعالج بطريقة حقوق الملكية حسب موقع العملاء (إذا كانت معظمها ضمن قطاع عمل واحد)
تسوية الإيراد والنتيجة والأصول والإلتزامات حسب قطاع العمل (¶٦٧)	تسوية الإيراد والنتيجة والأصول والإلتزامات (¶٦٧)	تسوية الإيراد والنتيجة والأصول والإلتزامات (¶٦٧)

الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع العملاء
الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	***الإفصاحات الرئيسية المطلوبة***	***الإفصاحات الرئيسية المطلوبة***
الإيراد من العملاء الخارجيين حسب موقع العملاء (¶٦٩)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب قطاع العمل (¶٧٠)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب قطاع العمل (¶٧٠)
المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب موقع الأصول (¶٦٩)	المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب قطاع العمل (¶٧٠)	المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب قطاع العمل (¶٧٠)
تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب موقع الأصول (¶٦٩)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب قطاع العمل (¶٧٠)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب قطاع العمل (¶٧٠)
	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب العملاء الجغرافيين إذا كانوا مختلفين عن موقع الأصول (¶٧١)	
		المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب موقع الأصول إذا كان مختلفاً عن موقع العملاء (¶٧٢)
		تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب موقع الأصول إذا كان مختلفاً عن موقع العملاء (¶٧٢)

الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع العملاء
الإفصاحات الأخرى المطلوبة	***الإفصاحات الأخرى المطلوبة***	***الإفصاحات الأخرى المطلوبة***
الإيراد لأي قطاع عمل أو قطاع جغرافي يزيد ايراده الخارجي عن ١٠% من ايراد المشروع إلا انه ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأن غالبية إيراده من التحويلات الداخلية (¶٧٤)	الإيراد لأي قطاع عمل أو قطاع جغرافي يزيد ايراده الخارجي عن ١٠% من ايراد المشروع إلا انه ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأن غالبية إيراده من التحويلات الداخلية (¶٧٤)	الإيراد لأي قطاع عمل او قطاع جغرافي يزيد ايراده الخارجي عن ١٠% من ايراد المشروع إلا انه ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأن غالبية إيراده من التحويلات الداخلية (¶٧٤)
أساس تسعير التحويلات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك (¶٧٥)	أساس تسعير التحويلات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك (¶٧٥)	أساس تسعير التحويلات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك (¶٧٥)
التغيرات في السياسات المحاسبية للقطاعات (¶٧٦) ·	التغيرات في السياسات المحاسبية للقطاعات (¶٧٦)	التغيرات في السياسات المحاسبية للقطاعات (¶٧٦)
أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع عمل (¶٨١)	أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع عمل (¶٨١)	أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع عمل (¶٨١)
تركيب كل قطاع جغرافي (٨١)	تركيب كل قطاع جغرافي (¶٨١)	تركيب كل قطاع جغرافي (¶٨١)

معيار المحاسبة الدولي ١٦

الممتلكات والمصانع والمعدات

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ " إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية الذي تم إصداره بتاريخ ٩ ديسمبر ٢٠٠٤

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" مبين في الفقـرة ١-٨٣. تتـساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناهـا مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ في سـياق الهـدف منـه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضـها*". معيـار المحاسبة الدولي٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم هـذه أساسـا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" (المنقح عام ١٩٩٨) ويجب تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. كما يحل المعيار محل التفسيرات التالية:

- التفسير ٦ *تكاليف تعديل البرامج القائمة*
- التفسير ١٤ *الممتلكات والمصانع والمعدات – التعويض عن انخفاض القيمة أو خسارة البنود*
- التفسير ٢٣ *الممتلكات والمصانع والمعدات – تكاليف المعاينة أو الفحص الرئيسية.*

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦

مقدمة٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١٦ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة٣ يتلخص الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ في إجراء مراجعة محدودة لتوفير الإرشادات والتوضيحات الإضافية حول مواضيع مختارة. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦.

التغييرات الرئيسية

مقدمة٤ فيما يلي أدناه التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

النطاق

مقدمة٥ يوضح المعيار أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبادئ هذا المعيار على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو المحافظة على أ) الأصول البيولوجية ب) والحقوق المعدنية والإحتياطات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المماثلة.

الإعتراف – التكاليف اللاحقة

مقدمة٦ تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف العام بتقييم كافة تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات في الوقت الذي يتم فيه تكبدها. وتشتمل تلك التكاليف التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقا للإضافة على أي من تلك البنود أو استبدال جزء منها أو تخديمها. واحتوت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ على مبدأين للإعتراف. وقد قامت المنشأة بتطبيق مبدأ الإعتراف الثاني على التكاليف اللاحقة.

القياس عند الإعتراف – تكاليف تفكيك الأصول وإزالتها واستردادها

مقدمة٧ تتضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات تكاليف تفكيكه أو إزالته أو استرداده والذي تتحمل المنشأة التزامه نتيجة تركيب البند. كما تتضمن تكلفته أيضا تكاليف تفكيكه أو إزالته أو استرداده

والذي تتحمل المنشأة التزامه نتيجة استخدامه خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج مخزونات خلال تلك الفترة. وقد تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ ضـــمن نطاقـــه فقـــط التكاليف التي يتم تكبدها نتيجة تركيب البند.

القياس عند الإعتراف – معاملات تبادل الأصول

مقدمة٨ يطلب من المنشأة أن تقوم بقياس أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة مقابـــل أصـــل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة إلا إذا كانـــت معاملـــة التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، تقـــيس المنشأة الأصل المشترى بالقيمة العادلة ما لم تكن الأصول المتبادلة متشابهة.

القياس بعد الإعتراف – نموذج التقييم

مقدمة٩ إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، يمكن للمنشأة تسجيل كافة بنـــود الممتلكـــات والمصانع والمعدات الخاصة بفئة معينة بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، وهي القيمة العادلة للبنود فـــي تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي إستهلاك تراكمي لاحق وخسائر انخفاض القيمـــة المتراكمـــة. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، لا يعتمد استخدام المبالغ التـــي تـــم إعـــادة تقييمها على ما إذا كانت القيم العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق.

الإستهلاك – وحدة القياس

مقدمة١٠ يطلب من المنشأة تحديد تكلفة الإستهلاك بشكل منفصل لكل جزء هام من بند الممتلكات والمـــصانع والمعدات. ولم توضح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ هذا المتطلب بشكل واضح.

الإستهلاك – المبلغ القابل للإستهلاك

مقدمة١١ يطلب من المنشأة قياس القيمة المتبقية لبند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه المبلغ الذي تقدر أنها ستستلمه حاليا مقابل الأصل إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي. ولم تحدد النسخة السابقة من معيار المحاسبة للدولي ١٦ ما إذا كانت القيمة المتبقية هي عبارة عـــن هذا المبلغ أو المبلغ الذي تتوقع المنشأة استلامه في المستقبل في التاريخ الفعلي لسحب الأصـــل مـــن الخدمة، بما في ذلك آثار التضخم.

إلغاء الإعتراف – فترة الإستهلاك

مقدمة١٢ يطلب من المنشأة أن تبدأ بإستهلاك أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكـــون متـــوفر للإستخدام وأن تستمر في إستهلاكه حتى يتم إلغاء الإعتراف به، حتى إذا كان البند في تلـــك الفتـــرة غير مستخدم. ولم تحدد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ متى بدأ إستهلاك البند لكنهـــا حددت أن المنشأة ينبغي أن تتوقف عن إستهلاك البند الذي سحبته من الإستخدام الفعال وكانت تحتفظ به للتصرف.

إلغاء الإعتراف – تاريخ إلغاء الإعتراف

مقدمة١٣ يطلب من المنشأة إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعـــدات الـــذي تتصرف به في التاريخ الذي يتم فيه تلبية معايير بيع السلع الوارد في معيار المحاســـبة الـــدولي ١٨

"*الإيراد*". ولم تقتض النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ من المنشأة استخدام تلك المعايير لتحديد التاريخ الذي قامت فيه بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل للبند المتصرف به من الممتلكات والمصانع والمعدات.

مقدمة١٤ يطلب من المنشأة إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لجزء معين من بند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا تم استبدال ذلك الجزء وقامت المنشأة بتضمين تكلفة الإستبدال في المبلغ المسجل للبند. ولم يتم في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ توسيع مبدأ إلغاء الإعتراف ليشمل هذه الأجزاء، بل أعاق مبدأ الإعتراف الخاص به للنفقات اللاحقة بشكل فعال تضمين تكلفة الإستبدال في المبلغ المسجل للبند.

إلغاء الإعتراف – تصنيف الربح

مقدمة١٥ لا يمكن للمنشأة أن تصنف كإيراد الربح الذي تحققه من التصرف بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم تحتو النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ على هذا النص.

معيار المحاسبة الدولي ١٦

الممتلكات والمصانع والمعدات

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغييرات في هذا الإستثمار. وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الإعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الإستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الإعتراف بها فيما يتعلق بها.

النطاق

٢ **يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.**

٣ لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الممتلكات والمصانع والمعدات المصنفة كممتلكات معدة للبيع، بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٥ "*الأصول غير المتداولة المعدة للبيع، وعمليات الخصم*"؛

(ب) الأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*")؛

(ج) الاعتراف بموجودات الاستكشاف والتقييم وقياسها (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *استكشاف وتقييم الموارد المعدنية*؛ أو

(د) حقوق المعادن، واستكشاف واستخراج المعادن، والبترول، والغاز الطبيعي والمواد غير المتجددة المشابهة.

على كل حال، يطبق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول المذكورة في (ب)– (د).

٤ يمكن ان تقتضي المعايير الأخرى الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أساس منهج مختلف عن ذلك الوارد في هذا المعيار. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" من المنشأة تقييم إعترافها ببند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤجرة على أساس نقل المخاطر والمكافئات. إلا أنه في هذه الحالات يتم تحديد جوانب أخرى من المعاملة المحاسبية لهذه الأصول، بما في ذلك الإستهلاك، وفقا لهذا المعيار.

٥ يطبق المشروع هذا المعيار على ممتلكاته التي نشأت أو طورت لإستخدامها مستقبلاً كممتلكات إستثمارية. لكن ليس بعد تعريف "الإستثمارات العقارية" في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*". عندما ينتهي الإنشاء أو التطوير، يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٤٠. معيار المحاسبة الدولي ٤٠ أيضاً يطبق على الإستثمارات العقارية الموجودة والتي تم إعادة تطويرها ليستمر في إستخدامها مستقبلاً كإستثمارات عقارية. تستخدم المنشأة نموذج التكلفة للإستثمارات العقارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠. كما يجب ان تستخدم نموذج التكلفة في هذا المعيار.

تعريفات

٦ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

المبلغ المرحل هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إستهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض في قيمته.

التكلفة هي مبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شرائه أو إنشائه. حيثما كان ذلك منطبقاً، المبلغ المنسوب الى ذلك الأصل عندما يتم الإعتراف به بشكل أولي وفقاً للمتطلبات المحددة الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مثال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٢ *الدفع على أساس الأسهم*".

القيمة القابلة للإستهلاك هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في القوائم المالية ناقصا قيمة الخرده .

الإستهلاك هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإستهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية.

القيمة الخاصة بمنشأة معينة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوءها من الإستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها عند تسوية الإلتزام.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

خسارة انخفاض القيمة هي مقدار زيادة المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

الممتلكات والمصانع والمعدات هي أصول ملموسة:

(أ) يحتفظ بها المشروع من اجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات، أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية؛ و

(ب) من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

المبلغ القابل للإسترداد صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.

القيمة المتبقية للأصل هو المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حاليا من التصرف بالأصل، بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف، إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.

الحياة الإنتاجية هي إما:

(أ) الفترة الزمنية المتوقع استخدام الأصل خلالها من قبل المشروع؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل.

الإعتراف

٧ **يجب أن يعترف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما:**

(أ) يكون من المحتمل ان المنافع الإقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى المشروع؛ و

(ب) يمكن قياس تكلفة الأصل على المشروع بموثوقية.

٨ يتم عادة تسجيل قطع الغيار ومعدات التخديم كمخزون ويتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة على أنها مستهلكة. إلا أن قطع الغيار الرئيسية والمعدات الإحتياطية تعد من الممتلكات والمصانع والمعدات عندما تتوقع المنشأة استخدامها خلال ما يزيد عن فترة واحدة. وعلى نحو مماثل، إذا كان يمكن استخدام قطع الغيار ومعدات التخديم فقط فيما يتعلق بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه تتم محاسبتها كممتلكات ومنشآت ومعدات.

٩ لا يوضح هذا المعيار وحدة قياس الإعتراف، أي ما يشكل بند الممتلكات والمصانع والمعدات. لذلك فإن إصدار الأحكام مطلوبا في تطبيق معايير الإعتراف على الظروف المحددة للمنشأة. وقد يكون من الملائم تجميع البنود غير ذات الأهمية بشكل فردي مثل القوالب والأدوات، وتطبيق المعايير على القيمة الإجمالية.

١٠ تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف هذا بتقييم كافة تكاليف ممتلكاتها ومنشآتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تكبدها. وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقا للإضافة على أي من تلك البنود أو استبدال جزء منها أو تخديمها.

التكلفة الأولية

١١ يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات وان كان لا يزيد مباشرة المنافع الإقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات يمكن ان يكون ضروريا للمشروع لتحقيق منافع إقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى. وهنا يعتبر الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للإعتراف به كأصل كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة اكثر مما لو لم يتم تملكها. ولكن يعترف بهذه الأصول إلى الحد الذي لا يزيد فيه المبلغ المرحل للأصل والأصول المرتبطة بها عن المبلغ القابل للإسترداد من ذلك الأصل والأصول المرتبطة. على سبيل المثال ، قد يطلب من مصنع مواد كيميائية تركيب وسائل مناولة كيميائية جديدة من اجل ان يلتزم بالمتطلبات البيئية لانتاج وتخزين مواد كيميائية خطرة، وهنا فان تحسينات المصانع ذات العلاقة يعترف بها كأصل إلى الحد القابل للإسترداد لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية. غير أن القيمة المسجلة الناتجة لهذا الأصل والأصول ذات العلاقة تتم مراجعتها فيما يخص انخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*".

التكلفة اللاحقة

١٢ بموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة ٧، لا تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بتكاليف التخديم اليومي على البند. إن تكاليف التخديم اليومي هي عبارة بشكل رئيسي عن تكاليف العمالة والبنود القابلة للإستهلاك، ويمكن أن تشتمل على تكلفة الأجزاء الصغيرة. غالبا ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه يتعلق بعمليات "إصلاح وصيانة" بند الممتلكات والمصانع والمعدات.

١٣ قد تتطلب أجزاء بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أن يتم استبدالها خلال فترات منتظمة. على سبيل المثال، قد يتطلب فرن ما إعادة تبطين بعد عدد محدد من ساعات الإستخدام، أو قد تتطلب القطع الموجودة داخل الطائرات مثل المقاعد والمطابخ استبدالها عدة مرات خلال فترة حياة هيكل الطائرة. يمكن أيضا شراء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات للتقليل من عمليات الإستبدال، مثل استبدال الجدران الداخلية للمبنى أو القيام باستبدال غير متكرر. وبموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة ٧، تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة استبدال أي جزء من هذا البند عندما يتم تكبد تلك التكلفة إذا تمت تلبية معايير الإعتراف. ويتم وفقا لأحكام إلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرات ٦٧-٧٢) إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها.

١٤ قد تكون أحد شروط متابعة تشغيل بند الممتلكات والمصانع والمعدات (على سبيل المثال طائرة ما) أداء معاينات رئيسية منتظمة للنواقص بغض النظر عما إذا يتم استبدال أجزاء البند. وعندما يتم أداء كل معاينة رئيسية، يتم الإعتراف بتكلفتها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه استبدال إذا تمت تلبية معايير الإعتراف. ويتم إلغاء الإعتراف بأي مبلغ مسجل متبقي من تكلفة المعاينة السابقة (بشكل مميز عن الأجزاء المادية). ويحدث هذا بغض النظر عما إذا تم تحديد تكلفة المعاينة السابقة في المعاملة التي تم فيها شراء أو إنشاء البند. وعند الضرورة، يمكن استخدام التكلفة المقدرة للمعاينة المستقبلية المماثلة كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة عنصر المعاينة القائمة عندما تم شراء أو إنشاء المعيار.

القياس عند الإعتراف

١٥ يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للإعتراف به كأصل مبدئياً على أساس التكلفة.

مكونات التكلفة

١٦ تتألف تكلفة عنصر الممتلكات والمصانع والمعدات من:

(أ) سعر شرائه بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والحسم.

(ب) وأية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزا للإستخدام المقصود، كما قررت الإدارة.

(ج) التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع الموجود فيه، الذي تتكبد المنشأة التزامه إما عندما يتم شراء البند أو نتيجة لاستخدام البند خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج المخزونات خلال تلك الفترة.

١٧ من أمثلة التكاليف المباشرة للأصل:

(أ) تكلفة منافع الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار ١٩" *منافع الموظفين*") ناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو امتلاك بند من الممتلكات، والمصانع والمعدات؛

(ب) تكلفة إعداد الموقع؛

(ج) تكاليف الإستلام والمناولة الأولية؛

(د) تكاليف التحميل التركيب؛

(هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح، بعد اقتطاع صافي العوائد من بيع أية بنود يتم إنتاجها أثناء تهيئة الأصل لذلك المكان والوضع (مثل العينات التي يتم إنتاجها عند اختبار المعدات)؛ و

(و) التكاليف المهنية.

١٨ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* على تكاليف الإلتزامات لتفكيك وإزالة واسترداد الموقع الذي يوجد فيه البند التي يتم تكبدها خلال فترة محددة نتيجة استخدام البند لإنتاج المخزونات خلال تلك الفترة. ويتم الإعتراف بالتزامات التكاليف التي يتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار المحاسبة الدولي ١٦ ويتم قياسها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*.

١٩ فيما يلي أمثلة على التكاليف التي لا تعتبر تكاليف لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:

(أ) تكاليف افتتاح مرافق جديدة؛

(ب) تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية؛

(ج) تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و

(د) تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.

٢٠ يتوقف الإعتراف بالتكاليف في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكون البند في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. لذلك، فإن التكاليف المتكبدة في استخدام أو إعادة توزيع البند لا يتم تضمينها في المبلغ المسجل لذلك البند. على سبيل المثال، لا يتم تضمين التكاليف التالية في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات:

(أ) التكاليف التي يتم تكبدها خلال الوقت الذي يتم فيه تهيئة البند القادر على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة ليتم استخدامه أو الذي يتم فيه تشغيله بأقل من طاقته الكاملة؛

(ب) الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التي يتم تكبدها في حين يزداد الطلب على مخرجات البند؛ و

(ج) تكاليف إعادة تحديد موقع أو إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

٢١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بإنشاء أو تطوير بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، ولكنها لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. ويمكن أن تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو خلال أنشطة الإنشاء أو التطوير. على سبيل المثال، يمكن الحصول على الدخل من خلال استخدام موقع المبنى كموقف للسيارات حتى يتم البدأ بالإنشاء. وحيث أن العمليات العرضية لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع

اللازمين له حتى يكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة، يتم الإعتراف بالدخل والمصاريف ذات العلاقة للعمليات العرضية في حساب الربح أو الخسارة ويتم تضمينها في تصنيفاتها من الدخل والمصروف.

٢٢ تحدد تكلفة الأصل الذي يبينه المشروع بإستخدام نفس المبادئ للأصل المشترى، وإذا كان المشروع يصنع أصولا مشابهة للبيع في سياق أعماله العادية، تكون تكلفة الأصل عادة هي نفس تكلفة الأصل المنتج للبيع، (انظر المعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون"). لذلك يجب استبعاد أية أرباح داخلية في الوصول إلى هذه التكلفة، وبالمثل لا يدخل في تكلفة الأصل المبني داخليا المبالغ غير العادية من تلف المواد أو الأجور أو أية مواد مستهلكة في الإنتاج. ويحدد المعيار المحاسبي الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*"، الشروط الواجب توفرها قبل الإعتراف بتكاليف الفائدة كعنصر مكون لتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.

قياس التكلفة

٢٣ تكون تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات هو السعر النقدي المقابل في تاريخ الإعتراف. إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الإئتمان العادية، يتم الإعتراف بالفرق بين السعر النقدي المقابل وإجمالي الدفعات على أنه فائدة خلال فترة الإئتمان ما لم يتم الإعتراف بهذه الفائدة في المبلغ المسجل للبند وفقا للمعاملة البديلة المسموحة في معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

٢٤ يمكن شراء بند واحد أو أكثر من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. يشير النقاش التالي ببساطة إلى تبادل أصل غير نقدي بآخر، لكنها تنطبق أيضا على جميع عمليات التبادل الموصوفة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري (ب) تكن القيمة العادلة للأصول المستلمة والأصول المتنازل عنها غير قابلة للقياس بشكل موثوق. ويتم قياس البند المشترى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة مباشرة إلغاء الإعتراف بالأصول المتنازل عنها. وإذا لم يتم قياس البند المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصول المتنازل عنها.

٢٥ تحدد المنشأة ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري عن طريق دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. وتكون معاملة التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات التالية:

(أ) إذا كان شكل التدفقات النقدية (المخاطرة والتوقيت والمبلغ) للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول؛

(ب) إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل؛

(ج) إذا كان الفرق في (أ) أو (ب) كبيرا مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

لغرض تحديد ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري، تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة التدفقات النقدية ما بعد الضريبة. يمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة إلى القيام بحسابات مفصلة.

٢٦ تكون القيمة العادلة للأصل الذي لا يوجد له معاملات سوق مقارنة قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) لم يكن التغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ذو أهمية لذلك الأصل أو (ب) كان من الممكن بشكل معقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة التي تقع ضمن المدى واستخدامها في تقدير القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندها يمكن استخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس تكلفة الأصل المستلم إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحا.

٢٧ يتم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"* تحديد تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات المحتفظ به من قبل المستأجر بموجب عقد ايجار تمويلي.

٢٨ يمكن تخفيض المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات عن طريق المنح الحكومية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"*.

القياس بعد الإعتراف

٢٩ تختار المنشأة إما نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٣٠ أو نموذج إعادة التقييم الوارد في الفقرة ٣١ كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات.

نماذج التكلفة

٣٠ بعد الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه أصل، يتم تسجيل هذا البند بسعر تكلفته مطروحا منه أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة.

نموذج إعادة التقييم

٣١ بعد الإعتراف الأولي بالأصل، يجب ان يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصا أي إستهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة، ويجب ان تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن ان تتحدد باستخدام القيمة العادلة بتاريخ الميزانية العمومية.

٣٢ إن القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات هي قيمها السوقية المحددة بالتقييم. وعندما لا يكون هناك دليلا على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للممتلكات والمصانع والمعدات أو لأنها نادرا ما تباع، إلا كجزء من المشروع المستمر، فإنها تقيم بالقيمة الإستبدالية بعد الإستهلاك. أن القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات هي عادة قيمتها السوقية التي يتم تحديدها من خلال التقييم.

٣٣ إذا لم يكن هناك دليل مرتكز على السوق خاص بالقيمة العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات وكان نادرا ما يتم بيع البند، باستثناء بيعه كجزء من مؤسسة عمل مستمرة، قد تحتاج المنشأة إلى تقدير القيمة العادلة باستخدام الدخل أو منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة.

٣٤ إن تكرار إعادة التقييم تعتمد على مدى التغيير في القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يجري إعادة تقييمها. فعندما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بصورة جوهرية عن القيمة المرحلة فان الحاجة تدعو إلى إعادة تقييم أخرى. وربما تتعرض بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات لتغيرات جوهرية وسريعة في قيمها العادلة مما يوجب إعادة التقييم سنويا. ولكن لا يلزم مثل

هذه التكرار في إعادة التقييم بالنسبة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تتعرض لتغيرات غير جوهرية في قيمها العادلة، بل قد تكفي إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

٣٥ عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات فان أي إستهلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم يجب أن:

(أ) يعاد احتسابه بما يتناسب مع التغير في القيمة المرحلة الإجمالية للأصل بحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغه المعاد تقييمه. تستخدم هذه الطريقة غالبا عندما يتم إعادة تقييم الأصل من خلال استخدام جدول أسعار لتكلفة الإستبدال بعد الإستهلاك.

(ب) يلغى مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل ويتم تعديل المبلغ الصافي إلى مبلغ الأصل المعاد تقييمه، على سبيل المثال، تستخدم هذه الطريقة للمباني التي تم إعادة تقييمها إلى القيمة السوقية.

إن مبلغ التعديل الناشئ عن إعادة الإحتساب أو الإلغاء لمجمع الإستهلاك يشكل جزءا من الزيادة أو النقصان في المبلغ المرحل والذي سيتم معالجته بموجب الفقرتين ٣٩و٤٠.

٣٦ عندما يعاد تقييم أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات فانه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه.

٣٧ يمثل الصنف من الممتلكات والمصانع والمعدات مجموعة الأصول المتشابهة في الطبيعة والإستخدام في أعمال المشروع. وفيما يلي أمثلة على الأصناف المنفصلة:

(أ) الأراضي؛

(ب) الأراضي والمباني؛

(ج) الآلات؛

(د) السفن؛

(هـ) الطائرة؛

(و) محركات أدوات النقل؛

(ز) الأثاث والتركيبات؛ و

(ح) المعدات المكتبية.

٣٨ يعاد تقييم بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في صنف واحد معا من اجل تجنب إعادة التقييم الإنتقائية للأصول وإظهار مبالغ مختلطة من التكاليف والقيم بتواريخ مختلفة في البيانات المالية. ولكن يمكن ان يعاد تقييم صنف من الأصول بشكل متدرج شريطة إنهاء إعادة التقييم للصنف خلال فترة قصيرة من الزمن وان تجري إعادة التقييم باستمرار.

٣٩ عندما تزداد القيمة المرحلة للأصل نتيجة لاعادة التقييم، يجب ان تضاف الزيادة إلى حقوق المالكين تحت عنوان فائض إعادة التقييم، ولكن يجب الإعتراف بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما اعترف به كمصروف سابقا نتيجة لانخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل.

٤٠ عندما يتم تخفيض قيمة الأصل المرحلة نتيجة لإعادة التقييم فانه يجب الإعتراف بالتخفيض

كمصروف. ولكن يجب تحميل أي تخفيض إعادة تقييم إلى فائض إعادة التقييم المتعلقة به في الحدود التي لا يتجاوز فيها التخفيض المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل.

٤١ يمكن تحويل فائض إعادة التقييم في حقوق المالكين إلى الأرباح المدورة مباشرة عندما يتحقق هذا الفائض، حيث يتحقق الفائض كاملا عند إخراج الأصل من الخدمة أو بيعه. ولكن جزءاً من الفائض يمكن ان يتحقق مع استخدام المشروع للأصل، وفي هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الإستهلاك على أساس مبلغ إعادة التقييم المسجل للأصل والإستهلاك بناء على كلفة الأصل الأساسية. ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة من خلال قائمة الدخل.

٤٢ تعالج التأثيرات على ضرائب الدخل من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات، ان وجدت، بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*".

الإستهلاك

٤٣ **يتم بشكل منفصل إستهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات يكون ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.**

٤٤ تخصص المنشأة المبلغ المعترف به بشكل أولي فيما يتعلق ببند الممتلكات والمصانع والمعدات إلى أجزائه الهامة وتستهلك كل جزء بشكل منفصل. على سبيل المثال، قد يكون من الملائم إستهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها بشكل منفصل، سواء كانت مملوكة أو خاضعة لعقد إيجار تمويلي.

٤٥ قد يكون لجزء هام من بند الممتلكات والمصانع والمعدات نفس العمر الإنتاجي وطريقة الإستهلاك لجزء هام آخر من نفس ذلك البند. ويمكن تجميع هذه الأجزاء في تحديد تكلفة الإستهلاك.

٤٦ إلى الحد الذي تستهلك فيه المنشأة بشكل منفصل بعض أجزاء بند الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنها تستهلك أيضا بشكل منفصل ما يتبقى من هذا البند. ويتكون هذا الباقي من أجزاء البند التي لا تعد ذات أهمية بشكل مفرد. وإذا كان لدى المنشأة توقعات مختلفة فيما يتعلق بهذه الأجزاء، قد تكون أساليب التقدير التقريبي ضرورية لإستهلاك الباقي بطريقة تمثل بصدق نمط الإستهلاك و/ أو العمر الإنتاجي لأجزائه.

٤٧ قد تختار المنشأة أن تستهلك بشكل منفصل أجزاء البند التي ليس لها تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.

٤٨ **يتم الإعتراف بتكلفة الإستهلاك لكل فترة في حساب الربح أو الخسارة إلا إذا تم تضمينها في المبلغ المسجل لأصل آخر.**

٤٩ يتم عادة الإعتراف بتكلفة الإستهلاك للفترة في حساب الربح أو الخسارة. إلا أنه في بعض الأحيان يتم استخدام المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، تشكل تكلفة الإستهلاك جزءا من تكلفة الأصل الآخر ويتم تضمينها في مبلغه المسجل. على سبيل المثال، يتم تضمين إستهلاك ورشة ومعدات التصنيع في تكاليف تحويل المخزون (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢). وعلى نحو مماثل، قد يتم تضمين إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات

المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة الأصل غير الملموس المعترف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*".

المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك

٥٠ **يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي.**

٥١ **يتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، تتم محاسبة التغيير (التغييرات) كتغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".**

٥٢ يتم الإعتراف بالإستهلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز مبلغه المسجل، طالما أن القيمة المتبقية للأصل لا تتجاوز مبلغه المسجل. إن إصلاح الأصل وصيانته لا ينفي الحاجة إلى إستهلاكه.

٥٣ يتم تحديد المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل بعد اقتطاع قيمته المتبقية. وفي الواقع، عادة ما تكون القيمة المتبقية للأصل غير هامة وبالتالي غير مادية في حساب المبلغ القابل للإستهلاك.

٥٤ قد ترتفع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل. وإذا حدث ذلك، تكون تكلفة إستهلاك الأصل صفر ما لم وحتى تنخفض لاحقا قيمته المتبقية إلى مبلغ أقل من المبلغ المسجل للأصل.

٥٥ يبدأ إستهلاك الأصل عندما يكون متوفرا للإستخدام، أي عندما يكون في الموقع والوضع اللازمين له حتى يكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. ويتوقف إستهلاك الأصل في التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يُشمل في مجموعة التصرف المصنفة على أنه محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أو التاريخ الذي يتم فيه إلغاء الإعتراف بالأصل – أيهما يأتي أولا. لذلك، لا يتوقف الإستهلاك عندما يصبح الأصل غير مستخدم أو يتم سحبه من الإستخدام الفعال إلا إذا كان الأصل مستهلكا بالكامل. إلا أنه بموجب طرق استخدام الإستهلاك يمكن أن تكون تكلفة الإستهلاك صفر عندما لا يكون هناك إنتاج.

٥٦ يتم إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل من قبل المنشأة بشكل رئيسي من خلال استخدامه. إلا أن العوامل الأخرى، مثل التقادم والإهتراء الفني أو التجاري في حين يبقى الأصل غير مستخدم، قد ينتج عنها أحيانا تقليل المنافع الإقتصادية التي كان من الممكن الحصول عليها من الأصل. وبالتالي، تُؤخذ بعين الإعتبار كافة العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

(أ) الإستخدام المتوقع للأصل. ويتم تقييم الإستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو مخرجاته المادية.

(ب) الإهتراء المادي المتوقع، الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المناوبات التي يتم فيها استخدام الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة والعناية بالأصل والمحافظة عليه عندما يكون غير مستخدم.

(ج) التقادم الفني أو التجاري الناتج من التغييرات أو التحسينات في الإنتاج، أو من التغير في طلب السوق على مخرجات الأصل من المنتجات أو الخدمات.

(د) القيود القانونية أو المشابهة على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء الإيجارات ذات العلاقة.

٥٧ يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل فيما يتعلق بفائدة الأصل المتوقعة بالنسبة للمنشأة. وقد تنطوي سياسة إدارة الأصول الخاصة بالمنشأة على التصرف بالأصول بعد وقت محدد أو بعد إستهلاك جزء محدد من المنافع الإقتصادية المجسدة في الأصل. لذلك، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الإقتصادي. كما أن تقدير العمر الإنتاجي للأصل هو مسألة إصدار حكم معين بناءاً على خبرة المنشأة مع أصول مماثلة.

٥٨ تعتبر الأراضي والمباني أصولا قابلة للفصل ويتم محاسبتها بشكل منفصل، حتى عندما يتم شراؤها معا. مع وجود بعض الإستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لأنظمة تجميع القمامة، يكون للأرض عمر إنتاجي غير محدود وبالتالي لا يتم إستهلاكها. ويكون للمباني عمر إنتاجي محدود وبالتالي تعتبر أصولا قابلة للإستهلاك. إن الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى لا تؤثر على تحديد مبلغه القابل للإستهلاك.

٥٩ إذا كانت تكلفة الأرض تشتمل على تكاليف تفكيك الموقع وإزالته وإسترداده، فإنه يتم إستهلاك ذلك الجزء من أصل الأرض خلال فترة المنافع التي يتم الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود وفي هذه الحالة يتم إستهلاكها بطريقة تعكس المنافع التي يتم الحصول عليها منها.

طريقة الإستهلاك

٦٠ تعكس طريقة الإستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة.

٦١ تتم مراجعة طريقة الإستهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغيير هام في نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، يتم تغيير الطريقة لتعكس النمط المتغير. وينبغي محاسبة هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

٦٢ يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الإستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. وتشتمل هذه الطرق على طريقة القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. ويؤدي الإستهلاك بطريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل. وتؤدي طريقة الرصيد المتناقص إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي. أما طريقة وحدات الإنتاج فينتج عنها تكلفة على أساس الإستخدام أو الإنتاج المتوقع. وتختار المنشأة الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل. ويتم تطبيق تلك الطريقة بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لإستهلاك تلك المنافع الإقتصادية المستقبلية.

إنخفاض القيمة

٦٣ لتحديد ما إذا انخفضت قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*". ويفسر ذلك المعيار كيفية قيام المنشأة بمراجعة المبلغ المسجل لأصولها وكيفية تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل ومتى تقوم بالإعتراف أو إلغاء الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة.

٦٤ [تم إلغائها]

تعويض إنخفاض القيمة

٦٥ **ينبغي تضمين التعويض من الأطراف الثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق القبض.**

٦٦ إن انخفاض قيمة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو الخسائر فيها والمطالبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الإستبدال عبارة عن أحداث إقتصادية منفصلة وتتم محاسبتها بشكل منفصل كما يلي:

(أ) يتم الإعتراف بانخفاض قيمة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(ب) يتم وفقا لهذا المعيار تحديد إلغاء الإعتراف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات المسحوبة من الخدمة أو المتصرف بها؛

(ج) يتم تضمين التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في تحديد الربح أو الخسارة عندما يصبح مستحقا للقبض؛ و

(د) يتم وفقا لهذا المعيار تحديد تكلفة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم استردادها أو شرائها أو إنشائها كبنود مستبدلة.

إلغاء الإعتراف

٦٧ **يتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:**

(أ) عند التصرف به؛ أو

(ب) عندما لا يتم توقع أية منافع إقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف به.

٦٨ **ينبغي تضمين الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات في حساب الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الإعتراف بالبند (إلا إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ١٧ خلاف ذلك فيما يتعلق بالبيع وإعادة الإستئجار). ولا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات.**

٦٩ يمكن أن يتم التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بعدة طرق (على سبيل المثال، من خلال البيع أو إبرام عقد إيجار تمويلي أو التبرع). وعند تحديد تاريخ التصرف بالبند، تطبق المنشأة المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" للإعتراف بالإيردات من بيع السلع. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على التصرف من خلال البيع وإعادة الإستئجار.

٧٠ إذا قامت المنشأة، بموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة ٧، بالإعتراف بالمبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة استبدال أي جزء من البند، عندها تقوم بإلغاء الإعتراف بالمبلغ

المسجل للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا تم إستهلاك الجزء المستبدل بشكل منفصل. وإذا لم يكن من غير العملي للمنشأة أن تقوم بتحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها استخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في وقت شرائه أو إنشائه.

٧١ **يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه الفرق بين صافي عوائد التصرف، إن وجدت، والمبلغ المسجل للبند.**

٧٢ يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل أولي بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للبند، يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض بشكل أولي بالسعر النقدي المعادل. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ مما يعكس المردود الفعال على المبلغ مستحق القبض.

الإفصاح

٧٣ **يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:**

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل، وعندما يستخدم اكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف؛

(ب) طرق الإستهلاك المستخدمة؛

(ج) الحياة الإنتاجية أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛

(د) إجمالي المبلغ المرحل والإستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها؛ و

(هـ) التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مظهراً :

(١) الإضافات؛

(٢) أصول مصنفة كأصول للبيع أو ضمن ترتيب المجموعات المعدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أو ترتيبات أخرى؛

(٣) التملك من خلال ضم الأعمال؛

(٤) الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم بموجب الفقرات ٣١، ٣٩ و ٤٠ ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٥) خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة لإستبعادات ؛

(٦) خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ؛

(٧) الإستهلاك ؛

(٨) صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة

عرض مختلفة، بما في ذلك تحويل العملية الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة معدة التقارير؛ و

(٩) التغيرات الأخرى.

٧٤ يجب أن تفصح البيانات المالية أيضا عما يلي :

(أ) طريقة ومبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للإلتزامات؛

(ب) مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق إنشائه.

(ج) مبلغ التعهدات التعاقدية لإمتلاك الممتلكات أو المصانع أو المعدات؛ و

(هـ) إذا لم يتم الإفصاح عنه بشكل منفصل في متن بيان الدخل، مبلغ التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها، المشمول في حساب الربح أو الخسارة.

٧٥ إن اختيار طريقة الإستهلاك وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول هي مسائل متروكة للتقدير والإجتهاد. لذلك فان الإفصاح عن الطرق المتبناة والأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإستهلاك يزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات المختارة من قبل الإدارة وتمكن من اجراء مقارنات مع المصانع الأخرى. ولأسباب مشابهة فان من الضروري الإفصاح عن:

(أ) الإستهلاك، بينما يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة كجزء من تكلفة أصل آخر، خلال الفترة؛ و

(ب) الإستهلاك المتراكم في نهاية الفترة.

٧٦ يفصح المشروع عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي التي لها تأثير هام في الفترة الجارية أو تلك التي من المتوقع ان يكون لها تأثير هام في الفترات اللاحقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨، صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسة المحاسبية. ويمكن ان ينشأ مثل هذا الإفصاح عن تغيرات في التقدير بخصوص:

(أ) قيم الخرده؛

(ب) التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وترميم الموقع؛

(ج) الأعمار الإنتاجية؛ و

(د) طريقة الإستهلاك.

٧٧ عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فانه يجب الإفصاح عما يلي:

(أ) تاريخ تنفيذ إعادة التقييم؛

(ب) ما إذا تم التنفيذ عن طريق مقيم مستقل ؛

(ج) الأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول ؛

(د) الحد الذي تم فيه تحديد القيم العادلة للبنود بشكل مباشر من خلال الرجوع إلى الأسعار الملحوظة في معاملات سوق نشط أو سوق حالي وفق بنود تجارية أو تم تقييمها باستخدام أساليب تقييم أخرى؛

(هـ) القيمة المرحلة لكل صنف من أصناف الممتلكات والمصانع والمعدات التي كان سيتم إدراجها في البيانات المالية فيما لو كانت الأصول قد سجلت بموجب معالجة نقطة المرجعية في الفقرة ٢٨ ؛ و

(و) فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

٧٨ يقوم المشروع بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " انخفاض قيمة الأصول" بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة في الفقرة ٧٣(ه) (٤) إلى (٦).

٧٩ كذلك تلبي المعلومات التالية حاجات مستخدمي البيانات المالية:

(أ) القيمة المرحلة للممتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتا؛

(ب) المبلغ الإجمالي المرحل لأي ممتلكات أو مصانع أو معدات مستهلكة بالكامل ولكن ما تزال في الإستخدام؛

(ج) المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات الموقوفة عن العمل بانتظار بيعها؛ و

(د) في حال استخدام طريقة معالجة نقطة المرجعية، القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات عندما تختلف بشكل جوهري عن القيمة المرحلة.

أيضا، المشاريع تشجع على إظهار هذه البيانات.

أحكام إنتقالية

٨٠ من متطلبات الفقرة ٢٤-٢٦ بموجب القياس الأولي لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات المكتسبة في عمليات استبدال الأصول يجب الإفصاح عنها مسبقاً فقط في العمليات المستقبلية.

تاريخ التطبيق

٨١ ستطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ، ويشجع على التطبيق الأبكر، وإذا قام مشروع بتطبيق هذا المعيار بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ فانه يجب على المشروع الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٨١أ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *استكشاف وتقييم الموارد المعدنية* لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق تلك التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

سحب البيانات الأخرى

٨٢ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" (المعدل في ١٩٩٨)

٨٣ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية :

(أ) التفسير – ٦ "*تكاليف تعديل البرامج الحالية*"؛

(ب) التفسير – ١٤ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" *تعويض انخفاض قيمة البنود او خسارتها*؛ و

(ج) التفسير – ٢٣ "*الممتلكات والمصانع والمعدات – تكاليف الفحص والتصليح الرئيسية*.

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع و المعدات*" مــن قبــل أعــضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١٦، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٦. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ١٦، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

النطاق

إستنتاج ٤ وضح المجلس أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٦ تنطبق على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدمها المنشأة لتطوير أو المحافظة على (أ) الأصول البيولوجية (ب) الحقوق المعدنية والإحتياطات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة. ولاحظ المجلس أن بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدمها المنشأة لهذه الأغراض تملك نفس خصائص بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الأخرى.

الإعتراف

إستنتاج ٥ عند دراسة التحسينات المحتملة على النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، قام المجلس بمراجعة مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة الخاص به لسببين. الأول، لم يتماش مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة مع مبدأ الإعتراف بالأصول الوارد في *الإطار*. ثانيا، لاحظ المجلس الصعوبات على الصعيد العملي عند التمييز الذي اقتضاه بين النفقات التي تحافظ على بند الممتلكات والمصانع والمعدات وتلك التي تعززه. ويبدو أن بعض النفقات تقوم بكلا الوظيفتين.

إستنتاج ٦ قرر المجلس أخيرا أنه لا حاجة إلى مبدأ الإعتراف المنفصل بالنفقات اللاحقة. ونتيجة لذلك، ستقوم المنشأة بتقييم كافة تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها بموجب مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. وإذا تم الإعتراف بتكلفة استبدال جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات في المبلغ المسجل للأصل، عندها تقوم المنشأة بإلغاء الإعتراف

بالمبلغ المسجل لما تم استبداله لتجنب تسجيل كل من الإستبدال والجزء المستبدل كأصول. ويحدث إلغاء الإعتراف هذا سواء كان ما تم استبداله جزءا من البند الذي تقوم المنشأة باستهلاكه بشكل منفصل أو لم يكن.

إستنتاج ٧ لم يتم التوصل بسهولة إلى قرار المجلس حول كيفية التعامل مع مبادئ الإعتراف. وفي مسودة العرض، اقترح المجلس أن يتم في مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ تضمين فقط الإعتراف بالنفقات اللاحقة التي تعد استبدالات لجزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات. وكذلك اقترح المجلس في مسودة العرض تعديل مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة لتمييز بوضوح أكثر النفقات الذي يستمر تطبيقه عليها.

إستنتاج ٨ وافق المجاوبون على مسودة العرض أنه من الملائم أن يغطي مبدأ الإعتراف العام النفقات اللاحقة التي كانت تعد استبدالات لجزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات التي قامت المنشأة باستهلاكها بشكل منفصل. إلا أن المجاوبين ناقشوا، في حين وافق المجلس، بأن المبدأ الثاني المعدل لم يكن أكثر وضوحا لأنه يؤدي إلى أن تعترف المنشأة في المبلغ المسجل للأصل بتلك النفقات التي يمكن اعتبارها بشكل شائع أنها تتعلق بعمليات "الإصلاح والصيانة" ومن ثم تستهلك النفقات اللاحقة التي تم تكبدها للتخديم اليومي على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم تكن تلك النتيجة عبارة عن نية المجلس.

إستنتاج ٩ توصل المجلس في مداولاته لمسودة العرض إلى أنه لا يستطيع الإحتفاظ بالمبدأ المعدل المقترح للإعتراف بالنفقات اللاحقة. وتوصل كذلك إلى أنه لا يستطيع الرجوع إلى مبدأ النفقات اللاحقة الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ لأنه لو قام بذلك لما تم تحسين أي شيء ولما تم حل مشكلة *الإطار* وتناول قضايا الممارسة.

إستنتاج ١٠ استخلص المجلس أنه كان من الأفضل لكافة النفقات اللاحقة أن يتم تغطيتها في مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. ولهذا الحل المميزات التالية:

(أ) يتماشى استخدام مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ مع *الإطار*.

(ب) يعد استخدام مبدأ اعتراف واحد منهجا مباشرا.

(ج) يؤدي الإحتفاظ بمبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ودمجه مع مبدأ إلغاء الإعتراف إلى بيانات مالية تعكس ما يحدث، أي كلا من تدفق الممتلكات والمصانع والمعدات من خلال المنشأة واقتصاديات الشراء وعملية التصرف.

(د) يعزز استخدام مبدأ اعتراف واحد مدى الإنسجام. ومع وجود مبدأين لا يتم تحقيق الإنسجام إلا إذا كان واضحا متى ينبغي تطبيق كل منهما. ولأن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يتناول ما يشكل "بند" الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه لم يتم التأكيد على هذا الوضوح لأن البعض قد يصف تكلفة محددة على أنها التكلفة الأولية لبند جديد من الممتلكات والمصانع والمعدات وقد يعتبرها البعض تكلفة لاحقة للبند الموجود من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

إستنتاج ١١ نتيجة تضمين كافة النفقات اللاحقة بموجب مبدأ الإعتراف العام الخاص بمعيار المحاسبة الدولي ١٦، قام المجلس أيضا بتضمين تلك النفقات بموجب مبدأ إلغاء الإعتراف الخاص بمعيار المحاسبة الدولي ١٦. وفي مسودة العرض اقترح المجلس إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لجزء من البند الذي تم استهلاكه بشكل منفصل وتم استبداله بنفقات لاحقة اعترفت المنشأة بها في المبلغ

المسجل للأصل بموجب مبدأ الإعتراف العام. وبوجود هذا التغيير، تخضع استبدالات أي جـزء من البند التي لا يتم استهلاكها لنفس المنهج.

إستنتاج ١٢ لاحظ المجلس أن بعض النفقات اللاحقة من الممتلكات والمصانع والمعدات، بالرغم من الجـدل حول تكبدها في سياق السعي إلى تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، غير مؤكدة بشكل كاف لأن يتم الإعتراف بها في المبلغ المسجل لأصل ما بموجب مبدأ الإعتراف العام. لذلك قرر المجلـس أن يذكر في المعيار أن المنشأة تعترف في حساب الربح أو الخسارة بتكاليف الخدمة اليوميـة علـى الممتلكات والمصانع والمعدات في الوقت الذي يتم فيه تكبدها.

القياس عند الإعتراف

تكاليف تفكيك الأصل وإزالته واستعادته

إستنتاج ١٣ نصت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أنه في قياس أي بند من بنود الممتلكـات والمصانع والمعدات بشكل أولي بسعر تكلفته، تقوم المنشأة بتضمين تكلفة تفكيك وإزالة ذلك البند واسترداد الموقع الذي يوجد فيه إلى الحد الذي تعترف فيه بالتزام عن تلك التكلفة. وقام المجلـس كجزء من مداولاته بتقييم ما إذا كان يمكنه تحسين هذه الإرشادات عن طريق تناول المسائل ذات العلاقة التي نتجت في الممارسة.

إستنتاج ١٤ وتوصل المجلس إلى أن النطاق المحدود نسبيا لمشروع التحسينات قد ضمن تنـاول موضـوع واحد. وتمثل ذلك الموضوع فيما إذا ينبغي أن تتضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعـدات التقدير الأولي لتكلفة التفكيك والإزالة والإسترداد التي تتكبدها المنشأة نتيجة استخدام البند (وليس نتيجة لشرائه). لذلك لم يتناول المجلس كيف ينبغي لمنشأة ما محاسبة: (أ) التغييرات فـي حجـم التقدير الأولي للإلتزام المعترف به (ب) أو آثار الزيادة أو التغيير في أسعار الفائدة على الإلتزام المعترف به (ج) أو تكلفة الإلتزامات التي لم تواجهها المنشأة عند شرائها للبند، مثل التزام معين فرضه تغيير قانوني تم سنّه بعد شراء الأصل.

إستنتاج ١٥ لاحظ المجلس أنه سواء تم تكبد الإلتزام عند شراء البند أو خلال استخدامه، فـإن طبيعتـه ذات الصلة وارتباطه بالأصل هما ذات الشيء. لذلك قرر المجلس أن تكلفة البند ينبغـي أن تتـضمن تكاليف التفكيك أو الإزالة أو الإسترداد، الذي تكبدت المنشأة التزامها نتيجة استخدام البند خـلال فترة محددة بدلا من إنتاج المخزون خلال تلك الفترة. وتقوم المنشأة بتطبيـق معيـار المحاسـبة الدولي ٢ "*المخزون*" على تكاليف هذه الإلتزامات التي يتم تكبدها نتيجة استخدام البند خلال فتـرة محددة لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. ولاحظ المجلس أن محاسبة هذه التكاليف بـشكل أولـي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢ تؤدي إلى الإعتراف بطبيعتها. علاوة على ذلك، فإن القيام بـذلك يؤدي إلى تحقيق نفس النتيجة التي يحققها تضمين هذه التكاليف كعنصر في تكلفة بند الممتلكـات والمصانع والمعدات، واستهلاكها خلال فترة الإنتاج المكتملة للتو، وتحديد تكلفة الإستهلاك كتكلفة لإنتاج أصل آخر (مخزون)، وفي هذه الحالة تشكل تكلفة الإستهلاك جزءا من تكلفة ذلك الأصـل الآخر.

إستنتاج ١٦ لاحظ المجلس أنه بسبب عدم تأثر أحكام القياس الأولية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ بالقرار اللاحق للمنشأة تسجيل البند بموجب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم، ينطبق قرار المجلس على الأصول التي تسجلها المنشأة بموجب كل معالجة.

معاملات تبادل الأصل

إستنتاج ١٧ أشارت الفقرة ٢٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أنه إذا (أ) تم شراء أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل مماثل ذو استخدام مماثل في نفس خط الأعمال وذو قيمة عادلة مماثلة (ب) أو إذا تم بيع بند الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل حصة حقوق ملكية في أصل مشابه، فإنه لا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة من المعاملة. وتكون تكلفة الأصل الجديد هو المبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه (بدلا من القيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم لقاء الأصل الجديد).

إستنتاج ١٨ كان هذا المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ منسجما مع وجهات النظر التالية:

(أ) لا ينبغي الإعتراف بالأرباح من تبادلات الأصول إلا إذا كانت التبادلات تمثل ذروة عملية الربح؛

(ب) لا تعتبر تبادلات الأصول التي يكون لها طبيعة وقيمة مماثلة حدثا جوهريا يضمن الإعتراف بالأرباح؛ و

(ج) إن اقتضاء أو السماح بالإعتراف بالأرباح من هذه التبادلات يمكن المنشآت من "جني" الأرباح عن طريق نسب القيم المتضخمة إلى الأصول المتبادلة، إذا لم يكن للأصول أسعار سوق قابلة للملاحظة في الأسواق النشطة.

إستنتاج ١٩ أثار المنهج الموضح أعلاه مسائل حول كيفية تحديد ما إذا كانت الأصول المتبادلة متشابهة في طبيعتها وقيمها. وقد قام المجلس بمراجعة هذا الموضوع ولاحظ وجهات النظر التالية:

(أ) بموجب *الإطار*، لا يعتمد الإعتراف بالدخل من تبادل الأصول على إذا ما كانت الأصول المتبادلة غير متشابهة؛

(ب) لا يتم بالضرورة الحصول على الدخل فقط في ذروة عملية الربح، وفي بعض الحالات يكون من الإعتباطي تحديد متى تصل عملية الربح إلى ذروتها؛

(ج) بشكل عام وبموجب كل من أساسي القياس بعد الإعتراف المسموح بهما بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، لا يتم تأجيل الإعتراف بالربح إلى ما بعد التاريخ الذي يتم فيه تبادل الأصول؛ و

(د) قد يؤدي إلغاء قياس "المبلغ المسجل القائم" للممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة مقابل أصول مشابهة إلى زيادة الإنسجام في قياس عمليات شراء الأصول.

إستنتاج٢٠ قرر المجلس أن يقتضي في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ضرورة قياس كافة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة مقابل الأصول غير النقدية أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية بالقيمة العادلة، باستثناء ما إذا كانت معاملة التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري أو إذا كان لا يمكن بشكل موثوق تحديد القيمة العادلة لأي من الأصول المتبادلة، عندها يتم قياس تكلفة الأصل المشترى في التبادل بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

إستنتاج٢١ أضاف المجلس اختبار "الجوهر التجاري" استجابة للإهتمام الذي ظهر حول الملاحظات التي استلمها حول مسودة العرض. وكان هذا الإهتمام، بموجب اقتراح المجلس، يتعلق بقياس المنشأة بالقيمة العادلة للأصل المشترى في المعاملة التي لا يكون لها جوهرا تجاريا، أي أنه لا يكون للمعاملة تأثير ملموس على اقتصاديات المنشأة. ووافق المجلس على أن اقتضاء تقييم للجوهر التجاري قد يساعد في التأكيد لمستخدمي البيانات المالية على أن جوهر المعاملة التي يتم فيها قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة (وغالبا ما يتم لاحقا الإعتراف في الدخل بالربح من التصرف بالأصل المنقول) هو نفس شكلها القانوني.

إستنتاج٢٢ استخلص المجلس أنه في تقييم ما إذا كانت المعاملة ذات جوهر تجاري، ينبغي على المنشأة حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية ما بعد الضريبة التي تتوقع بشكل معقول أن تحصل عليها من جزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة. وينبغي أن يعكس معدل الخصم التقييم الحالي للمنشأة للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بتلك المعاملات بدلا من تلك التي يقوم بها المشاركون في السوق.

إستنتاج٢٣ قام المجلس بتضمين اختبار "القياس الموثوق" لاستخدام القيمة العادلة لقياس هذه التبادلات لتقليل المخاطرة بأن تقوم المنشآت "بجني" الأرباح عن طريق نسب القيم المتضخمة إلى الأصول المتبادلة. وناقش المجلس خيار تغيير الطريقة التي يوصف فيه اختبار "القياس الموثوق" الخاص به، آخذا بعين الإعتبار مشروعه حول تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. لاحظ المجلس أن هذه الطريقة غير لازمة لأنه يعتقد أن إرشاداته والإرشادات الواردة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما تحمل نفس المعنى.

إستنتاج٢٤ قرر المجلس الإحتفاظ في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" بمنع الإعتراف بالإيرادات من تبادلات أو مقايضات السلع أو الخدمات التي يكون لها طبيعة وقيمة مماثلتين. ولدى المجلس على جدول أعماله مشروعا يتعلق بالإعتراف بالإيرادات ولا يقترح أن يقوم بأية تعديلات هامة على معيار المحاسبة الدولي ١٨ حتى يتم إنجاز ذلك المشروع.

القياس بعد الإعتراف

نموذج إعادة التقييم

إستنتاج ٢٥ يشارك المجلس في أنشطة البحث مع هيئات وضع المعايير الوطنية حول إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات. ويهدف هذا البحث إلى تعزيز المقاربة الدولية بين المعايير. ومن أحد القضايا المهمة هي تحديد خاصية القياس المفضلة لعمليات إعادة التقييم. ويمكن أن يؤدي هذا البحث إلى اقتراحات لتعديل معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الإستهلاك – وحدة القياس

إستنتاج ٢٦ تضمنت نقاشات المجلس حول التحسينات المحتملة لمبدأ الإستهلاك الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ دراسة وحدة القياس التي تستخدمها المنشأة لاستهلاك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها. وما كان ذو أهمية خاصة بالنسبة للمجلس هي الحالات التي تكون فيها وحدة القياس "بند كامل" حتى لو كان من الممكن أن يتكون ذلك البند من أجزاء هامة ذات أعمار إنتاجية أو أنماط استهلاك مختلفة. ولم يعتقد المجلس أنه في هذه الحالات قد أدى استخدام المنشأة لأساليب التقدير التقريبي، مثل المتوسط المرجح للعمر الإنتاجي للبند ككل، إلى استهلاك يمثل بصدق توقعات المنشأة المختلفة للأجزاء الهامة.

إستنتاج ٢٧ سعى المجلس إلى تحسين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ عن طريق الإقتراح في مسودة العرض إجراء تعديلات على الإرشادات الموجودة حول فصل البند إلى أجزاءه والقيام فيما بعد بالتوضيح في المعيار حاجة المنشأة إلى استهلاك أية أجزاء هامة من بند الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منفصل. ومن خلال القيام بذلك، تقوم المنشأة بشكل منفصل باستهلاك ما تبقى من البند.

الإستهلاك – المبلغ القابل للإستهلاك

إستنتاج ٢٨ خلال مناقشته لمبادئ الإستهلاك، أشار المجلس إلى قلقه كون النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا تنص بوضوح، بموجب نموذج التكلفة، على سبب قيام المنشأة باقتطاع القيمة المتبقية للأصل من تكلفته لتحديد مبلغه القابل للإستهلاك. ويناقش البعض بأن الهدف يتعلق بالدقة، أي تخفيض مبلغ الإستهلاك ليعكس صافي تكلفة البند. ويناقش البعض الآخر أن الهدف يتعلق بالجوانب الإقتصادية، أي وقف الإستهلاك إذا توقعت المنشأة، بسبب التضخم أو غيره، أنه خلال عمرها الإنتاجي ستزيد قيمة الأصل بمبلغ يزيد عن انخفاض قيمته.

إستنتاج ٢٩ قرر المجلس تحسين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ عن طريق توضيح الهدف من اقتطاع القيمة المتبقية في تحديد المبلغ القابل للإستهلاك للأصل. وفي القيام بذلك، لم يتبينَ المجلس بشكل كامل هدف "صافي التكلفة" أو "الجوانب الإقتصادية". وحيث أن مفهوم الإستهلاك هو أسلوب لتخصيص التكلفة، توصل المجلس إلى أن توقع المنشأة الزيادة في قيمة الأصل بسبب التضخم أو غيره لا يلغي الحاجة لاستهلاكه. لذلك قام المجلس بتغيير تعريف القيمة المتبقية ليصبح المبلغ الذي تستطيع المنشأة قبضه مقابل الأصل في الوقت الحالي (في تاريخ الإبلاغ المالي) إذا كان الأصل في حالة القدم والتلف المفترض أن يكون فيها عندما تتوقع المنشأة التصرف به. لذلك، فإن أي زيادة في القيمة المتبقية المتوقعة لأصل ما بسبب أحداث سابقة ستؤثر على المبلغ القابل للإستهلاك، أما التوقعات بحدوث تغييرات مستقبلية في القيمة المتبقية عدا عن آثار التلف المتوقعة فلا يكون لها مثل هذا التأثير.

الإستهلاك – فترة الإستهلاك

إستنتاج ٣٠ قرر المجلس ضرورة أن يشمل العمر الإنتاجي للأصل الوقت الكامل الذي يكون فيه متوفرا للإستخدام، بغض النظر عما إذا كان خلال تلك الفترة مستخدماً أو غير مستخدم. وتحدث عادة فترات توقف استخدام الأصل إما بعد أن يتم مباشرة شراء الأصل ومباشرة قبل أن يتم التصرف به، ويكون الأصل في الحالة الأخيرة إما محتفظ به برسم البيع أو لشكل آخر من أشكال التصرف.

إستنتاج ٣١ توصل المجلس إلى أنه سواء كان الأصل غير مستخدم أم لا فإنه من الملائم أن يتم استهلاك الأصل ذي العمر الإنتاجي المحدود حتى تعكس البيانات المالية استهلاك الخدمات المستقبلية المتوقعة للأصل الذي يحدث عندما يتم الإحتفاظ به. وقد ناقش المجلس المسألة ولكنه قرر عدم تناول موضوع قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع. وتوصل المجلس إلى أن تطبيق نموذج قياس مختلف على الأصول المحتفظ بها برسم البيع – والتي يمكن أن تكون مستخدمة أو غير مستخدمة – هو مسألة مختلفة وتقع خارج نطاق مشروع التحسينات.

إستنتاج ٣٢ قام المجلس في تموز من عام ٢٠٠٣ بنشر مسودة العرض ٤ *التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة*. وتم نشر هذه المسودة كجزء من مشروع المقاربة قصير الأجل التابع للمجلس، والذي كان نطاقه أوسع من نطاق مشروع التحسينات. وفي مسودة العرض ٤، اقترح المجلس أنه ينبغي على المنشأة تصنيف بعض من أصولها "المحتفظ بها برسم البيع" إذا تمت تلبية معايير محددة. واقترح المجلس، من بين أمور أخرى، أنه ينبغي على المنشأة التوقف عن

استهلاك الأصل المصنف بهذه الطريقة، بغض النظر عما إذا كان الأصل غير مستخدم. وقد كان الأساس الذي ارتكز عليه هذا الإقتراح هو أنه سيتم استرداد المبلغ المسجل للأصل المحتفظ به برسم البيع بشكل رئيسي عن طريق البيع بدلا من العمليات المستقبلية، لذلك ينبغي أن تكون محاسبة الأصل عملية تقييم وليس عملية تخصيص. وسيقوم المجلس بتعديل معيار المحاسبة الدولي ١٦ وفقا لذلك عند صياغة مسودة العرض ٤ بشكلها النهائي.

الإستهلاك - نموذج الإستهلاك

إستنتاج ٣٣ قام المجلس بدراسة كيف ينبغي على المنشأة محاسبة التغيير في طريقة الإستهلاك وتوصل إلى أن التغيير في طريقة الإستهلاك هو تغيير في الأسلوب المستخدم لتطبيق السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة للإعتراف بالإستهلاك حيث يتم استهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل. لذلك فإنه يعد تغييرا في التقدير المحاسبي.

إلغاء الإعتراف

تاريخ إلغاء الإعتراف

إستنتاج ٣٤ قرر المجلس أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبدأ الإعتراف بالإيرادات الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" فيما يخص مبيعات السلع على أرباحه من بيع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. وتضمن المتطلبات في ذلك المبدأ الصدق في تمثيل الإيرادات المعترف بها الخاصة بالمنشأة. إن مصداقية التمثيل هي أيضا الهدف المناسب لأرباح المنشأة المعترف بها. إلا أنه في معيار المحاسبة الدولي ١٦ تؤدي معايير مبدأ الإعتراف بالإيرادات إلى إلغاء الإعتراف بالأصل المتصرف به بدلا من الإعتراف بالعوائد المقبوضة. ويمكن أن يؤدي تطبيق المبدأ بدلا من ذلك على الإعتراف بالعوائد إلى نتيجة أن تقوم المنشأة بالإعتراف بالربح المؤجل. ولا تلبي الأرباح المؤجلة تعريف الإلتزام بموجب *الإطار*. لذلك قرر المجلس أن المنشأة لا تقوم بإلغاء الإعتراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتم تلبية المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ المتعلقة بالإعتراف بالإيرادات من بيع السلع.

تصنيف الربح

إستنتاج ٣٥ على الرغم من أن المجلس توصل إلى ضرورة قيام المنشأة بتطبيق مبدأ الإعتراف بالإيرادات من بيع السلع على اعترافه بالأرباح من عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات، توصل المجلس إلى أنه ينبغي أن تختلف مناهج عرض بيان الدخل. كما استنتج المجلس بأن يأخذ مستخدمو البيانات المالية بعين الإعتبار هذه الأرباح والعوائد من بيع المنشأة للسلع في سياق أنشطتها الإعتيادية بشكل مختلف في تقييمهم للنتائج الماضية للمنشأة وتقديراتهم للتدفقات النقدية المستقبلية. وهذا لأنه من المرجح أن تتكرر الإيرادات من بيع السلع في مبالغ قابلة للمقارنة بشكل أكبر من الأرباح المتأتية من مبيعات بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ووفقا لذلك، توصل المجلس إلى أنه لا ينبغي على المنشأة تصنيف الأرباح من عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات كإيرادات.

الأحكام الإنتقالية

إستنتاج ٣٦ توصل المجلس إلى أنه من غير الممكن للمنشأة أن تحدد بأثر رجعي ما إذا كانت المعاملة السابقة التي ترتبط بتبادل الأصول غير النقدية ذات جوهر تجاري. وذلك لأنه قد لا يكون من

الممكن للإدارة أن تتجنب استخدام الفهم التحليلي في القيام بالتقديرات اللازمة ابتداءاً من تواريخ سابقة. وعليه، قرر المجلس أنه وفقا لأحكام معيار المحاسبة الدولي ٨ ينبغي أن تقوم المنشأة بأخذ الجوهر التجاري بعين الإعتبار فقط في تقييم القياس الأولي للمعاملات المستقبلية التي ترتبط بتبادل الأصول غير النقدية.

ملخص التغييرات من مسودة العرض

إستنتاج ٣٧ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن اقتراحات مسودة العرض للمعيار المنقح:

(أ) احتوت مسودة العرض مبدأين للإعتراف، ينطبق أحدهما على النفقات اللاحقة على البنود القائمة للممتلكات والمصانع والمعدات. ويحتوي المعيار على مبدأ اعتراف واحد ينطبق على التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء البند والتكاليف المتكبدة لاحقا للإضافة إلى البند أو استبدال جزء منه أو خدمته. وتقوم المنشأة بتطبيق مبدأ الإعتراف على التكاليف الأخيرة في الوقت الذي تتكبدها فيه.

(ب) بموجب المنهج المقترح في مسودة العرض، تقيس المنشأة بند الممتلكات والمصانع والمعدات المشترى مقابل أصل غير نقدي بالقيمة العادلة بغض النظر عما إذا كانت معاملة التبادل الذي تم شرائه فيها ذات جوهر تجاري. وبموجب المعيار، يعتبر الإفتقار إلى الجوهر التجاري سببا وراء قيام المنشأة بقياس الأصل المشترى بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

(ج) وبالمقارنة مع المعيار، لم تنص مسودة العرض بنفس الوضوح على المبدأ الذي يفيد بأن المنشأة تستهلك بشكل منفصل على الأقل أجزاء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات التي تكون ذات تكلفة كبيرة.

(د) بموجب المنهج المقترح في مسودة العرض، تقوم المنشأة بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل من بند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا اعترفت في المبلغ المسجل للأصل بتكلفة الإستبدال بموجب مبدأ الإعتراف العام. وفي المعيار، تقوم المنشأة أيضا بتطبيق هذا المنهج على استبدال جزء من البند الذي لا يتم استهلاكه بشكل منفصل.

(هـ) وفي الصياغة النهائية للمعيار، حدد المجلس المزيد من التعديلات المترتبة الضرورية على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ومعايير المحاسبة الدولية ١٤ و٣٤ و٣٦ و٣٧ و٣٨ و٤٠ والتفسيرات ١٣ و٢١ و٢٢ و٣٢.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول على نطاق واسع نفس الموضوع على الرغم من اختلاف الإرشادات.

كما يشير أيضا الى توافق المتطلبات في التفسير-١٤ والتفسير ٢٣ في النسخة الحالية من المعيار ٨.

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٦	الفقرة الحالية في المعيار ١٦
الهدف	١
١	٢
٢	٣
٣	٤
٤	٥
٥	لا يوجد
٦	٦
٧	٧
٨	لا يوجد
٩	لا يوجد
١٠	لا يوجد
١١	٩، ٩
١٢	٤٣-٤٩
١٣	١١
١٤	١٥
١٥	١٦-١٨
١٦	٢٣
١٧	١٩، ٢٠
١٨	٢٢
١٩	٢٧
٢٠	٢٨
٢١	٢٦
٢٢	لا يوجد
٢٣	لا يوجد
٢٤	لا يوجد
٢٥	لا يوجد
٢٦	لا يوجد

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٦	الفقرة الحالية في المعيار ١٦
٢٧	١٣
٢٨	٣٠
٢٩	٣١
٣٠	٣٢
٣١	٣٢، ٣٣
٣٢	٣٤
٣٣	٣٥
٣٤	٣٦
٣٥	٣٧
٣٦	٣٨
٣٧	٣٩
٣٨	٤٠
٣٩	٤١
٤٠	٤٢
٤١	٤٨، ٥٠، ٦٠
٤٢	٥٢
٤٣	٥٦
٤٤	٥٧
٤٥	٥٨
٤٦	٥١، ٥٣
٤٧	٦٢
٤٨	٤٩
٤٩	٥١
٥٠	لا يوجد
٥١	لا يوجد
٥٢	٦١
٥٣	٦٣

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٦	الفقرة الحالية في المعيار ١٦
٥٤	لا يوجد
٥٥	٦٧
٥٦	٦٨، ٧١
٥٧	لا يوجد
٥٨	٦٩
٥٩	٥٥
٦٠	٧٣
٦١	٧٤
٦٢	٧٥
٦٣	٧٦
٦٤	٧٧
٦٥	٧٨
٦٦	٧٩
٦٧	٨١
٦٨	٨٢، ٨٣
التفسير-١٤	٦٥، ٦٦
التفسير-١٤	١٤
لا يوجد	١٠
لا يوجد	١٢
لا يوجد	٢١
لا يوجد	٢٤، ٢٥
لا يوجد	٢٩
لا يوجد	٥٤
لا يوجد	٥٩
لا يوجد	٧٠
لا يوجد	٧٢
لا يوجد	٨٠-٨٢

معيار المحاسبة الدولي ١٧

عقود الإيجـــار

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ "*عقود الإيجار*" مبين في الفقرة ١-٧٠ و الملحق . تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"* (معيار المحاسبة الدولي ١٧) محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل ١٩٩٧) ، ويطبق على الفترات المحاسبية التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ .

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٧

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١٧ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ تمثل الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٧ في إجراء مراجعة محدودة لتوضيح تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني وإلغاء البدائل المحاسبية للتكاليف المباشرة الأولية في البيانات المالية للمؤجرين.

مقدمة ٤ ولأن جدول أعمال المجلس يتضمن مشروعا حول عقود الإيجار، لم يعد المجلس دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة عقود الإيجار المشمول في معيار المحاسبة الدولي ١٧. ولنفس السبب، قرر المجلس عدم تضمين التفسيرات ذات الصلة في معيار المحاسبة الدولي ١٧.

التغييرات الرئيسية

النطاق

مقدمة ٥ على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *" الإستثمارات العقارية"* يحدد نماذج القياس التي يمكن تطبيقها على الإستثمارات العقارية المحتفظ بها، إلا أنه يقتضي إستخدام منهجية محاسبة عقود الإيجار التمويلية المبينة في هذا المعيار للإستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار.

التعريفات

التكاليف المباشرة الأولية

مقدمة ٦ التكاليف المباشرة الأولية هي التكاليف المتزايدة التي تُنسب بشكل مباشر لمفاوضة وترتيب عقد الإيجار. وقد تم تعديل تعريف سعر الفائدة الذي يتضمنه عقد الإيجار لتوضيح أن معدل الخصم هو الذي يؤدي إلى القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا وأية قيمة متبقية غير مضمونة تساوي القيمة العادلة للأصل المؤجر إضافة إلى التكاليف المباشرة الأولية للمؤجر.

بداية عقد الإيجار/ بدء مدة عقد الإيجار

مقدمة ٧ يميز هذا المعيار بين بداية عقد الإيجار (عندما يتم تصنيف عقود الإيجار) وبدء مدة عقد الإيجار (عندما يحدث الإعتراف).

الدخل التمويلي غير المكتسب/ صافي الإستثمار في عقد الإيجار

مقدمة ٨ تم تبسيط تعريف هذه المصطلحات وتم تفسيرها بوضوح أكبر لإكمال التغييرات المرتبطة بالتكاليف المباشرة الأولية المشار إليها في الفقرات "مقدمة ١٠ – مقدمة ١٢" والتغيير في تعريف سعر الفائدة المتضمن في عقد الإيجار المشار إليه في الفقرة "مقدمة ٦".

تصنيف عقود الإيجار

مقدمة ٩ عند تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني، تدرس المنشأة عادة عنصري الأراضي والمباني بشكل منفصل. ويتم تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين عنصري الأراضي والمباني بالتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص العقارات المؤجرة في عنصري الأراضي والمباني في عقد الإيجار. ويتم عادة تصنيف عنصر الأرض على أنه عقد إيجار تشغيلي ما لم تنتقل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار. ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي عن طريق تطبيق معايير التصنيف في المعيار.

التكاليف المباشرة الأولية

مقدمة ١٠ يقوم المؤجرون بتضمين التكاليف المباشرة المتكبدة في التفاوض حول عقد الإيجار في القياس الأولي للذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي. ولا تنطبق هذه المعالجة على المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار، حيث يعترف هؤلاء بتكاليف هذا النوع كمصروف عندما يتم الإعتراف بربح البيع.

مقدمة ١١ يتم إضافة التكاليف المباشرة الأولية التي يتكبدها المؤجرون عند التفاوض حول عقد الإيجار التشغيلي إلى المبلغ المسجل للأصل المؤجر ويتم الإعتراف بها خلال مدة عقد الإيجار على نفس الأساس الذي يتم وفقا له الإعتراف بدخل عقد الإيجار.

مقدمة ١٢ لا يسمح المعيار بأن يتم تحميل التكاليف المباشرة الأولية للمؤجرين كمصاريف عند تكبدها.

الأحكام الإنتقالية

مقدمة ١٣ وكما نوقش في الفقرة ٦٨ من المعيار، يُطلب من المنشأة التي قامت سابقا بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المنقح عام ١٩٩٧) تطبيق التعديلات التي شملها هذا المعيار بأثر رجعي لكافة عقود الإيجار، أو إذا لم يتم بأثر رجعي تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المنقح عام ١٩٩٧)، لكافة عقود الإيجار التي أبرمتها منذ أن قامت بتطبيق ذلك المعيار للمرة الأولى.

معيار المحاسبة الدولي ١٧

عقود الإيجـــار

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقد الإيجار في علاقاتهما.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار عدا ما يلي :

(أ) اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو إستخدام المعادن، النفط الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة؛ و

(ب) اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل أفلام الصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والألعاب والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.

على أنه يجب عدم تطبيق هذا المعيار على القياس من قبل:

(أ) مستأجروا الإستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية(أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*")؛

(ب) مؤجروا الإستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*")؛

(ج) مستأجروا الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*")؛ أو

(د) مؤجروا الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١).

٣ ينطبق هذا المعيار على الإتفاقيات التي تحول حق إستعمال الأصول حتى وإن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول، ومن ناحية أخرى لا ينطبق هذا المعيار على الإتفاقيات التي هي عقود للخدمات التي لا تحول حق إستخدام الأصول من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر.

تعريفات

٤ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي :

عقد الإيجار **هو اتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق إستخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.**

عقد الإيجار التمويلي **هو عقد يحيل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل وقد يتم او لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر.**

عقد الإيجار التشغيلي **هو عقد إيجار عدا عن عقد الإيجار التمويلي.**

عقد الإيجار غير القابل للإلغاء **هو العقد الذي يمكن إلغاؤه فقط في الحالات التالية :**

(أ) عند حدوث بند طارئ بعيد الإحتمال؛

(ب) بإذن من المؤجر؛

(ج) إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل له مع نفس المؤجر؛ أو

(د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث يبدو عند بدء عقد الإيجار ان استمراره مؤكد بشكل معقول.

بدء عقد الإيجار هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو إلتزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لاتفاقية الإيجار، في هذا التاريخ:

(أ) عقد الإيجار يصنف كعقد ايجار تشغيلي أو تمويلي؛ و

(ب) في حالة عقد الإيجار التمويلي، المبلغ المعترف به في بداية عقد الإيجار كبند محدد.

بدء مدة عقد الإيجار هو التاريخ الذي يحق للمستأجر منه ممارسة حقه في إستخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الإعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات أو الدخل أو المصاريف الناتجة من عقد الإيجار، حسبما يكون مناسبا).

مدة عقد الإيجار هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد خلالها المستأجر لاستئجار الأصل إلى جانب أية فترات إضافية يملك المستأجر فيها الخيار بمتابعة استئجار الأصل، مع أو بدون دفعات إضافية، عندما يكون من المؤكد بشكل منطقي في بداية عقد الإيجار أن المستأجر سيقوم بممارسة الخيار.

الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار هي المبالغ التي يدفعها المستأجر أو قد يطلب منه دفعها طيلة مدة عقد الإيجار، باستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيقوم المؤجر بدفعها واستردادها بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) بالنسبة للمستأجر، أية مبالغ مضمونة من قبله أو من قبل طرف مرتبط به؛ أو

(ب) بالنسبة للمؤجر، أي مبلغ للقيمة المتبقية مضمون له من قبل أي من:

(١) المستأجر؛

(٢) طرف مرتبط بالمستأجر؛ أو

(٣) طرف ثالث مستقل قادر مالياً على الوفاء بهذا الضمان.

على انه إذا كان للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة هذا الخيار، أي عند بدء عقد الإيجار فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل الحد الأدنى من المبالغ المستحقة الدفع طيلة مدة عقد الإيجار بالإضافة إلى الدفعة المطلوبة لممارسة حق خيار الشراء هذا.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مقابلة استبدال أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية على أساس تجاري بحت.

العمر الإقتصادي هو إما:

(أ) الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قابلاً للإستعمال إقتصادياً من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو

(ب) عدد *وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.*

العمر النافع هي الفترة الباقية المقدرة من بدء مدة عقد الإيجار، دون أن تحددها مدة عقد الإيجار والتي يتوقع خلالها أن يستهلك المشروع المنافع الإقتصادية للأصول.

القيمة المتبقية المضمونة هي :

(أ) بالنسبة للمستأجر تلك الجزء من القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر، أو من قبل طرف له علاقة بالمستأجر، (قيمة الضمان هي الحد الأعلى من المبلغ الذي يمكن في أي حال أن، يصبح مستحق الدفع)؛ و

(ب) بالنسبة للمؤجر تلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر والذي هو قادر مادياً على الوفاء بالإلتزامات بموجب الضمان.

القيمة المتبقية غير المضمونة هي تلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي لا يضمن المؤجر تحقيقه أو مضمونه فقط من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

دخل التمويل غير المكتسب هو الفرق بين:

(أ) صافي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر، و

(ب) القيمة الحالية للبند (أ) أعلاه حسب سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

صافي الإستثمار في عقد الإيجار هو الفرق بين

(أ) إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار، و

(ب) صافي الإستثمار في عقد الإيجار.

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار هو سعر الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل القيمة الإجمالية لما يلي مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر (أ) الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار؛ و (ب)القيمة المتبقية غير المضمونة (١) القيمة العادلة للأصل المؤجر (أي من المصاريف الأولية المباشرة للمؤجر.

سعر الفائدة الإضافي على الإقتراض للمستأجر هو سعر الفائدة الذي يجب أن يدفعه المستأجر في عقد إيجار مشابه، أو إذا كان من غير الممكن تحديد ذلك، السعر الذي كان سيتحمله المستأجر عند بدء عقد الإيجار لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى فترة مماثلة ومع ضمان مماثل.

الإيجار المحتمل **هو ذلك الجزء من دفعات الإيجار غير محدد المبلغ، ولكنه مبني على عامل عدا عن مجرد مرور الوقت (مثال ذلك النسبة المئوية للمبيعات، مقدار الإستعمال، مؤشرات السعر، أسعار الفائدة في السوق).**

٥ قد تتضمن اتفاقية أو إلتزام الإيجار نصا معينا لتعديل دفعات الإيجار للتغييرات في تكلفة إنشاء أو شراء الممتلكات المؤجرة أو للتغييرات في بعض المقاييس الأخرى للتكلفة أو القيمة، مثل مستويات السعر العامة، أو في تكاليف تمويل الإيجار الخاصة بالمؤجر خلال الفترة بين بداية عقد الإيجار وبدء مدة عقد الإيجار. وإذا كان الحال كذلك، يُعتبر أثر أي من هذه التغييرات على أنه حدث في بداية عقد الإيجار لأغراض هذا المعيار.

٦ يشمل تعريف عقد الإيجار العقود الخاصة باستئجار أصل التي تحتوي على شرط يعطي المستأجر الخيار في الحصول على حق ملكية الأصل عند الوفاء بشروط متفق عليها، وهذه العقود تعرف أحياناً بعقود الشراء بالتقسيط.

تصنيف عقود الإيجار

٧ إن تصنيف عقود الإيجار في هذا المعيار مبني على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المستأجر، وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقنية القديمة ومن التغيرات في العائد بسبب الظروف الإقتصادية المتغيرة ويمكن أن تتمثل المكافآت بتوقع أرباح من العمليات على مدى العمر الإقتصادي للأصل والحصول على كسب من زيادة قيمة الأصل أو تحقيق قيمة متبقية.

٨ **يصنف عقد الإيجار على انه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية، ويصنف عقد الإيجار على انه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية.**

٩ حيث أن العملية بين المؤجر والمستأجر مبنية على اتفاقية إيجار مشتركة لكلا الطرفين فانه من المناسب إستعمال تعريفات ثابتة. وتطبيق هذه التعريفات على الظروف المختلفة للطرفين قد ينجم عنه أحياناً تصنيف نفس عقد الإيجار بشكل مختلف من كليهما. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا استفاد المؤجر من ضمان القيمة المتبقية الذي يوفره طرف ليس له علاقة بالمستأجر.

١٠ إن كون عقد الإيجار عقد تمويلي أو عقد تشغيلي يعتمد على جوهر العملية وليس على شكل العقد*، وفيما يلي أمثلة على الحالات التي تؤدي عادة إلى تصنيف عقد الإيجار على انه عقد تمويلي:

(أ) العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار؛

* أنظر أيضا التفسير – ٢٧ ، *تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*.

(ب) عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق؛

(ج) عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الإقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية.

(د) إذا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعلياً على الأقل كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر؛ و

(هـ) إذا كانت الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط إستخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.

١١ فيما يلي المؤشرات على الحالات التي تستطيع كذلك فردياً أو جماعياً أن تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار على انه عقد إيجار تمويلي:

(أ) إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالالغاء؛

(ب) إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المتبقي (على سبيل المثال على شكل رديات إيجار مساوية لمعظم عوائد المبيعات في نهاية عقد الإيجار)؛ و

(ج) إذا كان للمستأجر القدرة على الإستمرار في الإستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الإيجار السائد في السوق.

١٢ إن الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و١١ ليست دائما حاسمة. وإذا كان واضحا من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية للملكية، يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا انتقلت ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة مساوية لقيمته العادلة في ذلك الوقت، أو إذا كانت هناك إيجارات مشروطة، ونتيجة لها لا يملك المستأجر كافة هذه المخاطر والمكافآت.

١٣ يتم تصنيف عقد الإيجار عند بدء مدته، وإذا اتفق المستأجر والمؤجر في أي وقت على تغيير أحكام الإيجار عدا من خلال تجديده بأسلوب كان سينجم عنه تصنيف مختلف لعقد الإيجار بموجب المعايير الواردة في الفقرات ٧ إلى ١٢ لو أن الأحكام التي تم تغييرها كانت سارية عند بدء مدة العقد فان الإتفاقية المعدلة تعتبر اتفاقية جديدة سارية على مدى فترتها، على أن التغيرات في التقديرات (مثال ذلك التغيرات في تقديرات العمر الإقتصادي أو القيمة المتبقية للأملاك المؤجرة) أو التغيرات في الظروف (مثال ذلك عدم الوفاء من جانب المستأجر) لا ينشأ عنها تصنيف جديد لعقد الإيجار للأغراض المحاسبية.

١٤ تصنف عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والمباني على إنها عقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بنفس الطريقة التي تصنف بها عقود إيجار الأصول الأخرى، على أن من خصائص الأرض أن عمرها الإقتصادي غير محدود، وإذا لم يكن من المتوقع أن ينتقل حق الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار فأن المستأجر لا يتحمل بشكل جوهري جميع المنافع والمخاطر المتعلقة بالملكية، والعلاوة التي تدفع لمثل هذه الحيازة الإيجارية تمثل دفعات إيجار مقدمة يتم إطفاؤها على مدى فترة الإيجار حسب نمط المنافع المقدمة.

١٥ يُؤخذ بعين الإعتبار عنصري الأراضي والمباني في عقد إيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل لأغراض تصنيف عقد الإيجار. وإذا كان من المتوقع انتقال الملكية في كلا العنصرين إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار، يتم تصنيف كلا العنصرين على أنهما عقد إيجار تمويلي، سواءاً تم تحليلهما على أنهما عقد إيجار واحد أو عقدين، ما لم يكن من الواضح من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية لملكية عنصر واحد أو كلا العنصرين. وعندما يكون للأرض عمر إقتصادي غير محدد، يتم عادة تصنيف عنصر الأرض على أنه عقد إيجار تشغيلي ما لم يكن يُتوقع انتقال الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار وفقا للفقرة ١٤. ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي وفقا للفقرات ٧- ١٣.

١٦ ومتى كان من الضروري تصنيف ومحاسبة عقد إيجار الأراضي والمباني، يتم تخصيص دفعات الإيجار الدنيا (بما في ذلك أية دفعات مقدمة مقطوعة) بين عنصري الأراضي والمباني بالتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص العقارات المؤجرة في عنصري الأراضي والمباني من عقد الإيجار في بدايته. وإذا لم يكن من الممكن تخصيص دفعات الإيجار بشكل موثوق بين هذين العنصرين، يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على انه عقد إيجار تمويلي، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين هما عبارة عن عقود إيجار تشغيلية، وفي هذه الحالة يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.

١٧ فيما يخص عقد إيجار الأراضي والمباني الذي يكون فيه المبلغ الذي يتم الإعتراف به بشكل أولي لعنصر الأرض وفقا للفقرة ٢٠ غير هام، يمكن معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار ويتم تصنيفها على أنها عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي وفقا للفقرات ٧-١٣. وفي هذه الحالة، يُعتبر العمر الإقتصادي للمباني على أنه العمر الإقتصادي لكامل الأصل المؤجر.

١٨ لا يُطلب القياس المنفصل لعنصري الأراضي والمباني عندما يتم تصنيف حصة المستأجر في كل من الأراضي والمباني إستثمارات عقارية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ ويتم تبني نموذج القيمة العادلة. وتكون الحسابات المفصلة مطلوبة لهذا التقييم فقط إذا كان تصنيف أحد العنصرين أو كليهما غير مؤكد.

١٩ وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، من الممكن للمستأجر أن يقوم بتصنيف حصة الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها إستثمارات عقارية. وإذا قام المستأجر بذلك، تتم محاسبة حصة الممتلكات كما لو أنها كانت عقد إيجار تمويلي وبالإضافة إلى ذلك يتم إستخدام نموذج القيمة العادلة للأصل المعترف به. ويستمر المستأجر بمحاسبة عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، حتى إذا أدى حدث لاحق إلى التغيير من طبيعة حصة المستأجر في الممتلكات بحيث لا يتم بعد الآن تصنيفها كإستثمارات عقارية. وستكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، إذا قام المستأجر:

(أ) بشغل الممتلكات والتي يتم نقلها فيما بعد إلى الممتلكات التي يشغلها المالك بتكلفة افتراضية تساوي قيمتها العادلة في تاريخ التغيير في الإستخدام؛ أو

(ب) بمنح عقد إيجار من الباطن ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية لملكية الحصة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة. وتتم محاسبة عقد الإيجار من الباطن من قبل المستأجر على أنه عقد إيجار تمويلي بالنسبة للطرف الثالث، على الرغم من أنه قد تتم محاسبته كعقد إيجار تشغيلي من قبل الطرف الثالث.

عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

عقود الإيجار التمويلية

الإعتراف الأولي

٢٠ يجب على المستأجرين الإعتراف بعقود الإيجار التمويلي على إنها أصول والتزامات في ميزانياتهم العمومية بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للممتلكات المستأجرة، أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار، وعند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار يكون عامل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من الممكن تحديده عملياً، وإذا لم يكن ذلك ممكناً لتحديد عدم حدوث ذلك، يُستخدم معدل الإقتراض التراكمي للمستأجر. ويتم إضافة أية تكاليف مباشرة أولية خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المعترف به كأصل.

٢١ تتم محاسبة وعرض العمليات والأحداث حسب جوهرها وحقيقتها المالية وليس حسب شكلها القانوني فقط، وبينما يحدد الشكل القانوني لاتفاقية إيجار بأنه لا يمكن للمستأجر أن يحصل على حق ملكية قانوني في الأصل المؤجر، فأنه في حالة عقود الإيجار التمويلي يشير الجوهر والحقيقة المالية إلى أن المستأجر يحصل على المنافع الإقتصادية من إستعمال الأصل المستأجر خلال معظم عمره الإنتاجي مقابل إلتزامه بدفع مبلغ مقابل ذلك للحق مساو تقريباً للقيمة العادلة للأصل ومصروف التمويل المتعلق به.

٢٢ إذا لم يتم إظهار عمليات الإيجار هذه في الميزانية العمومية للمستأجر فأن الموارد الإقتصادية ومستوى الإلتزامات للمشروع تكون قد ظهرت بأقل من حقيقتها، وبذلك تحرف النسب المالية وعلى ذلك من المناسب الإعتراف بعقد الإيجار التمويلي في الميزانية العمومية للمستأجر كأصل وإلتزام لسداد دفعات الإيجار المستقبلية، وفي بداية عقد الإيجار يتم الإعتراف بالأصل والإلتزام المتعلقين بدفعات الإيجار المستقبلية في الميزانية العمومية بمقدار نفس المبالغ.

٢٣ ليس من المناسب بالنسبة للإلتزامات الخاصة بالأصول المستأجرة أن يتم عرضها في البيانات المالية كخصم من الأصول المستأجرة، وإذا تم من أجل عرض الإلتزامات في صدر الميزانية العمومية إجراء تمييز بين الإلتزامات المتداولة وغير المتداولة فأنه يتم عمل نفس التمييز لإلتزامات عقد الإيجار.

٢٤ كثيراً ما يتم تكبد تكاليف مباشرة أولية فيما يتعلق بأنشطة إيجار محددة كما في التفاوض بشان ترتيبات الإيجار وتأمينها، والتكاليف التي تحدد على انها تعود بشكل مباشر للأنشطة التي يقوم بها المستأجر لعقد إيجار تمويلي يتم إدخالها كجزء من المبلغ المعترف به كأصل بموجب عقد الإيجار.

الإعتراف اللاحق

٢٥ يجب تقسيم دفعات الإيجار بين تكلفة التمويل وتخفيض الإلتزام القائم، كما يجب أن توزع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار لإنتاج سعر فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من المطلوب لكل فترة.

٢٦ من ناحية عملية عند توزيع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار يمكن إستعمال شكل ما من أشكال التقريب من أجل تسهيل عملية الحساب.

٢٧ ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي مصروف إستهلاك للأصول القابلة للإستهلاك وكذلك مصروف تمويل لكل فترة محاسبية، ويجب ان تكون سياسة الإستهلاك للأصول المؤجرة القابلة للإستهلاك متفقة مع السياسة الخاصة بالأصول المملوكة القابلة للإستهلاك، ويجب حساب الإستهلاك المعترف به بناءً على الأساس المبين في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *الأصول غير الملموسة*". وإذا لم يتوفر تأكيد معقول بان ملكية الأصل ستنتقل في نهاية عقد الإيجار إلى المستأجر فانه يجب إستهلاك الأصل بالكامل على مدى مدة العقد او عمره الإنتاجي، أيهما أقصر.

٢٨ يتم توزيع المبلغ القابل للإستهلاك لأصل مؤجر على كل فترة محاسبية خلال فترة الإستعمال المتوقعة على أساس منتظم يتفق مع سياسة الإستهلاك التي يتبناها المستأجر فيما يتعلق بالأصول المملوكة القابلة للإستهلاك، وإذا كان هناك تأكيد معقول بان المستأجر سيحصل على الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار تكون فترة الإستعمال المتوقعة هي العمر النافع للأصل، وخلافاً لذلك يتم إستهلاك الأصل على مدى مدة عقد الإيجار أو عمره النافع أيهما أقصر.

٢٩ قلما يتساوى مبلغ مصروف الإستهلاك للأصل ومصروف التمويل للفترة مع دفعات الإيجار المستحقة للفترة، وعلى ذلك ليس من المناسب الإعتراف ببساطة بدفعات الإيجار المستحقة كمصروف في بيان الدخل، وتبعا لذلك ليس من المحتمل أن يتساوى الأصل والإلتزام بعد بدء عقد الإيجار.

٣٠ من أجل تحديد ما إذا كان أصل مؤجر قد انخفضت قيمته، يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦" *انخفاض قيمة الأصول*".

٣١ يجب على المستأجر بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ " *الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" إجراء الإفصاحات التالية بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي :

(أ) لكل فئة من الأصول الإفصاح عن صافي القيمة المرحلة في تاريخ الميزانية العمومية.

(ب) مطابقة بين إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية وقيمتها الحالية، علاوة على ذلك يجب على المشروع أن يفصح عن إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية وقيمتها الحالية لكل فترة من الفترات التالية:

(١) فترة لا تزيد عن سنة واحدة؛

(٢) فترة لا تزيد عن سنة واحدة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات؛

(ج) الإيجارات المحتملة المعترف بها في الدخل للفترة.

(د) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع استلامها في تاريخ الميزانية العمومية بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء.

(هـ) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر بما في ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(١) الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار الطارئة؛

(٢) وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة؛

(٣) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار مثل القيود الخاصة بأرباح الأسهم والدين الإضافي وإجراء تأجيرات أخرى.

٣٢ إضافة إلى ذلك المتطلبات الخاصة بالإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي٤٠، ومعيار المحاسبة الدولي ٤١، تطبق على الأصول المستأجرة بموجب الإيجار التمويلي.

عقود الإيجار التشغيلية

٣٣ **يجب الإعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقد الإيجار التشغيلي كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار، إلاّ إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم.** *

٣٤ بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي يتم الإعتراف بدفعات الإيجار (بإستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس آخر منتظم يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم، حتى ولو لم تكن الدفعات على نفس ذلك الأساس.

٣٥ **يجب على المستأجر بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي :**

(أ) إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود إيجار غير قابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية :

(١) فترة لا تزيد عن سنة واحدة؛

(٢) فترة تزيد عن سنه واحدة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات.

(ب) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع إستلامها في تاريخ الميزانية العمومية بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء.

(ج) دفعات الإيجار والإيجار من الباطن المعترف بها في الدخل للفترة مع مبالغ منفصلة للحد الأدنى من الدفعات والإيجارات المحتملة ودفعات الإيجار من الباطن

(د) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر بما في ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(١) الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار الطارئة؛

(٢) وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة؛ و

(٣) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار مثل القيود الخاصة بأرباح الأسهم والدين الإضافي وإجراء تأجيرات أخرى.

---

* أنظر أيضاً التفسير – ١٥، *عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز.*

عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

عقود الإيجار التمويلية

الإعتراف الأولي

٣٦ **يجب على المؤجرين الإعتراف بالأصول التي هي في حوزتهم بموجب عقد إيجار تمويلي في ميزانياتهم العمومية وعرضها كذمة مدينة بمقدار مبلغ مساو لصافي الإستثمار في عقد الإيجار.**

٣٧ بموجب عقد الإيجار التمويلي يتم بشكل جوهري تحويل جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية القانونية من قبل المؤجر، وهكذا فان دفعة الإيجار المستحقة القبض تعامل من قبل المؤجر على أنها سداد للمبلغ ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة المؤجر عن إستثماره وخدماته.

٣٨ كثيراً ما يتحمل المؤجرون عند التفاوض والترتيب لعقد ايجار تكاليف مباشرة أولية مثل العمولات والرسوم القانونية، والتكاليف الداخلية المنسوب مباشرة الى التفاوض وترتيب عقد ايجار. ولا تشمل هذه التكاليف المصاريف غير المباشرة العامة مثل تلك التي يتم تكبدها من قبل فريق المبيعات والتسويق. بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية غير تلك التي ترتبط بالمؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار، يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في القياس الأولي للذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي وتخفيض مبلغ الدخل المعترف به خلال مدة عقد الإيجار. ويتم تحديد سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة يتم فيها تضمين التكاليف المباشرة الأولية تلقائيا في الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لإضافتها بشكل منفصل. ويتم استثناء التكاليف المتكبدة من قبل المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وترتيب عقد الإيجار من صافي الإستثمار في عقد الإيجار ويتم الإعتراف بها كمصروف عندما يتم الإعتراف بربح البيع، والذي يعد طبيعيا بالنسبة لعقد الإيجار التمويلي في بدء مدة عقد الإيجار.

الإعتراف اللاحق

٣٩ **يجب أن يكون الإعتراف بالدخل التمويلي بناءً على نمط يعكس نسبة عائد دوري ثابت على صافي إستثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي.**

٤٠ يهدف المؤجر إلى توزيع دخل التمويل على مدة عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي، وتوزيع الدخل هذا هو بناءً على نمط يعكس عائداً دورياً ثابتاً على صافي إستثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي، وبالنسبة لدفعات الإيجار المتعلقة بالفترة المحاسبية باستثناء تكاليف الخدمات فإنه يتم تطبيقها مقابل إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار، وذلك لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المكتسب.

٤١ يتم بشكل منتظم مراجعة تقديرات القيم المتبقية غير المضمونة عند حساب إجمالي إستثمار المؤجر في عقد الإيجار، وإذا كان هناك انخفاض في تقديرات القيمة المتبقية غير المضمونة فانه يتم تعديل توزيع الدخل على مدى مدة عقد الإيجار، ويتم الإعتراف في الحال بأي انخفاض في المبالغ التي استحقت.

٤١أ تتم محاسبة الأصل بموجب عقد الإيجار التمويلي المُصنف على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" وفقا لذلك للمعيار.

٤٢ **يجب على المؤجرين سواء كانوا صناع أو تجار الإعتراف بالربح أو الخسارة في الدخل للفترة حسب السياسة التي يتبعها المشروع للمبيعات المباشرة، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي يجب أن يقتصر ربح البيع على الربح الذي ينطبق لو انه تم تقاضي سعر فائدة تجاري. يتم الإعتراف بالتكلفة التي يتكبدها المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وتنظيم عقد الإيجار كمصروف عند تحقيق ربح البيع.**

٤٣ كثيراً ما يعرض الصناع أو التجار على العملاء الإختيار بين بيع الأصل أو استئجاره، وينشأ عن عقد إيجار تمويلي لأصل من قبل صانع مؤجر أو تاجر مؤجر نوعان من الدخل:

(أ) الربح أو الخسارة المعادلة للربح أو الخسارة الناتجتين من بيع مباشر للأصل المؤجر بأسعار البيع العادية، مما يعكس أي خصم على الكمية أو خصم تجاري منطبق؛ و

(ب) دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار.

٤٤ يمثل إيراد المبيعات الذي يسجله المؤجر سواء كان صانعاً أو تاجراً عند بدء عقد الإيجار القيمة العادلة للأصل المؤجر، أو إذا كان أقل من ذلك القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات المستحقة للمؤجر محسوبة على أساس سعر فائدة تجاري، وتكون تكلفة البيع المعترف بها عند بدء مدة عقد الإيجار هي التكلفة أو المبلغ المرحل إذا كان مختلفاً عن ذلك للممتلكات المؤجرة ناقصاً القيمة الحالية المتبقية غير المضمونة، والفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة البيع هو ربح البيع المعترف به حسب السياسة التي يتبعها المشروع فيما يتعلق بالمبيعات.

٤٥ يقوم المؤجرون سواء كانوا صناعاً أو تجاراً في بعض الأحيان بعرض أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي لاجتذاب العملاء، وينجم عن إستعمال هذا السعر الإعتراف بجزء زائد من إجمالي الدخل في العملية في وقت البيع، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي فان ربح البيع سيقتصر على الربح الذي كان سيتحقق لو انه تم تقاضي سعر فائدة تجاري.

٤٦ يتم الإعتراف بالتكاليف المباشرة الأولية كمصروف عند بدء مدة عقد الإيجار لأنها تتعلق بشكل رئيسي باكتساب ربح البيع للصانع أو التاجر .

٤٧ **بالإضافة إلى المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يجب على المؤجرين إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلي:**

(أ) مطابقة بين إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار المستحقة القبض في تاريخ الميزانية العمومية، إضافة إلى ذلك يجب على المشروع أن يفصح عن إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار المستحقة القبض في تاريخ الميزانية العمومية لكل فترة من الفترات التالية:

(١) فترة لا تزيد عن سنة؛

(٢) فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات؛

(ب) الإيراد التمويلي غير المكتسب؛

(ج) القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لمنفعة المؤجر؛
(د) المخصص التراكمي لدفعات عقد الإيجار المستحقة القبض غير القابلة للتحصيل؛
(هـ) الإيجارات المحتملة المعترف بها في الدخل؛
(و) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمؤجر.

٤٨ كثيراً ما يكون من المفيد كمؤشر على النمو الإفصاح كذلك عن إجمالي الإستثمار ناقصاً الدخل غير المكتسب في عمل جديد أضيف خلال الفترة المحاسبية بعد خصم المبالغ الخاصة بعقود الإيجار الملغاة.

عقود الإيجار التشغيلية

٤٩ **يجب على المؤجرين عرض الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في ميزانياتهم العمومية حسب طبيعة الأصل.**

٥٠ **يجب الإعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الإستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر.***

٥١ يتم الإعتراف بالتكاليف بما في ذلك الإستهلاك التي تم تحملها لاكتساب دخل الإيجار كمصروف، ويتم الإعتراف بدخل الإيجار (بإستثناء المقبوضات مقابل الخدمات المقدمة مثل التأمين والصيانة) في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار وحتى ولو لم تكن المقبوضات على هذا الأساس، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الإستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر.

٥٢ **تعالج التكاليف المباشرة الأولية التي تم تحملها بشكل محدد للحصول على الإيرادات من عقد إيجار تشغيلي إما بتأجيلها وتوزيعها على الدخل على مدى مدة عقد الإيجار بالتناسب مع دخل الإيجار المعترف به، أو يتم الإعتراف بها كمصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم تحملها فيها.**

٥٣ **يجب أن يكون إستهلاك الأصول المؤجرة القابلة للإستهلاك على أساس يتفق مع سياسة المؤجر العادية الخاصة بإستهلاك الأصول المماثلة، ويجب حساب مصروف الإستهلاك بناءً على الأساس المبين في معيار المحاسبة الدولي ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.**

٥٤ لتحديد ما إذا كان أصل قد انخفضت قيمته ، يجب على المشروع تطبيق المعيار ٣٦.

٥٥ لا يعترف المؤجر سواء كان صانعاً أو تاجراً بأي ربح بيع عند الدخول في عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعتبر معادلاً لعملية بيع.

٥٦ **يجب على المؤجرين، بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢، إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي.**

(أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء ولكل فترة من الفترات التالية:
(١) فترة لا تزيد عن سنة؛
(٢) فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات؛
(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات.

* أنظر أيضاً التفسير – ١٥ ، *عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز* .

(ب) إجمالي بدلات الإيجار المحتملة المعترف بها في الدخل.
(ج) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمؤجر.

٥٧ إضافة إلى ذلك تنطبق متطلبات الإفصاح بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٦، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٨، والمعيار المحاسبي الدولي ٤٠، والمعيار المحاسبي الدولي ٤١، على الأصول المؤجرة بموجب عقود تشغيلية.

عمليات البيع وإعادة الإيجار

٥٨ تشمل عملية البيع وإعادة الإيجار قيام البائع ببيع أصل وإعادة تأجير نفس الأصل للبائع ويكون عادة بدل الإيجار وسعر البيع مرتبطين مع بعضهما حيث يتم التفاوض بشأنهما كصفقة، وتعتمد عملية البيع وإعادة الإيجار على نوع عقد الإيجار.

٥٩ إذا نتج عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تمويلي يجب عدم الإعتراف في الحال بأية زيادة في عائدات البيع عن المبلغ المرحل على إنها دخل في البيانات المالية للبائع – المستأجر، وبدلاً من ذلك يجب تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.

٦٠ إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تمويلي اعتبرت العملية بمثابة وسيلة يقوم بموجبها المؤجر بتقديم التمويل للمستأجر واعتبار الأصل أنه ضمان، ولهذا السبب ليس من المناسب اعتبار الزيادة في عائدات البيع عن المبلغ المرحل على إنها دخل، وهذه الزيادة يتم تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.

٦١ إذا نجم عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تشغيلي وكان من الواضح أن العملية تمت على أساس القيمة العادلة فانه يجب الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة فانه يجب الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، فيما عدا أنه إذا تم تعويض الخسارة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق فانه يجب تأجيلها وإطفاؤها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة فانه يجب تأجيل وإطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها.

٦٢ إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تشغيلي وتم تحديد دفعات الإيجار وسعر البيع بمقدار القيمة العادلة اعتبرت هذه العملية عملية بيع عادية، ويتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال.

٦٣ بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي إذا كانت القيمة العادلة في وقت البيع وعملية إعادة الإيجار أقل من المبلغ المرحل للأصل فانه يجب الإعتراف في الحال بخسارة تساوي الفرق بين المبلغ المرحل والقيمة العادلة.

٦٤ بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي ليس من الضروري إجراء هذا التعديل إلا إذا كان هناك انخفاض في القيمة، وفي هذه الحالة يخفض المبلغ المرحل إلى المبلغ القابل للإسترداد حسب معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول انخفاض قيمة الأصول.

٦٥ تنطبق متطلبات الإفصاح بالنسبة للمستأجرين والمؤجرين بالتساوي فيما يتعلق بعملية البيع وإعادة الإيجار، ويؤدي الوصف المطلوب لترتيبات الإيجار الهامة الى الإفصاح عن أحكام فريدة او غير عادية للإتفاقية أو لشروط عمليات وإعادة الإيجار.

٦٦ من الممكن أن تلبي عمليات البيع وإعادة الإيجار معايير قياس الإفصاح المنفصلة في المعيار المحاسبية الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

أحكام انتقالية

٦٧ بالرجوع الى الفقرة ٦٨، يشجع هذا المعيار على تطبيقه بأثر رجعي إلا انه لا يعتبر مطلوباً ، وإذا لم يتم تطبيق المعيار بأثر رجعي يعتبر رصيد أي عقد إيجار تمويلي قائم سابقاً انه تم تحديده بالشكل المناسب من قبل المؤجر وتجب معاملته محاسبياً بعد ذلك حسب أحكام هذا المعيار.

٦٨ بالنسبة للمنشأة التي قامت مسبقاً بتطبيق المعيار ١٧ (المعدل في ١٩٩٧) يجب عليها تطبيق التعديلات التي أجريت سابقاً على جميع عقود الإيجار، اذا كان المعيار ١٧ (المعدل في ١٩٩٧) غير مطبق مسبقاً، لكل عقود الإيجار المدخلة من التطبيق الأول لذلك المعيار.

تاريخ النفاذ

٦٩ يطبق معيار المحاسبة الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك ، وإذا طبق المشروع هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ فانه يجب على المشروع الإفصاح عن حقيقة أنها طبقت هذا المعيار بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "محاسبة عقود الإيجار" الذي تم اعتماده في عام ١٩٨٢.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل في ١٩٩٧)

٧٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*محاسبة عقود الإيجار*" المعتمد في عام ١٩٩٧.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٧

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١٧، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*الإيجارات*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٧. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة عقود الإيجار الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ١٧، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

تصنيف عقود الإيجار- عقود إيجار الأراضي والمباني

استنتاج ٤ تقتضي الفقرة ١٤ من المعيار أن يتم عادة تصنيف عقد ايجار الأرض ذات العمر الإقتصادي غير المحدد على أنه عقد إيجار تشغيلي، ما لم يُتوقع انتقال الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار. ولم يكن معيار المحاسبة الدولي ١٧ واضحا حول كيفية تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني.

استنتاج ٥ وتعتبر هذه المسألة ذات أهمية في البلدان التي يتم فيها الحصول على حقوق الملكية بموجب عقود إيجار طويلة الأجل ويختلف جوهر عقود الإيجار تلك قليلا عن شراء الممتلكات. لذلك، قرر المجلس التعامل مع هذه المسألة في مشروع التحسينات الخاص به وعدم تأجيل الحل فيها إلى أن يتم اكتمال المشروع الأساسي حول عقود الإيجار.

استنتاج ٦ لاحظ المجلس أنه يتم تطبيق منهجين على الصعيد العملي. الأول هو معاملة عقد الإيجار هذا كوحدة واحدة وتصنيفه كعقد ايجار تشغيلي بمجمله. أما المنهج الثاني فهو تقسيم عقد الإيجار إلى عنصرين – عقد ايجار الأراضي وعقد ايجار المباني. وقرر المجلس أن المنهج الأول لا يعكس بشكل مناسب الأصول التي تسيطر عليها المنشأة كما لا تعكس إستخدامها وتمويلها. وهو غير منسجم أيضا مع تصنيف وقياس عقود الإيجار الأخرى. لذلك رفض المجلس المنهج الأول الخاص بتصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني كعقد إيجار تشغيلي بمجمله.

استنتاج ٧ وافق المجلس على المنهج الثاني الخاص بتقسيم عقد الإيجار إلى عنصرين – عقد إيجار أراضي وعقد إيجار مباني. ويتم عادة تصنيف عنصر الأراضي على أنه عقد إيجار تشغيلي وفقا للفقرة ١٤ من المعيار المنقح ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي عن

طريق تطبيق الشروط الواردة في الفقرات ٧-١٣. ولاحظ المجلس أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في أستراليا وكندا والولايات المتحدة تتطلب جميعا بوضوح تقسيم عقد إيجار الأراضي والمباني إلى عنصرين اثنين.

استنتاج ٨ ناقش المجلس كذلك منهجا ثالثا وهو بالتحديد ما إذا سيتم إلغاء المتطلب (في الفقرة ١٤ من المعيار) بشكل طبيعي لتصنيف عقد إيجار الأراضي على أنه عقد إيجار تشغيلي عندما لا تنتقل الملكية في نهاية عقد الإيجار واقتضاء تصنيف هذا العقد على أنه عقد إيجار تمويلي عندما تتم تلبية كافة الشروط الأخرى في المعيار الخاصة بتصنيف عقد الإيجار التمويلي. ولاحظ المجلس أن هذه المعالجة المحاسبية تتعارض مع معايير تصنيف عقد الإيجار في المعيار، والتي ترتكز على الحد الذي تبقى فيه المخاطر والمكافآت العرضية لملكية الأصل المؤجر لدى المؤجر أو المستأجر. وفي الواقع، يكون للأرض عادة عمرا إقتصاديا غير محدد وبالتالي تكون هناك مخاطر ومكافآت كبيرة ترتبط بالأرض في نهاية مدة عقد الإيجار، والتي لا تنتقل إلى المستأجر. لذلك، رفض المجلس هذا المنهج.

تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين الأراضي والمباني

استنتاج ٩ اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين الأراضي والمباني بالتناسب مع قيمها العادلة النسبية في بداية عقد الإيجار. وتساءل المجاوبون على مسودة العرض ما إذا أشار أساس التخصيص إلى عنصري الأراضي والمباني في القيمة العادلة للممتلكات أو القيمة العادلة لتلك العناصر إلى الحد الذي كانت فيه موضوع عقد الإيجار.

استنتاج ١٠ لاحظ المجلس أن تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية للأراضي والمباني لا يعكس حقيقة أن الأرض عادة ما يكون لها عمر إقتصادي غير محدد، لذلك يتوقع منها أن تحافظ على قيمتها إلى ما بعد مدة عقد الإيجار. وفي المقابل، يتوقع إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية لمبنى معين، على الأقل إلى حد ما، خلال مدة عقد الإيجار. لذلك، من المنطقي أن يُتوقع تحديد دفعات الإيجار المرتبطة بالمبنى عند مستوى يُمكّن المؤجر ليس فقط من تحقيق عائد على الإستثمار الأولي، وإنما أيضا استرداد قيمة البناء المستهلك خلال مدة عقد الإيجار. وبالنسبة للأراضي، لا يحتاج المؤجر عادة لتعويض مقابل إستهلاك الأرض.

استنتاج ١١ لذلك قرر المجلس أن يوضح في هذا المعيار أنه يتم قياس تخصيص دفعات الإيجار الدنيا ليعكس دورها في تعويض المؤجر وليس بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية للأراضي والمباني. وبعبارة أخرى، ينبغي أن يعكس القياس حصة العقارات المؤجرة الخاصة بالمستأجر في الأراضي والمباني. وفي الحالات القصوى التي يتم فيها إستهلاك المبنى بالكامل خلال مدة عقد الإيجار، ينبغي قياس دفعات الإيجار الدنيا لتقديم عائد معين زائد الإستهلاك الكامل لقيمة المبنى في بداية عقد الإيجار. ويتم قياس حصة العقارات المؤجرة في الأرض، بافتراض قيمة متبقية تساوي قيمتها في بداية عقد الإيجار، بطريقة تعكس فقط العائد على الإستثمار الأولي.

عدم إمكانية التقسيم بين الأراضي والمباني

استنتاج ١٢ إن أحد الأسئلة المثارة هي كيفية التعامل مع عقود الإيجار التي لا يمكن فيها قياس العنصرين بشكل موثوق (على سبيل المثال لأنه لا يتم بيع أو تأجير الأراضي والمباني المشابهة بشكل منفصل). أحد الإحتمالات هو تصنيف عقد الإيجار الكامل كعقد ايجار تمويلي. ويمنع هذا الأمر المستأجر من تفادي معاملة عقد الإيجار التمويلي للمباني من خلال التأكيد على أنه لا يستطيع قياس العنصرين بشكل منفصل. على الرغم من ذلك، قد يكون واضحا من الظروف أن تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد ايجار تمويلي غير صادق تمثيليا. وفيما يتعلق بهذا الأمر، قرر المجلس أنه عندما يكون من غير الممكن قياس العنصرين بشكل موثوق، ينبغي تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد ايجار تمويلي إلا إذا كان واضحا أنه ينبغي تصنيف كلا العنصرين على أنهما عقد ايجار تشغيلي.

استثناء من متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني

استنتاج ١٣ ناقش المجلس مسألة أن يسمح أو يقتضي استثناءا من متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني في الحالات التي تكون فيها القيمة الحالية لعنصر الأرض في بداية عقد الإيجار ضئيلة بالنسبة لقيمة عقد الإيجار الكامل. وفي هذه الحالات، قد لا تتجاوز منافع فصل عقد الإيجار إلى عنصرين ومحاسبة كل منهما على حدة التكاليف. ولاحظ المجلس أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في أستراليا وكندا والولايات المتحدة تسمح أو تقتضي بأن يتم تصنيف عقود الإيجار هذه ومحاسبتها كوحدة واحدة، إلى جانب إستخدام معاملة عقد الإيجار التمويلي عند تلبية المعايير ذات الصلة. وقرر المجلس السماح بأن يتم معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة عندما يكون عنصر الأرض غير هام.

استنتاج ١٤ طلب بعض المجاوبين على مسودة العرض إرشادات حول مدى ضآلة القيمة النسبية لعنصر الأرض بالنسبة إلى القيمة الإجمالية لعقد الإيجار. وقرر المجلس أن لا يستحدث خطا واضحا كمدخل نسبة مئوية محددة. كما قرر ضرورة تطبيق الأحكام العادية حول المادية.

الأحكام الإنتقالية

استنتاج ١٥ قرر المجلس أنه ينبغي تطبيق متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني في عقد إيجار الأراضي والمباني بأثر رجعي. وأشار أنه ستكون هناك حالات يكون فيها من غير الممكن إعادة تقييم معالجة عقود الإيجار هذه بأثر رجعي، لأن القيام بذلك يقتضي تقدير ما كانت عليه القيمة العادلة للعنصرين في بداية عقد الإيجار، والذي يمكن أن يكون قد بدأ قبل عدة سنوات. وقد أشار المجلس أيضا إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يحتوي على إرشادات حول متى يكون من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي ولذلك قرر عدم تقديم أحكام انتقالية محددة لتنفيذ هذا التنقيح على معيار المحاسبة الدولي ١٧.

بداية عقد الإيجار وبدء مدة عقد الإيجار

استنتاج١٦ لم تورد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ تعريف بدء مدة عقد الإيجار. حيث افترضت ضمنيا أن البدء (وقت بدء عقد الإيجار) والبداية (وقت إبرام الإتفاقية) يحدثان في نفس الوقت. وقد تساءل بعض المجاوبين عما ينبغي أن يحدث إذا كان هناك فترة فاصلة بين التاريخين، وخصوصا إذا تغيرت المبالغ – على سبيل المثال نظرا لكون الأصل قيد الإنشاء

والتكلفة النهائية غير معلومة في البداية. ويحدد المعيار الآن أن الإعتراف يحدث عند بدء عقد الإيجار، على أساس القيم التي تم قياسها في البداية. لكن إذا تم تعديل عقد الإيجار للتغييرات في التكاليف الخاصة بالمؤجر بين بداية عقد الإيجار وبدء مدته، يُعتبر أن أثر هذه التعديلات قد حدث في البداية. وتنسجم هذه التعديلات مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في أستراليا وكندا والولايات المتحدة كما تنسجم مع المعالجة المحاسبية الحالية لمعظم المشتريات والمبيعات العادية.

استنتاج١٧ في ضوء موافقته على هذه المعالجة، لاحظ المجلس أن القياس عند البدء كان من الممكن أن يكون أكثر ملائمة من حيث المبدأ. إلا أنه لا يمكن القيام بهذا بشكل صحيح ضمن إطار معيار المحاسبة الدولي ١٧ لأن المعيار يقتضي عموما الإعتراف بعقد إيجار تمويلي مستحق القبض أو الدفع بمبلغ يستند إلى القيمة العادلة للأصل، الأمر الذي يعد مناسبا في أي تاريخ بعد البداية.

عقود الإيجار في البيانات المالية لمؤجرين آخرين غير أصحاب المصانع والتجار

استنتاج١٨ يمكن أن يتكبد المؤجرون عند التفاوض على عقد الإيجار تكاليف مباشرة مثل العلاوات ورسوم السماسرة والرسوم القانونية. وقد احتوت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ خيارا حول كيفية محاسبة هذه التكاليف – حيث يمكن تحميلها إما كمصروف عند تكبدها أو تخصيصها خلال مدة عقد الإيجار. وينطبق خيار المعالجة على عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية. وفي حال عقد الإيجار التمويلي، نصت الفقرة ٣٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ أنه يمكن تحقيق التخصيص خلال مدة عقد الإيجار من خلال الإعتراف بالتكلفة كمصروف وفي نفس الفترة الإعتراف بمبلغ مساوي من الدخل التمويلي غير المكتسب.

استنتاج١٩ قرر المجلس أن هذه المعالجة لم تكن وفقا *لإطار إعداد وعرض البيانات المالية*. وقد تمثل أثرها في الإعتراف ببعض الدخل التمويلي المستقبلي كدخل وأصل في بدء مدة عقد الإيجار. إلا أنه في ذلك التاريخ لم تتم تلبية تعريفات الدخل والأصول. لذلك قرر المجلس أنه إذا كان سيتم خلال مدة عقد الإيجار تخصيص التكاليف المباشرة المتكبدة من قبل المؤجرين، فإنه ينبغي تحقيق هذا من خلال تضمينها في المبلغ المسجل لأصل عقد الإيجار.

استنتاج٢٠ لاحظ المجلس أن الهيئات الواضعة للمعايير في أستراليا وكندا وفرنسا واليابان والمملكة المتحدة والولايات المتحدة إما تسمح أو تقتضي بأن يتم تخصيص التكاليف المباشرة الأولية خلال مدة عقد الإيجار. ولاحظ المجلس كذلك أن معايير أخرى تسمح أو تقتضي الإعتراف بمجموعة من التكاليف المتشابهة في المبلغ المسجل للأصول التي تخضع عموماً لتلك التكاليف التي تُنسب مباشرة لشراء الأصل قيد البحث. لذلك ونظرا لأسباب المقاربة وقابلية المقارنة مع المعايير الأخرى، قرر المجلس أن يقتضي أن يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في المبلغ المسجل لأصل عقد الإيجار.

استنتاج٢١ وبغية تحقيق الإنسجام مع المعايير الأخرى، وتحديدا معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، قرر المجلس أن الإعتراف في المبلغ المسجل للأصول ينبغي أن يقتصر على التكاليف المتزايدة والمنسوبة بشكل مباشر للتفاوض حول عقد الإيجار وترتيبه.

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي ١٧، لكنها ليس جزءا منه.

أمثلة توضيحية على معاملات البيع وإعادة الإستئجار الناتجة من عقود إيجار تشغيلية

قد ينشأ عن معاملة البيع وإعادة الإستئجار التي تؤدي إلى عقد إيجار تشغيلي ربح أو خسارة يعتمد تحديدها ومعالجتها على المبلغ المسجل للأصل المؤجر وقيمته العادلة وسعر البيع الخاص به. ويوضح الجدول أدناه متطلبات المعيار في ظروف مختلفة.

سعر البيع محدد بمقدار القيمة العادلة (فقرة ٦١)	القيمة المرحلة مساوية للقيمة العادلة	القيمة المرحلة أقل من القيمة العادلة	القيمة المرحلة أعلى من القيمة العادلة
ربح	لا ربح	الإعتراف بالربح في الحال	لا ينطبق
خسارة	لا خسارة	لا ينطبق	الإعتراف بالخسارة في الحال

سعر البيع أقل من القيمة العادلة (فقرة ٦١)			
ربح	لا ربح	الإعتراف بالربح في الحال	لا ربح (ملاحظة ١)
الخسارة غير معوضة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق	الإعتراف بالخسارة في الحال	الإعتراف بالخسارة في الحال	(ملاحظة ١)
الخسارة معوضة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق	تأجيل وإطفاء الخسارة	تأجيل وإطفاء الخسارة	(ملاحظة ١)

سعر البيع أعلى من القيمة العادلة (فقرة ٦١)			
ربح	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح (ملاحظة ٢)
خسارة	لا خسارة	لا خسارة	(ملاحظة ١)

ملاحظة ١ تمثل هذه الأجزاء من الجدول الظروف التي كان سيتم التعامل معها بموجب الفقرة ٦٣ من المعيار، وتتطلب الفقرة ٦٣ تخفيض القيمة المرحلة لأصل إلى قيمتها العادلة حيث تكون خاضعة لبيع وإعادة تأجير.

ملاحظة ٢ الربح هو الفرق بين القيمة العادلة وسعر البيع كما لو أن القيمة المرحلة كانت ستنخفض إلي قيمتها العادلة حسب الفقرة ٦٣.

ملاحظة ٣ يتم تأجيل وإطفاء الربح الزائد (زيادة سعر البيع عن القيمة العادلة) خلال الفترة التي يتوقع فيها إستخدام الأصل. ويتم مباشرة الإعتراف بأية زيادة في القيمة العادلة عن المبلغ المسجل.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من إمكانية اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٧	الفقرة الحالية في المعيار ١٧
الموضوع	١
١	٢
٢	٣
٣	٤
٤	٦
٥	٧
٦	٨
٧	٩
٨	١٠
٩	١١
١٠	١٣
١١	١٤
١٢	٢٠
١٣	٢١
١٤	٢٢
١٥	٢٣
١٦	٢٤
١٧	٢٥
١٨	٢٦
١٩	٢٦
٢٠	٢٨
٢١	٢٩
٢٢	٣٠

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٧	الفقرة الحالية في المعيار ١٧
٢٣	٣١
٢٤	٣٢
٢٥	٣٣
٢٦	٣٤
٢٧	٣٥
٢٨	٣٦
٢٩	٣٧
٣٠	٣٩
٣١	٤٠
٣٢	٤١
٣٣	٣٨
٣٤	٤٢
٣٥	٤٣
٣٦	٤٤
٣٧	٤٥
٣٨	٤٦
٣٩	٤٧
٤٠	٤٨
٤١	٤٩
٤٢	٥٠
٤٣	٥١
٤٤	٥٢
٤٥	٥٣

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٧	الفقرة الحالية في المعيار ١٧
٤٦	٥٤
٤٧	٥٥
٤٨	٥٦
٤٨أ	٥٧
٤٩	٥٨
٥٠	٥٩
٥١	٦٠
٥٢	٦١
٥٣	٦٢
٥٤	٦٣
٥٥	٦٤
٥٦	٦٥
٥٧	٦٦
٥٨	٦٧
٥٩	٦٩
٦٠	٧٠
لا يوجد	٥
لا يوجد	١٢
لا يوجد	١٥-١٩
لا يوجد	٦٨
الملحق أ	إرشادات التنفيذ

معيار المحاسبة الدولي ١٨

الإيــــراد

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

تتعلق تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة التالية بمعيار المحاسبة الدولي ١٨ :

- التفسير – ٢٧ *تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*
- التفسير – ٣١ الإيراد – *عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية*

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ١٨

إن معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" مبين في الفقرة ١-٣٧. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ١٨ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ١٨

الإيــراد

الهــدف

يعرف الدخل ضمن *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* على انه الزيادات في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو تعزيزات في الأصول أو تخفيضات في الإلتزامات ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية، عدا تلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حقوق الملكية. يضم الدخل كلاً من الإيراد والمكاسب. الإيراد هو دخل ينشأ ضمن سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بمسميات مختلفة تضم المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم والإتأوات. إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع محددة من العمليات والأحداث.

إن المسألة الأساسية في المحاسبة عن الإيراد هي تحديد متى يتم الإعتراف به. يعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمشروع وان بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة. يحدد هذا المعيار الظروف التي تتحقق فيها هذه المعايير ويتم الإعتراف بالإيراد، كما يقدم إرشادات عملية على تطبيق هذه المعايير.

النطـــاق

١ **يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد الناشئ عن العمليات والأحداث التالية :**

(أ) بيع البضائع؛

(ب) تقديم الخدمات؛ و

(ج) إستخدام الآخرين لأصول المشروع والتي يتحصل منها فائدة وجعالات وأرباح الأسهم .

٢ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٨، *الإعتراف بالإيراد*، المصادق عليه في ١٩٨٢.

٣ تشمل البضائع تلك البضائع المنتجة من قبل المشروع بهدف البيع والبضائع المشتراة بقصد إعادة البيع مثل البضائع التجارية المشتراة من قبل تاجر التجزئة أو الأراضي وغيرها من الممتلكات المحتفظ بها لإعادة البيع.

٤ يتضمن تقديم الخدمات عادة تنفيذ مهمة من قبل المشروع متعاقد عليها خلال فترة من الوقت متفق عليها، وقد تقدم الخدمات خلال فترة أو أكثر من فترة واحدة. ترتبط بعض عقود تقديم الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء، مثل خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المعماريين. لا يعالج هذا المعيار الإيراد الناشئ عن هذه العقود بل تعالج وفقاً لمتطلبات عقود الإنشاء كما هي محددة بمعيار المحاسبة الدولي ١١"*عقود الإنشاء*".

٥ إن إستخدام الآخرين لأصول المشروع يحقق إيراداً على شكل:

(أ) فائدة – رسوم مقابل إستخدام النقدية أو ما يعادلها أو مبالغ مستحقة للمشروع؛

(ب) الأتاوة– رسوم مقابل إستخدام أصول المشروع طويلة الأجل، مثل حقوق الإختراع، والعلامات التجارية، وحقوق النشر، وبرامج الحاسوب؛ و

(ج) أرباح الأسهم – توزيع للأرباح على أصحاب الإستثمارات في حق الملكية بنسب ملكيتهم لصنف معين من رأس المال.

٦ لا يعالج هذا الأصل الإيراد الناشئ عن :

(أ) اتفاقيات عقود الإيجار (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*")؛

(ب) أرباح الأسهم الناتجة عن الإستثمارات التي تجري المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبي الدولي ٢٨ *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*)؛

(ج) عقود التأمين في نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ *عقود التأمين*؛

(د) التغيرات في القيم العادلة للأصول والإلتزامات المالية أو التخلص منها (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*)؛

(هـ) تغيرات في قيمة الأصول المتداولة الأخرى؛

(و) الإعتراف المبدئي ومن التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ " *الزراعة*")؛

(ز) الإعتراف المبدئي بالمنتجات الزراعية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*")؛ و

(ح) استخراج الخامات المعدنية.

تعاريف

٧ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها :

***الإيراد* هو التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الإقتصادية خلال الفترة والناشئة ضمن الأنشطة العادية للمشروع عندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية.**

***القيمة العادلة* هو المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به، أو تسديد الإلتزام بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تجاري .**

٨ يشمل الإيراد فقط إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الإقتصادية المستلمة أو القابلة للإستلام من قبل المشروع على حسابها. لا ينتج عن المبالغ المستلمة نيابة عن أطراف أخرى، مثل ضرائب المبيعات وضرائب السلع والخدمات، وضرائب القيمة المضافة منافع اقتصادية تتدفق إلى المشروع ولا تسبب زيادات في حقوق الملكية ولذلك يتم استبعادها من الإيراد. وبالمثل، في حالة علاقة الوكالة، تضم التدفقات الإجمالية الداخلة للمنافع الإقتصادية مبالغ مستلمة نيابة عن الموكل الأصلي لا ينتج عنها زيادات في حقوق ملكية المشروع، فالمبالغ المستلمة نيابة عن الأصل ليست إيرادات وانما الإيراد هو مبلغ العمولة.

قياس الإيراد

٩ **يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام [*] .**

[*] أنظر أيضا التفسير ٣١ الإيراد – *عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية*.

١٠ يتم تحديد الإيراد الناشئ عن عملية عادة بالإتفاق بين المشروع والمشتري أو المستخدم للأصل، ويقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام مع الأخذ بالحساب مبلغ الخصومات التجارية أو الكمية التي يسمح بها المشروع.

١١ في أغلب الحالات يكون المقابل على شكل نقدية أو ما يعادل النقدية، ويكون مبلغ الإيراد هو مبلغ النقدية أو ما يعادلها المستلم أو القابل للإستلام، لكن عندما يكون تدفق النقدية أو ما يعادلها مؤجلاً، فقد تكون القيمة العادلة للمقابل أقل من القيمة الإسمية لمبلغ النقدية المستلمة أو القابلة للإستلام على سبيل المثال، فقد يمنح المشروع العميل إئتماناً بدون فائدة أو يقبل منه ورقة قبض تحمل سعر فائدة أقل من سعر السوق كمقابل لبيع بضائع. عندما تمثل الترتيبات بالفعل عملية تمويل، فانه يجري تحديد القيمة العادلة للمقابل بواسطة خصم كافة المبالغ التي ستستلم مستقبلاً بإستخدام نسبة فائدة مستنبطة، ويكون معدل الفائدة المستنبطة هو المعدل الأكثر قابلية للتحديد من:

(أ) المعدل السائد على الأدوات المالية المشابه للمصدر من نفس المستوى الإئتماني؛ أو

(ب) معدل الفائدة الذي يجعل القيمة الحالية للمبلغ الإسمي للأداة مساو لسعر البيع النقدي الجاري للبضائع أو الخدمات.

يعترف بالفرق بين القيمة العادلة والمبلغ الإسمي للمقابل كايراد فائدة بموجب الفقرتين ٢٩و٣٠. وبما يتفق مع ما جاء في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية : الإعتراف والقياس*.

١٢ عندما يتم مبادلة أو مقايضة البضائع أو الخدمات ببضائع أو خدمات من نفس الطبيعة والقيمة لا يعتبر التبادل عملية تولد إيراداً، وهذا ما يجري أحياناً بالنسبة لسلع مثل النفط والحليب حيث يتبادل أو يتقايض الموردون المخزون في مواقع مختلفة لمواجهة الطلب في حينه في مكان محدد ولكن عندما يتم بيع السلع أو الخدمات أو تقديمها مقابل سلع أو خدمات غير مشابهة يعتبر التبادل عملية مولدة للإيراد. يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة معدلة بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المحول. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بصورة موثوقة، فإن الإيراد يقاس بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المعطاة، معدلة بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المحول.

التعرف على العملية

١٣ تطبق معايير الإعتراف في هذا المعيار عادة على كل عملية بشكل منفصل. ولكن في ظروف محددة، فان من الضروري تطبيق معايير الإعتراف على الأجزاء المحددة لعملية واحدة من أجل أن تعكس جوهر العملية، على سبيل المثال، عندما يتضمن سعر بيع المنتج مبلغاً محدداً مقابل خدمة لاحقة، فإن هذا المبلغ يؤجل ويعترف به كايراد خلال الفترة التي تقدم بها الخدمة، وبالعكس، تطبق معايير الإعتراف على عمليتين أو أكثر معاً عندما تكون هذه العمليات مترابطة معاً بطريقة لا يمكن معها فهم الأثر التجاري بدون الإشارة الى سلسلة العمليات ككل، على سبيل المثال، قد يبيع المشروع بضائع

ويدخل في نفس الوقت بإتفاق منفصل لشراء البضائع في وقت لاحق، ملغية بذلك التأثير الجوهري للعملية، في مثل هذه الحالة تتم معالجة العمليتين معاً.

بيع البضائع

١٤ يجب الإعتراف بإيراد بيع البضائع عند الوفاء بكافة الشروط التالية :

(أ) قام المشروع بتحويل المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضائع إلى المشتري؛

(ب) لا يحتفظ المشروع بعلاقة إدارية مستمرة إلى الحد المرتبط عادة بوجود الملكية ولا بالرقابة الفعالة على البضائع المباعة؛

(ج) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة ؛

(د) إن من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية الى المشروع؛ و

(هـ) يمكن قياس التكاليف التي تكبدت أو سيتم تكبدها في العملية بصورة موثوقة.

١٥ تتطلب عملية التقدير لمتى قام المشروع بنقل المخاطر الهامة ومنافع الملكية الى المشتري أن يتم فحص الظروف المتعلقة بالعملية، ففي أغلب الحالات يتزامن نقل المخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية أو تحويل الحيازة الى المشتري، وهذه هي الحالة لمعظم مبيعات المفرق، أما في حالات أخرى فيكون تحويل مخاطر ومنافع الملكية في وقت مختلف عن وقت تحويل الملكية القانونية أو نقل الحيازة.

١٦ إذا احتفظ المشروع بالمخاطر الهامة للملكية لا تعتبر العملية عملية بيع وبالتالي لا يعترف بالإيراد ويمكن للمشروع أن يحتفظ بالمخاطر بعدة طرق، من أمثلة الحالات التي يحتفظ بها المشروع بالمخاطر والمنافع الهامة للملكية ما يلي :

(أ) عندما يحتفظ المشروع بالمسؤولية نحو الأداء غير المرضي الذي لا تغطيه شروط الكفالة العادية؛

(ب) عندما يعتمد استلام الإيراد من عملية بيع معينة على تحقق إيراد للمشتري من بيع البضائع؛

(ج) عندما تشحن البضائع بشرط التركيب ويكون التركيب جزء هام من العقد إلاّ أن المشروع لم يكمل تنفيذه بعد؛ و

(د) عندما يحق للمشتري فسخ الشراء لسبب محدد في عقد البيع ويكون المشروع غير متأكد من احتمال إرجاع البضاعة.

١٧ إذا احتفظ المشروع فقط بجزء غير هام من مخاطر الملكية، تعتبر العملية عملية بيع وبالتالي يعترف بالإيراد المتعلق بها. على سبيل المثال، قد يحتفظ البائع بالملكية القانونية للبضائع لمجرد حماية تحصيل المبلغ المستحق، في مثل هذه الحالة، اذا نقل المشروع المخاطر والمنافع الهامة للملكية تعد العملية عملية بيع ويعترف بالإيراد المتعلق بها. وكمثال آخر على احتفاظ المشروع فقط بمخاطرة غير هامة للملكية، يمكن أن يكون بيع المفرق عندما يكون من حق العميل رد البضاعة إذا كان غير مقتنع بها،

حيث يعترف بالإيراد في مثل هذه الحالات وقت البيع شريطة أن يستطيع البائع تقدير المردودات المستقبلية والإعتراف بالإلتزام المتعلق بهذه المردودات بناء على التجربة السابقة وغيرها من العوامل الأخرى ذات العلاقة.

١٨ يتم الإعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية الى المشروع. في بعض الحالات قد لا يكون هذا محتملاً حتى يتم استلام المقابل أو حتى يزول عدم التأكد. على سبيل المثال قد لا يكون مؤكداً أن تمنح سلطة حكومية أجنبية تصريحاً بتحويل المقابل عن عملية بيع في بلد أجنبي، ولكن عندما يمنح التصريح تزول حالة عدم التأكد ويعترف بالإيراد. على انه عندما ينشأ شك بخصوص المقدرة على تحصيل مبلغ تم تضمينه بالإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح استرجاعه أمراً تم تضمينه بالإيراد، فإن المبلغ الذي أصبح استرجاعه أمراً غير محتمل يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد الأصلي المعترف به سابقاً.

١٩ يتم الإعتراف بالإيراد والمصروفات التي تعود لنفس العملية أو لحدث آخر معاً في نفس الوقت، ويشار إلى هذا الإجراء عموماً بمقابلة الإيرادات بالمصروفات. يمكن حساب المصروفات على نحو موثوق به بما في ذلك الكفالات والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها بعد شحن البضائع عندما تتحقق الشروط الأخرى للإعتراف بالإيراد. ولكن لا يمكن الإعتراف بإيراد عندما لا يمكن قياس المصروفات بصورة موثوقة، وفي مثل هذه الظروف يعترف بأي مقابل مستلم عن بيع السلع كالتزام.

تقديم الخدمات

٢٠ عندما يكون بالإمكان تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق به، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد المتعلق بالعملية بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العملية بتاريخ الميزانية العمومية، ويمكن تقدير نتائج العملية على نحو موثوق به عند الوفاء بكامل الشروط التالية:

(أ) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة؛

(ب) من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع؛

(ج) يمكن قياس مرحلة إنجاز العملية بشكل يمكن الوثوق به بتاريخ الميزانية العمومية؛ و

(د) يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها من أجل العملية والتكاليف اللازمة لإتمامها بشكل يمكن الوثوق به.*

٢١ يشار إلى الإعتراف بالإيراد بالرجوع الى مرحلة إنجاز العملية بطريقة نسبة الإنجاز. تحت هذه الطريقة يعترف بالإيراد في الفترات المحاسبية التي يتم فيها تقديم الخدمات، ويوفر الإعتراف بالإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة عن مدى نشاط الخدمة وعن الإنجاز خلال الفترة المحاسبية. كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*"، الإعتراف بالإيراد على هذا الأساس، وعموماً

* أنظر أيضا التفسير ٢٧ – *تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*

أنظر أيضا التفسير ٣١ الإيراد – *عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية.*

تنطبق متطلبات ذلك المعيار على الإعتراف بالإيراد وما يرتبط به من مصروفات للعمليات التي تتضمن تقديم خدمات.

٢٢ يعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل ان المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق الى المشروع، ولكن عندما ينشأ شك حول قابلية تحصيل مبلغ ما كان مشمولاً بالإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد استرجاعه أمراً محتملا يجب أن يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد الذي اعترف به اساساً .

٢٣ يستطيع المشروع عادة الوصول لتقديرات موثوقة بعد أن يكون قد توصل إلى اتفاق حول ما يلي مع الأطراف الأخرى للعملية :

(أ) حقوق كل طرف القابلة للتطبيق بخصوص الخدمات التي ستقدم وتستلم من قبل الأطراف؛

(ب) المقابل الذي سيتم تبادله؛ و

(ج) طريقة وشروط السداد.

كما انه من الضروري للمشروع عادة أن يكون لديه نظام داخلي فعال لإعداد الميزانيات التقديرية وإعداد التقارير المالية. يراجع المشروع، ويعدل عند الضرورة، تقديرات الإيراد عند تقديم الخدمة ولا تدل الحاجة لمثل هذه المراجعات بالضرورة على أن نتائج العملية لا يمكن تقديرها على نحو يمكن الوثوق به.

٢٤ يمكن تحديد درجة إنجاز العملية بطرق شتى، ويستخدم المشروع الطريقة التي تقيس بطريقة موثوقة الخدمات المقدمة. اعتماداً على طبيعة العملية يمكن أن تضم هذه الطرق ما يلي :

(أ) إجراء مسوحات للعمل المنجز؛

(ب) الخدمات المقدمة لتاريخه كنسبة من مجموع الخدمات التي يجب أن تقدم؛ أو

(ج) ما تمثله التكاليف المتكبدة لتاريخه نسبة الى تكاليف العملية الإجمالية المقدرة. إن التكاليف التي تتعلق بالخدمات التي قدمت لتاريخه فقط هي التي يتم شمولها في التكاليف المتكبدة لتاريخه. كذلك فان التكاليف التي تعكس الخدمات التي قدمت أو التي ستقدم فقط هي التي يتم شمولها في التكاليف الإجمالية المقدرة للعملية .

إن دفعات الإنجاز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في أغلب الأحوال الخدمات المقدمة.

٢٥ لأسباب عملية، عندما يتم إنجاز الخدمات من خلال عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة زمنية محددة، فانه يجب الإعتراف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال الفترة المحددة، ما لم يوجد إثبات أن هناك طريقة أفضل تمثل مرحلة الإنجاز، وعندما يكون أحد الأعمال المحددة أكثر أهمية من الأعمال الأخرى، يؤجل الإعتراف بالإيراد حتى يتم تنفيذ ذلك العمل الهام.

٢٦ عندما لا يمكن تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو يمكن الوثوق به، فأنه يجب الإعتراف بالإيراد فقط في حدود المصروفات المتكبدة القابلة للإسترداد.

٢٧ خلال المراحل الأولية للعملية فإنه غالباً لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة، ومع هذا فقد يكون من المحتمل أن المشروع سيسترد تكاليف العملية التي تكبدتها. لذلك يعترف بالإيراد فقط في حدود التكاليف المتكبدة التي من المتوقع استردادها، وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة فيجب عدم الإعتراف بأي ربح.

٢٨ عندما لا يمكن تقدير نتائج العملية على نحو موثوق به ولا يكون من المحتمل استرداد التكاليف التي تم تكبدها، فلا يعترف بالإيراد، وإنما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف، وعندما تزول حالة عدم التأكد التي منعت تقدير النتائج بصورة موثوقة فانه يعترف بالإيراد بموجب الفقرة ٢٠ وليس بموجب الفقرة ٢٦.

الفائدة والأتاوات وأرباح الأسهم

٢٩ يعترف بالإيراد الناشئ عن إستخدام الآخرين لأصول المشروع التي تدر فائدة أو أتاوات أو أرباح أسهم على ضوء الأسس المبينة في الفقرة ٣٠ عندما :

(أ) يكون محتملاً أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع؛ و

(ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد على نحو موثوق به.

٣٠ يجب الإعتراف بالإيراد على الأسس التالية :

(أ) يعترف بالفائدة على الأساس الزمني التناسبي الذي يأخذ في الحساب معدل الفائدة الفعلي المتحقق على الأصل؛

(ب) يعترف بالجعالات على أساس الإستحقاق بناء على جوهر الإتفاقية ذات العلاقة ؛ و

(ج) يعترف بأرباح الأسهم عندما يثبت حق حامل السهم باستلام العوائد.

٣١ [تم إلغائها]

٣٢ إذا استحقت فوائد غير مدفوعة قبل امتلاك استثمار ذو فائدة فيجب توزيع الفوائد المستلمة لاحقاً بين فترتي ما قبل الإمتلاك وما بعد الإمتلاك، ولا يعترف إلا بجزء ما بعد الإمتلاك كإيراد. عندما يتم الإعلان عن أرباح أسهم من صافي أرباح ما قبل الإمتلاك، فأنه يجب طرح هذه الأرباح من كلفة الأسهم، وعندما يكون من الصعب إجراء هذا التوزيع إلا على أساس جزافي، فيجب الإعتراف بهذه الأرباح كإيراد، إلا اذا كان من الواضح إنها تمثل استرداداً لجزء من تكلفة أسهم الملكية.

٣٣ تستحق الجعالات طبقاً لشروط الإتفاقية المناسبة، وعادة ما يعترف بها على هذا الأساس، إلا إذا كان من الملائم آخذين في الإعتبار جوهر الإتفاقية، الإعتراف بالإيراد على أساس آخر منتظم معقول.

٣٤ يعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق الى المشروع. ولكن عندما تنشأ حالة عدم تأكد حول قابلية مبلغ للتحصيل تم تضمينه في الإيراد، فإن

المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد استرداده أمراً محتملاً، يجب ان يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد المعترف به أساساً.

الإفصـــاح

٣٥ **يجب على المشروع أن يفصح عما يلي :**

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة للإعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإنجاز للعملية التي تتضمن تقديم خدمات؛

(ب) مبلغ كل صنف رئيسي من الإيراد المعترف به خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناشئ عن :

(١) بيع البضائع؛

(٢) تقديم الخدمات؛

(٣) الفائدة؛

(٤) الجعالات؛

(٥) أرباح الأسهم. و

(ج) مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادلات البضائع والخدمات والمتضمن في كل صنف هام من الإيرادات .

٣٦ يفصح المشروع عن أي مكاسب أو خسائر طارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة* يمكن أن تنشا الإلتزامات والأصول الطارئة من بنود مثل تكاليف الضمان والإدعاءات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

تاريخ النفاذ

٣٧ **يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترة التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ.**

الملحق

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يمثل جزءا من هذه المعايير، والهدف منه توضيح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معانيها في عدد من الحالات التجارية. تركز الأمثلة على خصائص محددة من العملية ولا تمثل مناقشة شاملة للعوامل ذات العلاقة التي يمكن أن تؤثر في الإعتراف بالإيراد تفترض الأمثلة إمكانية قياس الإيرادات بصورة موثوقة، وأن من المحتمل ان المنافع الإقتصادية سوف تتدفق الى المشروع، وأن التكاليف التي تم أو سيتم تكبدها يمكن قياسها بصورة موثوقة. إن الأمثلة الواردة لا تعدل المعايير أو تتجاوزها.

بيع البضائع

إن القوانين في البلدان المختلفة قد ينجم عنها تحقيق أسس الإعتراف في هذا المعيار في أوقات مختلفة، وبشكل خاص قد يحدد القانون الوقت الذي ينقل به المشروع مخاطر ومنافع الملكية الهامة، لذلك يجب أن تقرا الأمثلة في هذا الملحق في سياق القوانين المتعلقة ببيع البضائع في البلد الذي تحدث فيه العملية.

١ *المبيعات التي يتم إصدار فواتير بها ولكن يتأخر فيها التسليم بناءً على طلب المشتري إلا أن المشتري يحصل على حق الملكية ويقبل الفاتورة.*

يعترف بالإيراد عندما يحصل المشتري على حق الملكية، شريطة :

(أ) أن يكون التسليم محتملاً؛

(ب) أن البند موجود ومحدد، وجاهز للتسليم إلى المشتري حين الإعتراف بعملية البيع ؛

(ج) يعترف المشتري بشكل محدد بتعليمات التسليم المؤجل؛ و

(د) تطبيق شروط السداد العادية.

لا يعترف بالإيراد لمجرد أن هناك نية لشراء أو صنع البضاعة لتوفيرها في وقت التسليم.

٢ *البضائع المشحونة بموجب شروط.*

(أ) *التركيب والفحص*

يعترف بالإيراد عادة عندما يقبل المشتري التسليم ويكون التركيب والإختيار قد تم، ولكن يعترف بالإيراد حالاً عند قبول المشتري للتسليم عندما:

(١) تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها، على سبيل المثال، تركيب مستقبل تلفزيوني جرى اختباره في المصنع ولا يتطلب إلا الإخراج من التغليف ووصل التيار الكهربائي والهوائي له؛ أو

(٢) عندما يتم الفحص فقط لغايات التحديد النهائي لأسعار العقد، على سبيل المثال، شحنة من خامات الحديد أو السكر أو فول الصويا.

(ب) *عند الموافقة عندما يكون المشتري قد تفاوض على حق محدود لرد البضاعة.*

إذا كان هناك عدم تأكد حول احتمالية الرد، يعترف بالدخل عندما تكون الشحنة قد قبلت رسمياً من قبل المشتري أو أن البضائع قد سلمت وتكون الفترة الزمنية لحق الرفض قد انقضت.

(ج) *بضائع الأمانة التي يتعهد بها المستلم (المشتري) ببيع البضائع نيابة عن الشاحن (البائع).*

يعترف بالإيراد من قبل الشاحن عندما تباع البضائع من قبل المستلم الى طرف ثالث.

(د) *البيع نقداً عند التسليم :*

يعترف بالإيراد عندما يتم التسليم واستلام النقدية بواسطة البائع أو وكيله.

٣ *المبيعات التي بموجبها يتم تسليم البضائع فقط بعد أن يتم المشتري الدفعة الأخيرة من سلسلة الأقساط.*

يعترف بالإيراد من مثل هذه المبيعات عندما يتم تسليم البضائع، ولكن عندما توضح الخبرة أن معظم مثل هذه المبيعات تتم في النهاية، فأنه يمكن الإعتراف بالإيراد عند استلام دفعة كبيرة بشرط أن تكون البضائع موجودة ومحددة وجاهزة للتسليم للمشتري.

٤ *الطلبيات التي يتم فيها استلام دفعة كاملة (أو جزئية) من الثمن مقدماً قبل شحن البضاعة التي لا تكون موجودة حينها، على سبيل المثال، سيتم صنع البضائع لاحقاً أو ستسلم مباشرة للعميل من قبل طرف ثالث.*

يعترف بالإيراد عندما يتم تسليم البضائع الى المشتري.

٥ *اتفاقيات البيع وإعادة الشراء (عدا عمليات المقايضة) التي بموجبها يوافق البائع على إعادة شراء نفس البضائع المباعة في وقت لاحق أو عندما يكون للبائع حق إعادة الشراء أو يكون للمشتري حق إلزام البائع بإعادة شراء البضاعة.*

يجب تحليل شروط الإتفاقية للتأكد فيما اذا كان البائع قد نقل فعلاً مخاطر ومنافع الملكية الى المشتري، وعندما يعترف بالإيراد، لكن عندما يحتفظ البائع بمخاطر ومنافع الملكية حتى لو تم نقل الملكية، تعتبر العملية عملية تمويل لا ينشأ عنها ايراد.

٦ *البيع لإطراف وسيطة مثل الموزعين والوسطاء وغيرهم لإعادة البيع.*

يعترف عادة بالإيراد من هذه المبيعات عندما يتم تمرير مخاطر ومنافع الملكية، ولكن اذا قام البائع جوهرياً بعمل الوكيل فيعالج البيع كبيع برسم الأمانة.

٧ *الإشتراكات في المنشورات والبنود المشابهة.*

عندما تكون البنود المشمولة ذات قيمة متماثلة في كل فترة زمنية، فأنه يعترف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال الفترة التي يتم فيها إرسال البنود. لكن عندما تكون البنود متغيرة القيمة من فترة الى أخرى، فانه يعترف بالإيراد على أساس قيمة مبيعات البند الذي تم ارساله بالنسبة الى قيمة المبيعات الكلية التقديرية لكافة البنود المغطاة بالإشتراك.

٨ *المبيعات بالتقسيط، حيث يتم استلام المقابل على أقساط.*

يعترف بالإيراد الذي يعزى إلى سعر البيع، صاف من الفائدة في تاريخ البيع. سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل، ويتم تحديده بواسطة خصم الأقساط القابلة للتحصيل بإستخدام سعر فائدة مستنبط. يعترف بعنصر الفائدة كإيراد كلما اكتسب على أساس زمني يأخذ في الإعتبار سعر الفائدة المستنبط.

٩ *مبيعات العقارات.*

يعترف بالإيراد عادة عند انتقال حق الملكية القانوني الى المشتري. على انه وفق بعض التشريعات قد تؤول الحصة العادلة في عقار قبل انتقال حق الملكية القانوني وعليه تنتقل مخاطر ومنافع الملكية في تلك المرحلة. في مثل هذه الحالات، وبشرط عدم بقاء أعمال هامة يجب أن ينجزها البائع بموجب العقد، قد يكون من المناسب الإعتراف بإيراد. وإن كان البائع ملتزم بإنجاز أعمال هامة بعد انتقال حق الملكية العادل و/أو حق الملكية القانوني فأنه يعترف بالإيراد مع إنجاز الأعمال، وكمثال على ذلك بناءً أو مرفق آخر لم يكتمل إنشاؤه.

في بعض الأحيان يمكن أن يباع عقار ويبقى هناك درجة من استمرارية الإرتباط مع البائع بحيث أن مخاطر ومنافع الملكية لم تنتقل. من أمثلة ذلك اتفاقيات البيع وإعادة الشراء والتي تحتوي على خيارات الشراء والبيع، واتفاقيات يضمن بموجبها إشغال العقار لمدة محدودة، أو تكفل عائداً على استثمار المشتري لمدة محددة. في مثل هذه الحالات فان طبيعة ومدى ارتباط البائع المستمر يقرر كيف تتم المحاسبة عن العملية، فقد تتم المحاسبة عنها كعملية بيع أو عملية تمويل أو عقد إيجار أو ترتيبات أخرى متعلقة بمشاركة الأرباح. فإذا تمت المحاسبة عنها كبيع فان ارتباط البائع المستمر قد يؤخر الإعتراف بالإيراد.

على البائع كذلك أن يأخذ في الإعتبار وسائل الدفع والدليل على إلتزام المشتري بإتمام عملية الدفع على سبيل المثال، عندما يكون إجمالي الدفعات المستلمة، بما في ذلك الدفعة الأولية التي سددها المشتري أو الدفعات المستمرة من قبل المشتري لا توفر أدلة كافية على إلتزام المشتري بإتمام الدفع، فإنه يعترف بالإيراد فقط في حدود النقد المستلم.

تقديم الخدمات

١٠ *رسوم التركيب*

يعترف برسوم التركيب كإيراد بالرجوع الى مرحلة إنجاز التركيب، إلا إذا كانت هذه الرسوم عرضية نسبة إلى بيع المنتج عندئذ يعترف بها عند بيع البضائع.

١١ *رسوم الخدمات المشمولة في سعر المنتج*

عندما يضم سعر بيع المنتج مبلغاً محدداً للخدمات اللاحقة (على سبيل المثال، دعم المنتجات وتعزيزها في مبيعات برامج الحاسوب الآلي) فإن هذا المبلغ يؤجل ويعترف به كإيراد خلال للفترة التي يتم فيها تأدية الخدمة، ويكون المبلغ المؤجل هو المبلغ الذي من المتوقع أن يغطي تكاليف الخدمات بموجب الإتفاقية مع ربح معقول على هذه الخدمات.

١٢ *عمولات الإعلان*

يعترف بعمولات الإعلان عند ظهور الإعلانات التجارية أمام الجمهور، أما عمولة إنتاج الإعلان فيعترف بها بناءً على مرحلة إتمام المشروع.

١٣ *عمولات وكالة التأمين*

يتم الإعتراف بعمولات وكالة التأمين المستلمة أو القابلة للإستلام التي لا تتطلب تقديم مزيد من الخدمة كإيراد بتواريخ البدء الفعلي أو تواريخ تجديد عقود التأمين، ولكن عندما يكون من المحتمل انه سيطلب

من الوكيل تقديم المزيد من الخدمة أثناء عمر الوثيقة فأنه يجري تأجيل العمولة، أو جزء منها، للإعتراف بها كإيراد خلال فترة سريان الوثيقة.

١٤ *رسوم الخدمات المالية*

يعتمد الإعتراف بإيراد رسوم الخدمات المالية على الأغراض التي من اجلها تم وضع الرسوم وعلى الأساس المحاسبي المستخدم في معالجة الأداة المالية المرتبطة بها هذه الرسوم، فوصف رسوم الخدمات الماليـة قد لا يكون دالاً على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة، لذلك يجب التمييز بين الرسوم التي تمثل جزءاً من العائد الفعلي على الأداة المالية، والرسوم التي تكتسب مع تقديم الخدمات، والرسوم التي تكتسب عند تنفيذ عمل هام.

(أ) *الرسوم التي تمثل جزءاً من العائد الفعلي على الأداة المالية*

مثل هذه الرسوم تعالج عادة كتسوية للعائد الفعلي، ولكن إن كانت الإدارة المالية ستقاس بالقيمة العادلة بعد الإعتراف الأولي بها، فأنه يعترف بالرسوم كإيراد عند الإعتراف الأولي بهذه الأداة.

(١) *رسوم التنظيم التي استلمها المشروع وتعود إلى إصدار أو تملك أداة مالية محتفظ بها كاستثمار من قبل المشروع.*

قد تتضمن مثل هذه الرسوم تعويضاً عن بعض النشاطات مثل تقييم الحالة المالية للمقترض، وتقييم وتسجيل الضمانات، وترتيبات الضمانات الأخرى والتفاوض بشأن شروط الأداة، وتحضير ومعالجة الوثائق، وإنهاء العملية. تعتبر هذه الرسوم جزءاً مكملاً من استمرارية الإرتباط بالإدارة المالية الناتجة، لذلك تؤجل بالإضافة الى أي تكاليف مباشرة ذات علاقة ويعترف بها كتسوية للعائد الفعلي.

(٢) *رسوم الإلتزام المستلمة من قبل المشروع لتنظيم أو شراء قرض عندما تكون فرصة الإلتزام خارج نطاق المعيار ٣٩.*

إذا كان من المحتمل أن المشروع سيدخل في ترتيبات إقراض محددة وإلتزام القروض ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة ٣٩، تعتبر رسوم الإلتزام تعويض عن المتابعة المستمرة لتملك الأداة المالية وتؤجل هي والتكاليف المباشرة ذات الصلة ويعترف بها كتسوية للعائد الفعلي/وفي حالة انقضاء الإلتزام دون أن يمنح المشروع القرض. إلتزام القرض الذي هو ضمن نطاق المعيار ٣٩ يعترف بالرسوم كإيراد بتاريخ انقضاء الإلتزام.

(٣) *رسوم القروض مقابل الرهون المقبوضة من إصدار الإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة.*

تمثل هذه الرسوم جزءا أساسيا من عملية الدخول في إلتزام مالي. وعندما لا يتم تـصنيف الإلتزام المالي على أنه إلتزام مالي "بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة"، يتم تضمين رسوم القروض مقابل الرهون المقبوضة، مع تكاليف المعاملة المتكبدة ذات العلاقـة، فـي المبلغ الأولي المسجل للإلتزام المالي ويتم الإعتراف بها كتعديل على سعر الفائدة الفعلـي.

وتميز المنشأة بين الرسوم والتكاليف التي تمثل جزءا أساسيا من سعر الفائدة الفعلي للإلتزام المالي ورسوم القروض مقابل الرهون وتكاليف المعاملة التي تتعلق بحق تقديم الخـدمات، مثل خدمات إدارة الإستثمار.

(ب) *الرسوم التي تكتسب مع تقديم الخدمات*

(١) *رسوم خدمات القرض :*

يعترف برسوم خدمات القرض التي تحملها المنشاة كايراد مع تقديم الخدمة.

(٢) *رسوم الإلتزام لتنظيم أو شراء قرض عندما تكون فرصة الإيداع خارج نطاق المعيار ٣٩.*

إذا لم يكن من المرجح ابرام ترتيب إقراض محدد وكان إلتزام القرض خـارج نطـاق معيـار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم الإعتراف برسم الإلتزام كايراد على أساس الحصة الزمنية خلال فترة الإلتزام. وتتم محاسبة إلتزامات القرض التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ كمشتقات ويتم قياسها بالقيمة العادلة.

(٣) *رسوم إدارة الإستثمار*

يتم الإعتراف بالرسوم المتكبدة لإدارة الإستثمارات كايراد عندما يتم تقديم الخدمات.

ويتم الإعتراف بالتكاليف المتزايدة التي تنسب بشكل مباشر إلى تأمين عقد إدارة استثمار كأصل معين إذا كان يمكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بشكل موثوق وإذا كان من المرجح أنه سيتم استردادها. وكما هو الحال في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن التكلفة المتزايدة هي التكلفـة التي كان من الممكن أن لا يتم تكبدها لو لم تقم المنشأة بتأمين عقد إدارة الإسـتثمار. ويمثـل الأصل حق المنشأة التعاقدي في الإنتفاع من تقديم خدمات إدارة الإستثمار، ويتم إطفاؤه حيـث تعترف المنشأة بالإيرادات ذات العلاقة. وإذا كانت تملك المنشأة محفظـة مـن عقـود إدارة الإستثمار، يمكنها أن تُقيِّم قابلية استردادها على أساس المحفظة.

وترتبط بعض عقود الخدمات المالية بإنشاء واحدة أو أكثر من الأدوات المالية وتقديم خـدمات إدارة الإستثمار. ومثال على ذلك عقد التوفير الشهري طويل الأجل المرتبط بإدارة مجموعـة من الأوراق المالية لحقوق الملكية. ويميز مقدم العقد بين تكاليف المعاملة التي ترتبط بإنـشاء الأداة المالية وتكاليف تأمين حق تقديم خدمات إدارة الإستثمار.

(ج) *الرسوم التي تكتسب على تنفيذ عمل هام هو اكثر أهمية من أي عمل آخر .*

يعترف بالرسوم كايرادات عند إنجاز العمل الهام، كما في الأمثلة أدناه :

(١) عمولة تخصيص أسهم لعميل

يعترف بالعمولة كايراد عندما يتم تخصيص الأسهم.

(٢) رسوم لقاء ترتيب قرض بين مقترض ومستثمر

يعترف بالرسوم كايراد عندما يتم ترتيب القرض.

(٣) *رسوم ترتيب القروض المشتركة:*

إن رسوم القرض المشترك التي يستلمها المشروع التي يقوم بترتيب قرض ولا تحتفظ بجزء من صفقة القرض لنفسها (أو تحتفظ بجزء بنفس العائد الفعلي للمخاطر المماثلة كالمشاركين الآخرين) هي تعويض مقابل خدمة ترتيب القرض المشترك. كمثال الرسوم المعترف بها كايراد عند إتمام القرض المشترك.

١٥ *رسوم الدخول.*

يعترف بالإيراد من الحفلات الفنية وحفلات الطعام والأحداث الأخرى الخاصة عند وقوع الحدث وفي حالة بيع اشتراك في عدد من الأحداث (النشاطات) يوزع الرسم بين الأحداث على أساس يعكس مدى إنجاز الخدمات المتعلقة بكل حدث.

١٦ *رسوم الدراسة*

يعترف بالإيراد خلال فترة الدراسة.

١٧ *رسوم الإشتراك، والدخول والعضوية*

يعتمد الإعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المقدمة. فإذا كان الرسم يسمح بالعضوية فقط ويجب الدفع مقابل الخدمات أو المنتجات الأخرى بشكل منفصل، أو اذا كان هناك رسم انتساب سنوي، فانه يعترف بالرسم كايراد عندما لا يوجد شك جوهري بالنسبة للقدرة على التحصيل. أما اذا كان الرسم يؤهل العضو لخدمات أو منشورات توفر أثناء فترة العضوية، أو لشراء بضائع أو خدمات بأسعار أقل من الأسعار المطلوبة من غير الأعضاء، فإنه يعترف بها على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

١٨ *رسوم الإمتياز*

قد تغطي رسوم الإمتياز تقديم الخدمات المبدئية واللاحقة، والمعدات والأصول الملموسة الأخرى والخبرة الفنية، وعليه يعترف برسوم الإمتياز كايراد على أساس يعكس الغرض من تحميل الرسم. تعتبر الطرق التالية مناسبة للإعتراف برسوم الإمتياز :

(أ) *تزويد معدات وأصول ملموسة أخرى*

يعترف بالمبلغ كايراد، على أساس القيمة العادلة للأصول المباعة، عندما يتم تسليم البنود أو نقل الملكية.

(ب) *تقديم الخدمات الأولية واللاحقة*

رسوم تزويد الخدمات المستمرة سواء كانت جزء من الرسم الأولي أو رسم منفصل، يعترف بها كايراد مع تقديم الخدمات. عندما لا يغطي الرسم المنفصل تكلفة الخدمات المستمرة ومبلغ معقول من الربح، يؤجل جزء من الرسم الأولي يكفي لتغطية تكاليف الخدمات المستمرة وربح معقول على هذه الخدمات ليعترف به كايراد مع تقديم الخدمات.

قد تتطلب اتفاقية الإمتياز قيام مانح الإمتياز بتزويد معدات ومخزون أو أصول ملموسة أخرى، بسعر يقل عن السعر الذي يحمل للآخرين أو بسعر لا يسمح بربح معقول على هذه المبيعات. في هذه الحالات، يؤجل جزء من الرسم الأولي، يكفي لتغطية التكاليف المقدرة زيادة على ذلك

السعر ويسمح بربح معقول على هذه المبيعات يعترف به خلال الفترة التي يتوقع أن تباع خلالها البضائع الى المستفيد من الإمتياز، ويعترف برصيد الرسم كدخل عندما يكون قد تم جوهرياً إنجاز كافة الخدمات الأولية والإلتزامات الأخرى المطلوبة من مانح الإمتياز (مثل المساعدة في اختيار الموقع، وتدريب العاملين، والتمويل والدعاية). التي أنجزت بشكل جوهري.

قد تعتمد الخدمات الأولية والإلتزامات الأخرى في اتفاقية امتياز لمنطقة جغرافية على عدد المحلات الفردية التي تقام في المنطقة. في هذه الحالة، يعترف بالرسوم التي تعزى للخدمات الأولية كإيراد نسبة الى عدد المحلات التي تكون الخدمات الأولية فيها قد أنجزت بشكل جوهري.

إذا كان الرسم الأولي سوف يحصل على فترة ممتدة وكان هناك عدم تأكد هام بخصوص التحصيل الكامل، فانه يعترف بالرسم عند استلام الأقساط النقدية.

(ج) *رسوم الإمتياز المستمرة*

الرسوم المحملة لقاء الإستخدام المستمر للحقوق الممنوحة بموجب الإتفاقية، أو لقاء الخدمات الأخرى المزودة خلال فترة الإتفاقية، يعترف بها كإيراد عند تقديم الخدمات أو إستخدام الحقوق.

(د) *عمليات الوكالة*

قد تحدث العمليات بين مانح الإمتياز والمستفيد من الإمتياز بحيث تتضمن، في جوهرها قيام مانح الإمتياز بالعمل كوكيل للمستفيد من الإمتياز، على سبيل المثال يطلب مانح الإمتياز لوازم ويعد ترتيبات لتسليمها الى المستفيد من الإمتياز بدون ربح. لا تؤدي مثل هذه العمليات الى تحقيق ايراد.

١٩ *رسوم تطوير برامج الحاسب الآلي المعدة حسب الطلب*

يعترف برسوم برامج الحاسوب المطورة خصيصاً كإيراد بناءً على مرحلة إنجاز هذا التطوير بما في ذلك إنجاز خدمات الدعم التي تتم بعد التسليم.

الفائدة والأتاوات وأرباح الأسهم

٢٠ *رسوم الرخص والجعالات*

بالنسبة للرسوم والجعالات المدفوعة مقابل إستخدام أصول المشروع (مثل العلامات التجارية، وحقوق الإختراع، وبرامج الحاسب الآلي، وحقوق الإختراع، وبرامج الحاسب الآلي، وحقوق التأليف الموسيقي والتسجيلات والأفلام) فإنه يعترف بها طبقاً لجوهر الإتفاقية، ولكن من ناحية عملية، يمكن أن يكون ذلك على أساس القسط الثابت خلال مدة الإتفاقية، على سبيل المثال، عندما يكون للمرخص له حق إستخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة من الزمن.

إن حالة الحقوق لقاء مبلغ ثابت أو كفالة بدون حق استرداد بموجب اتفاق غير قابل للإلغاء يسمح للمرخص له باستغلال الحقوق بحرية ولا تتبقى على مانح الرخصة إلتزامات واجبة الوفاء تعتبر في جوهرها عملية بيع، مثال ذلك، اتفاقية ترخيص لإستخدام برامج حاسوب حيث لا يوجد على المرخص إلتزامات بعد التسليم وكمثال آخر، منح حقوق عرض فيلم في الأسواق حيث لا يوجد رقابة على الموزع ومن غير المتوقع استلام إيرادات إضافية من المبيعات، في مثل هذه الحالات يعترف بالإيراد عند وقت البيع.

في بعض الأحيان يكون استلام رسم ترخيص أو أتاوة معتمداً على حصول حدث مستقبلي. في مثل هذه الحالات يعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن الرسم أو الأتاوة سوف تستلم، وهذا يتم عادة عند حصول الحدث.

معيار المحاسبة الدولي ١٩

منافع الموظفين

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية منافع الموظفين المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات الصادر بتاريخ ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" مبين في الفقرة ١-١٦٠ . تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي١٩ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساسا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يبين هذا المعيار المحاسبة والإفصاح من قبل أصحاب العمل لمنافع الموظفين، وهو يحل محل معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*"، الذي اعتمد في عام ١٩٩٣. يحتوي الملحق (٣) على التغيرات الرئيسية عن المعيار القديم (أساس الإستنتاجات)، ولا يتناول المعيار تقديم التقارير حسب خطط منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "*المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد*".

مقدمة ٢ يحدد هذا المعيار خمس فئات لمنافع الموظفين:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي والإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (أذا كانت مستحقة خلال اثني عشر شهرا من نهاية الفترة) والمنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والسيارات والبضائع أو الخدمات المعفاة أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

(ب) المنافع ما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة والعناية الطبية بعد انتهاء الخدمة؛

(ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الإحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل، بالإضافة إلى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إذا كانت مستحقة بعد إثني عشر شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة؛ و

(د) منافع نهاية الخدمة.

مقدمة ٣ يتطلب المعيار أن تعترف المنشأة بمنافع الموظفين قصيرة الأجل عند قيام الموظف بتقديم خدمة مقابل هذه المنافع.

مقدمة ٤ تصنف خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة على أنها خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة، ويقدم المعيار ارشادات معينة فيما يتعلق بتصنيف خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة والخطط ذات المنافع المؤمن عليها.

مقدمة ٥ بموجب خطط المساهمات المحددة تدفع المنشأة مساهمات ثابتة إلى وحدة منفصلة (صندوق)، ولا يكون عليها إلتزام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن الصندوق يحتفظ بأصول كافية لدفع كافة منافع الموظفين المتعلقة بخدمتهم في الفترات الحالية والسابقة، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالإعتراف بالمساهمات في خطة محددة عندما يقدم الموظف خدمة مقابل هذه المساهمات.

مقدمة ٦ تعرف كافة خطط المنافع الأخرى ما بعد انتهاء الخدمة على أنها خطط منافع محددة، وقد لا تكون خطط المنافع المحددة ممولة أو قد تكون ممولة كليا أو جزئيا، ويتطلب المعيار من المنشأة ما يلي:

(أ) أن لا يكون مسؤولا فقط عن إلتزاماته القانونية ولكن كذلك عن أي إلتزام ضمني ناتج عن نشاطات المشروع؛

(ب) تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المعرفة والقيمة العادلة لأية أصول خطة لها إنتظام كاف بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية ماديا عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية؛

(ج) استخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدرة لقياس إلتزاماته وتكاليفه؛

(د) إسناد المنافع لفترات الخدمة بموجب صيغة المنافع للخطة إلا إذا كانت خدمة موظف في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى من المنافع أعلى ماديا مما هو في السنوات السابقة؛

(هـ) إستخدام إفتراضات إكتوارية غير متحيزة ومتفقة مع بعضها خاصة بالمتغيرات الديموغرافية (معدل تغير الموظفين والوفيات) والمتغيرات المالية (الزيادة المستقبلية في الرواتب والتغيرات في التكاليف الطبية وتغيرات معينة في منافع الدولة)، ويجب أن تكون الإفتراضات المالية بناء على توقعات السوق في تاريخ الميزانية العمومية للفترة التي سيتم تسوية الإلتزامات خلالها؛

(و) تحديد سعر الخصم بالرجوع إلى عائدات السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الشركات ذات النوعية العالية (أو على السندات الحكومية في البلدان التي لا يوجد فيها سوق عميق لهذه السندات) ذات العملة والفترة التي تتفق مع عملة وفترة إلتزامات المنافع لما بعد انتهاء الخدمة؛

(ز) طرح القيمة العادلة لأية أصول خطة من مبلغ الإلتزام المرحل. وتتم معاملة حقوق السداد المعينة التي لا تتأهل كأصول خطة بنفس الطريقة كأصول خطة، فيما عدا أنها تعرض كأصل منفصل وليس تخفيض من الإلتزام؛

(ح) تحديد المبلغ المرحل لأصل بحيث لا يزيد عن صافي إجمالي ما يلي:

(١) أية تكلفة خدمة سابقة وخسائر اكتوارية غير معترف بها ؛ بالإضافة إلى

(٢) القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متوفرة على شكل استردادات من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية في الخطة.

(ط) الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المعدلة مستحقة؛

(ي) الإعتراف بالمكاسب والخسائر من تقليص أو تسوية خطة منافع محددة عندما يحدث التقليص أو التسوية، ويجب أن يشمل المكاسب أو الخسارة أي تغير ناجم في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة والقيمة العادلة لأصول الخطة والجزء غير المعترف به لأية مكاسب أو خسائر اكتوارية متعلقة بذلك وتكلفة الخدمة السابقة؛ و

(ك) الإعتراف بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية التراكمية التي تزيد عما يلي أيهما أعلى:

(١) ١٠% من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة (قبل خصم أصول الخطة)؛ و

(٢) ١٠% من القيمة العادلة لأية أصول خطة.

الجزء من المكاسب والخسائر الإكتوارية التي سيتم الإعتراف بها لكل خطة منافع محددة هو الزيادة التي وقعت خارج "النطاق" البالغ ١٠% في تاريخ تقديم التقارير السابق مقسم على معدل الأعمار العاملة الباقية المتوقعة للموظفين المشاركين في الخطة.

يسمح المعيار كذلك بأساليب منتظمة للإعتراف الأسرع شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس على كل من المكاسب والخسائر وتطبيق الأساس بشكل منتظم من فترة لأخرى، وتشمل هذه الأساليب المسموح بها الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية. في الربح أو الخسارة. إلى جانب ذلك

يسمح المعيار للمنشأة الاعتراف بكافة المكاسب والخسائر الاكتوارية في الفترة التي تحدث فيها خارج الربح أو الخسارة في بيان للربح والخسارة المعترف بها.

مقدمة ٧ يتطلب المعيار أسلوب محاسبة أسهل لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل مما تتطلبه المنافع لما بعد إنتهاء الخدمة: يتم الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة في الحال.

مقدمة ٨ منافع نهاية الخدمة هي منافع الموظفين المستحقة نتيجة لما يلي: قرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي أو قرار الموظف الإختياري قبول ترك العمل مقابل هذه المنافع، والحدث الذي يتسبب في نشوء إلتزام هو الإنهاء وليس خدمة الموظف، ولذلك يجب أن تعترف المنشأة بمنافع نهاية الخدمة فقط عندما تكون المنشأة ملتزمة بما يلي:

(أ) إنهاء خدمة الموظف أو مجموعة الموظفين قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو

(ب) تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يقدم لتشجيع ترك العمل الإختياري.

مقدمة ٩ تعتبر المنشأة ملتزمة بالإنهاء فقط عندما يكون لديه خطة رسمية مفصلة (مع حد أدنى من المحتويات المحددة) للإنهاء ولا يوجد احتمال فعلي بسحبها.

مقدمة ١٠ تصبح منافع نهاية الخدمة مستحقة بعد اكثر من ١٢ شهرا من تاريخ الميزانية العمومية وبالتالي يجب خصمها، وفي حالة العرض الذي يتم لتشجيع ترك العمل الإختياري فإن قياس منافع نهاية الخدمة يجب أن يكون مبنيا على عدد الموظفين الذي يتوقع قبولهم للعرض.

مقدمة ١١ [تم إلغائها]

مقدمة ١٢ هذا المعيار نافذ المفعول للفترات المحاسبية التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر، وعند تطبيق المعيار للمرة الأولى يسمح للمنشأة الإعتراف بأية زيادة ناجمة في إلتزاماته الخاصه بمنافع ما بعد انتهاء الخدمة على مدى فترة لا تزيد عن خمس سنوات، وإذا نجم عن تطبيق المعيار تخفيض الإلتزام يطلب من المنشأة الإعتراف بالإنخفاض في الحال.

مقدمة ١٣ [تم إلغائها]

معيار المحاسبة الدولي ١٩

منافع الموظفين

الهدف

هدف هذا المعيار بيان المحاسبة والإفصاح الخاصة بمنافع الموظفين، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة الإعتراف:

(أ) بالإلتزام عند قيام موظف بتقديم خدمة له مقابل منافع الموظفين التي سيقوم بدفعها لهم في المستقبل؛ و

(ب) بمصروف عندما تقوم المنشأة بإستهلاك المنافع الإقتصادية الناشئة عن الخدمة المقدمة من قبل الموظف في مقابل تبادل منافع للموظف.

النطاق

١ **يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن منافع الموظفين، ما عدا ما يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *الدفع على أساس الأسهم*".**

٢ لا يتناول هذا المعيار تقديم التقارير حسب خطط منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ *المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد*").

٣ ينطبق هذا المعيار على كافة منافع الموظفين، بما في ذلك تلك المنصوص عليها:

(أ) بموجب خطط رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين المنشأة وموظفين فرديين ومجموعات موظفين أو ممثليهم؛

(ب) بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات صناعية حيث يطلب من المشاريع المساهمة في الخطط الوطنية وخطط الدولة وخطط الصناعة أو خطط أصحاب العمل المتعددة ؛ أو

(ج) حسب الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها إلتزام إستنتاجي حيث لا يوجد للمنشأة بديل فعلي سوى دفع منافع الموظفين، وأحد الأمثلة على الإلتزام الضمني ما يترتب على تغير في الممارسات غير الرسمية للمنشأة من ضرر غير مقبول للعلاقات مع الموظفين.

٤ تشمل منافع الموظفين:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي والإجازة السنوية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (إذا استحقت خلال اثني عشر شهرا من نهاية الفترة) والمنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والإنتقال والبضائع والخدمات بدون مقابل أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد إنتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة ما بعد إنتهاء الخدمة والعناية الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة؛

(ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الإحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل بالإضافة الى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهرا أو اكثر بعد نهاية الفترة ؛ منافع التعويضات في صورة حقوق ملكية؛ و

(د) منافع نهاية الخدمة.

نظرا لأن كل بند محدد في (أ) الى (هـ) أعلاه له خصائص مختلفة فإن هذا المعيار يحدد متطلبات منفصلة لكل فئة.

٥ تشمل منافع الموظفين المنافع المقدمة إما للموظفين أو لمن يعيلونهم، ويمكن تسويتها من خلال دفعات (أو تزويد بالبضائع أو الخدمات) تتم إما مباشرة للموظفين أو لزوجاتهم أو أبنائهم أو من يعيلونهم أو لآخرين مثل شركات التأمين.

٦ يمكن للموظف تقديم الخدمات للمنشأة على أساس دوام كامل أو جزئي أو دائم أو عرضي أو مؤقت، ولغرض هذا المعيار يشمل الموظفون المدراء وموظفي الإدارة الآخرين.

تعريفـــات

٧ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:**

منافع الموظفين **هي كافة اشكال العوض الذي تعطيه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون.**

منافع الموظفين قصيرة الأجل **هي منافع الموظفين (بإستثناء منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة.**

المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة **هي منافع الموظفين (بإستثناء منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة.**

خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة **هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع بعد إنتهاء فترة الخدمة لموظف واحد أو اكثر.**

خطط المساهمات المحددة **هي خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة حيث تقوم المنشأة بموجبها بدفع مساهمات ثابتة في وحدة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليه إلتزام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن الصندوق يحتفظ بأصول كافية لدفع كافة منافع الموظفين المتعلقة بخدمتهم في الفترات الحالية والسابقة.**

خطط المنافع المحددة **هي خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة بإستثناء خطط المساهمات المحددة.**

خطط أصحاب العمل المتعددين **هي خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة (بإستثناء خطط الدولة) التي:**

(أ) تجمع الأصول التي تساهم فيها مختلف المشاريع التي ليست تحت السيطرة المشتركة؛ و

(ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المنافع لموظفي أكثر من منشأة على أساس تحديد مستويات المساهمات والمنافع بدون اعتبار لهوية المنشأة التي تستخدم الموظفين المعنيين.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل **هي منافع الموظفين (بإستثناء منافع ما بعد إنتهاء الخدمة ومنافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون خدماتهم.**

منافع نهاية الخدمة **هي منافع الموظفين المستحقة نتيجة إما:**

(أ) لقرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو

(ب) لقرار الموظف الإختياري بقبول ترك العمل مقابل هذه المنافع.

منافع الموظفين المستحقة هي منافع الموظفين غير المشروطة بالتوظيف المستقبلي.

القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هي القيمة الحالية بدون خصم اية أصول خطة للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الإلتزام الناجم عن خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

تكلفة الخدمة الحالية هي الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناجمة من خدمة الموظف في الفترة الحالية.

تكلفة الفائدة هي الزيادة خلال فترة معينة في القيمة الحالية لإلتزام منافع محددة والتي تنشأ لأن المنافع أقرب الى التسديد بمقدار فترة واحدة.

أصول الخطة تشمل ما يلي:

(أ) الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع للموظفين طويل الأجل؛

(ب) بوالص تأمين مؤهلة.

الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع الموظفين طويل الأجل هي أصول (بإستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التي يصدرها المشروع)، التي:

(أ) تحتفظ بها الوحدة (الصندوق) المنفصلة قانونيا عن المنشأة المقدمة للتقارير والموجودة فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين؛

(ب) متوفرة لتستخدم فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين، وليست متوفرة لدائني المنشأة المقدمة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة المقدمة للتقارير إلا إذا :

(١) أما أن تكون الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية كافة إلتزامات منافع الموظفين للخطة أو المنشأة المقدمة للتقارير؛ أو

(٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المقدمة للتقارير لتعويضه عن منافع الموظفين التي تم دفعها.

بوليصة التأمين المؤهلة هي بوليصة تأمين* يصدرها مؤمن ليس طرفا ذو علاقة (كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" للمنشأة المقدمة للتقارير إذا كانت عوائد البوليصة :

(أ) يمكن استخدامها فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين بموجب خطة منافع محددة ؛ و

(ب) ليست متوفرة لدائني المنشأة المقدمة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة المقدمة للتقارير إلا إذا:

(١) كانت العوائد تمثل أصول فائضة لا تحتاج لها البوليصة لتلبية كافة إلتزامات منافع الموظفين؛ أو

* لا تعتبر بالضرورة بوليصة التأمين المؤهلة عقد تأمين، كم التعريف في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عقد *التأمين*.

(٢) أعيدت الأصول إلى المنشأة المقدمة للتقارير لتعويضه عن منافع الموظفين التي تم دفعها.

***القيمة العادلة* هي المبلغ الذي يمكن بموجبه مبادلة الأصل أو تسديد الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تجارية بحتة.**

***العائد على أصول الخطة* هو الفائدة وأرباح الأسهم والإيراد الآخر المأخوذ من أصول الخطة بالإضافة إلى المكاسب والخسائر المحققة أو غير المحققة من أصول الخطة مخصوما منها أية تكاليف لإدارة الخطة ومخصوما منها كذلك أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسه.**

***المكاسب والخسائر الإكتوارية* تشمل:**

(أ) تعديلات الخبرة (أثر الفروقات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما الواقع الفعلي) ؛ و

(ب) آثار التغيرات في الإفتراضات الإكتوارية.

***تكلفة الخدمة السابقة* هي الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين في الفترات السابقة الناجمة في الفترة الحالية من إدخال أو إجراء تعديلات في منافع ما بعد نهاية الخدمة أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المنافع أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع القائمة).**

منافع الموظفين قصيرة الأجل

٨ تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل بنودا مثل :

(أ) الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي؛

(ب) حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة (مثل الإجازة السنوية المدفوعة والإجازة المرضية المدفوعة) حيث يتوقع حدوث حالات الغياب خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم خدماتهم؛

(ج) المشاركة في الأرباح والمكافآت خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم الخدمة؛ و

(د) المنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإنتقال والخدمات بدون مقابل أو المدفوعة) للموظفين الحاليين.

٩ محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل تكون عادة غير معقدة لأنه لا يطلب افتراضات اكتوارية لقياس الإلتزام أو التكلفة ولا يوجد احتمال بأي مكسب أو خسارة إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس إلتزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل على أساس غير مخصوم.

الإعتراف والقياس

كافة منافع الموظفين قصيرة الأجل

١٠ عندما يقوم موظف بتقديم خدمة خلال فترة محاسبية يجب على المنشأة الإعتراف بالمبلغ غير المخصوم لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة:

(أ) كإلتزام (مصروف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه، وإذا زاد المبلغ الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصوم للمنافع يجب على المنشأة الإعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل

(مصروف مدفوع مقدما) إلى الحد الذي تؤدي فيه الدفعة المقدمة على سبيل المثال الى تخفيض في الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدي؛ و

(ب) كمصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار دولي آخر بإدخال المنافع في تكلفة الأصل (أنظر على سبيل المثال معيار المحاسبة للدولي ٢ "*المخزون*" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*".

توضح الفقرات ١١، ١٤ و١٧ كيف يجب على المنشأة تطبيق هذا المتطلب على منافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل حالات غياب معوضة وخطط مشاركة في الأرباح والمكافآت.

حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة

١١ **يجب على المنشأة الإعتراف بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل حالات غياب معوضة بموجب الفقرة ١٠ كما يلي:**

(أ) في حالات تراكم الغياب المعوض عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد من حقهم في غياب مستقبلية معوضة؛ و

(ب) في حالة عدم تراكم غياب معوض عند حدوث حالات الغياب.

١٢ يمكن للمنشأة تعويض الموظفين عن الغياب لأسباب مختلفة بما في ذلك الإجازة والمرض والعجز قصير الأجل والأمومة أو الأبوة والخدمة كمكلف والخدمة العسكرية، ويقسم استحقاق الغيابات المعوضة الى فئتين:

(أ) تراكمية؛ و

(ب) غير تراكمية.

١٣ الغياب المعوض التراكمي هو ذلك الغياب المرحل ويمكن استخدامه في الفترات المستقبلية إذا كان استحقاق الفترة الحالية غير مستخدم بكامله، وقد يكون تراكم الغياب المعوض إما مستحق (بكلمات اخرى يستحق الموظفون دفعة نقدية لحالات الإستحقاق غير المستخدم عند تركهم المشروع)، أو غير مستحق عندما لا يكون الموظفون مستحقين لدفعة نقدية لحالات الإستحقاق غير المستخدم عند تركهم المشروع)، وينشأ الإلتزام عندما يقوم الموظفون بتقديم خدمة تزيد من استحقاقهم للغياب المعوض المستقبلي. ويكون الإلتزام قائما ويتم الإعتراف به حتى ولو كان الغياب المعوض غير مستحق بالرغم من إحتمال أن يؤثر على ذلك الإلتزام ترك الموظفين قبل استخدامهم لحقهم في الإجازة غير المستحقة لدفعات نقدية يؤثر.

١٤ **يجب على المنشأة قياس التكلفة المحتملة لتراكم الغياب المعوض على أنها المبلغ الاضافي الذي يتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة للإستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في تاريخ الميزانية العمومية.**

١٥ يقيس الأسلوب المحدد في الفقرة السابقة الإلتزام بمقدار مبلغ الدفعات الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة أن المنفعة تتراكم، وفي العديد من الحالات قد لا تحتاج المنشأة إلى إجراء حسابات مفصلة لتقدير عدم وجود إلتزام مادي للغياب المعوض غير المستخدم، فعلى سبيل المثال من المحتمل أن يكون إلتزام الإجازة المرضية ماديا فقط إذا كان هناك اتفاق رسمي أو غير رسمي على أن الإجازة المرضية المدفوعة غير المستخدمة قد تؤخذ على أنها إجازة مدفوعة.

مثال يوضح الفقرتين ١٤ و ١٥

منشأة يعمل بها ١٠٠ موظف، وكل واحد منهم يستحق إجازة مرضية مدفوعة مقدارها خمسة ايام عمل لكل سنة، ومن الممكن ترحيل الإجازة المرضية غير المستخدمة لسنة ميلادية واحدة. تؤخذ الإجازة المرضية أولا من استحقاق السنة الحالية وبعدها من أي رصيد مرحل من السنة السابقة (على أساس الداخل أخيرا صادر أولا)، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠x١ يكون معدل الإستحقاق غير المستخدم يومين لكل موظف وتتوقع المنشأة بناء على الخبرة السابقة أن يستمر ٩٢ موظفا لن يستهلكوا اكثر من خمسة أيام إجازة مرضية مدفوعة في عام ٢٠×٢، وأن الموظفين الثمانية الباقين سيأخذون معدلا مقداره ستة أيام ونصف لكل واحد منهم.

تتوقع المنشأة أنه سيدفع ١٢ يوما اضافيا من راتب الإجازة المرضية نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في ٣١ ديسمبر ٢٠x١ (يوم ونصف لكل واحد من الموظفين الثمانية)، وعلى ذلك تعترف المنشأة بإلتزام مساو لراتب اثني عشر يوما من الإجازة المرضية.

١٦ الغياب المعوض غير التراكمي لا يرحل: بمعنى أنه ينقضي إذا لم يتم استخدام استحقاق الفترة الحالية بكامله، وهو لا يعطي استحقاقا للموظفين لدفعة نقدية عن حالات الإستحقاق غير المستخدم عند ترك المنشأة، وهذه هي الحالة الشائعة بالنسبة لراتب الإجازة المرضية (إلى الحد الذي لا يزيد به الإستحقاق السابق غير المستخدم عن الإستحقاق المستقبلي) وإجازة الأمومة أو الأبوة والغياب المعوض لخدمة المكلفين أو الخدمة العسكرية، ولا تعترف المنشأة بإلتزام أو مصروف حتى وقت الغياب لأن خدمة الموظفين لا تزيد عن مبلغ المنفعة.

خطط المشاركين في الربح والمكافآت

١٧ يجب على المنشأة الإعتراف بالتكلفة المتوقعة لدفعات المشاركة في الربح والمكافآت بموجب الفقرة (١٠) وذلك فقط عندما:

(أ) يكون على المنشأة إلتزام حالي قانوني أو ضمني لإجراء هذه الدفعات نتيجة لأحداث سابقة؛ و

(ب) يمكن إجراء تقدير موثوق به للإلتزام.

يكون الإلتزام قائما فقط عندما لا يكون للمنشأة بديل فعلي سوى إجراء الدفعات.

١٨ بموجب بعض خطط المشاركة في الربح يستلم الموظفون حصة في الربح فقط إذا استمروا في خدمة المنشأة لفترة محددة، وهذه الخطط تخلق إلتزاما ضمنيا عندما يقوم الموظفون بتقديم الخدمة التي تزيد عن المبلغ الذي سيتم دفعه لو أنهم استمروا في الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة، ويعكس قياس هذه الإلتزامات الضمنية احتمال ترك بعض الموظفين الخدمة بدون استلام دفعات المشاركة في الربح.

—

مثال يوضح الفقرة ١٨

تتطلب خطة مشاركة في الربح أن تقوم المنشأة بدفع نسبة محددة من صافي ربحها للسنة للموظفين الذين يستمرون في عملهم على مدى السنة، وإذا لم يترك موظفون الخدمة خلال السنة سيكون إجمالي دفعات المشاركة في الربح للسنة ٣% من صافي الربح، وتقدر المنشأة أن تغير الموظفين سيخفض الدفعات إلى ٢,٥% من صافي الربح.

تعترف المنشأة بمطلوب ومصروف مقداره ٢,٥% من صافي الربح.

١٩ قد لا يكون على المنشأة إلتزام قانوني لدفع مكافأة، وبرغم ذلك في بعض الحالات تمارس المنشأة دفع المكافآت، وفي هذه الحالات يكون على المنشأة إلتزام ضمني لأنه لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلي سوى دفع المكافأة، ويعكس قياس الإلتزام الضمني إمكانية قيام بعض الموظفين بترك المنشأة بدون استلام مكافأة.

٢٠ تستطيع المنشأة إجراء تقدير موثوق لإلتزامها القانوني أو الضمني بموجب خطة مشاركة في الربح أو مكافأة، وذلك فقط:

(أ) عندما تحتوي الأحكام الرئيسية للخطة على صيغة لتحديد مبلغ المنفعة؛

(ب) عندما تحدد المنشأة المبالغ التي سيتم دفعها قبل اعتماد البيانات المالية لإصدارها؛ أو

(ج) عندما تعطي الخبرة السابقة أدلة واضحة على مبلغ الإلتزام الضمني للمنشأة.

٢١ ينجم الإلتزام بموجب خطة المشاركة في الربح والمكافآت من خدمة الموظفين وليس من عملية مع مالكي المنشأة، وبناء على ذلك تعترف المنشأة بتكلفة خطة المشاركين في الربح والمكافآت ليس كتوزيع لصافي الربح ولكن كمصروف.

٢٢ إذا لم تكن دفعات المشاركة في الربح والمكافآت مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم الخدمة فإن هذه الدفعات هي منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل (انظر الفقرات ١٢٦-١٣١)، وإذا كانت دفعات المشاركة في الربح والمكافآت تلبي تعريف منافع التعويض في صورة حقوق ملكية تقوم المنشأة بمعاملتها بموجب الفقرات ١٤٤-١٥٢.

الإفصاح

٢٣ بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن منافع الموظفين قصيرة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إجراء إفصاحات، فعلى سبيل المثال حيث يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة*" تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بمنافع الموظفين لكبار موظفي الإدارة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*"، وجوب إعتراف المنشأة بتكاليف الموظفين.

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: التمييز بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة

٢٤ تشمل منافع ما بعد إنتهاء الخدمة ما يلي على سبيل المثال:

(أ) منافع التقاعد مثل الرواتب التقاعدية؛ و

(ب) المنافع الأخرى بعد إنتهاء الخدمة مثل التأمين على الحياة بعد إنتهاء الخدمة والعناية الطبية بعد إنتهاء الخدمة.

تعتبر الترتيبات حيث تقوم المنشأة بتقديم منافع بعد إنتهاء الخدمة أنها خطط منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، وتطبق المنشأة هذا المعيار على كافة الترتيبات سواء كانت تتعلق أولا بإنشاء وحدة مستقلة لاستلام المساهمات ودفع المنافع.

٢٥ تصنف خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أنها إما خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة، وذلك يعتمد على الطبيعة الإقتصادية للخطة كما هي مأخوذة من أحكامها وشروطها الرئيسية، وبموجب خطط المساهمة المحددة :

(أ) يقتصر الإلتزام القانوني أو الإستنتاجي للمنشأة على المبلغ الذي يوافق على المساهمة به في الصندوق، وهكذا يتم تحديد مبلغ المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة الذي يستلمه الموظف بمقدار مبلغ المساهمات التي تدفعها المنشأة (ومن المحتمل كذلك الموظف) لخطة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة أو إلى شركة تأمين، بالإضافة إلى عائدات الإستثمارات الناجمة من المساهمات؛ و

(ب) تبعا لذلك تقع المخاطرة الإكتوارية (إن المنافع ستكون أقل مما هو متوقع) ومخاطرة الإستثمار (إن الأصول المستثمرة ستكون غير كافية لمواجهة المنافع المتوقعة) على الموظف.

٢٦ من الأمثلة على الحالات التي لا يقتصر فيها إلتزام المنشأة على المبلغ الذي توافق على المساهمة به في الصندوق هو عندما يكون على المنشأة إلتزام قانوني أو إستنتاجي من خلال:

(أ) صيغة منافع خطة ليست مرتبطة فقط مع مبلغ المساهمات؛

(ب) ضمان إما بشكل غير مباشر من خلال خطة أو بشكل مباشر لعائد محدد على المساهمات؛ أو

(ج) الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها إلتزام إستنتاجي، مثال ذلك قد ينشأ إلتزام إستنتاجي حيث يكون للمنشأة تاريخ بزيادة المنافع للموظفين السابقين لمواجهة التضخم حتى عندما لا يوجد إلتزام قانوني للقيام بذلك.

٢٧ بموجب خطط المنافع المحددة:

(أ) إلتزام المنشأة هو تقديم المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين؛ و

(ب) تقع المخاطرة الإكتوارية (تكلف المنافع اكثر مما هو متوقع) ومخاطرة الإستثمار في جوهرها على المنشأة، وإذا كانت الخبرة الإكتوارية أو الإستثمارية أسوأ مما كان متوقعا فقد تتم زيادة إلتزام المنشأة.

٢٨ توضح الفقرات ٢٩ إلى ٤٢ أدناه الفرق بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة في سياق خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة والمنافع المؤمن عليها.

خطط أصحاب العمل المتعددين

٢٩ يجب على المنشأة تصنيف خطة أصحاب العمل المتعددين على أنها خطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة بموجب أحكام الخطة (بما في ذلك أي إلتزام استنتاجي يتعدى الأحكام الرسمية)، وحيث تحدد خطة أصحاب العمل المتعددين على أنها خطة منافع محددة يجب على المنشأة :

(أ) احتساب حصتها النسبية في إلتزام المنافع المحددة وأصول الخطة والتكلفة المتعلقة بالخطة بنفس الطريقة كما هي لأي خطة منافع محددة أخرى؛ و

(ب) الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ١٢٠أ.

٣٠ عندما لا تتوفر معلومات كافية لاستعمال محاسبة المنافع المحددة لخطة أصحاب العمل المتعددين التي هي خطة منافع محددة فإنه يجب على المنشأة:

(أ) احتساب الخطة بموجب الفقرات ٤٤-٤٦ كما لو أنها كانت خطة مساهمات محددة؛

(ب) الإفصاح عن:

(١) حقيقة أن الخطة هي خطة منافع محددة؛ و

(٢) سبب عدم توفر معلومات كافية لتمكين المنشأة من احتساب الخطة على أنها خطة منافع محددة؛ و

(ج) إلى الحد الذي يمكن به أن يؤثر فائض أو عجز في الخطة على مبلغ المساهمات المستقبلية يجب الإفصاح عما يلي:

(١) أية معلومات متوفرة عن ذلك الفائض أو العجز؛

(٢) الأساس المستخدم لتحديد ذلك الفائض أو العجز؛ و

(٣) الدلالات الضمنية إن وجدت للمنشأة .

٣١ فيما يلي مثال على خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين حيث:

(أ) يتم تمويل الخطة على أساس الإستقطاع عند الدفع بحيث: تحدد المساهمات عند مستوى يتوقع أن يكون كافيا لدفع المنافع التي تستحق في نفس الفترة، ويتم دفع المنافع المستقبلية التي تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية؛ و

(ب) يتم تحديد منافع الموظفين حسب طول مدة خدمتهم، والمشاريع المشاركة لا يوجد لديها وسائل فعلية للإنسحاب من الخطة بدون دفع مساهمة للمنافع التي يحصل عليها الموظفون حتى تاريخ الإنسحاب، ومثل هذه الخطة تخلق مخاطرة اكتوارية للمنشأة: إذا كانت التكلفة النهائية للمنافع التي تم الحصول عليها في تاريخ الميزانية العمومية أكبر مما هو متوقع فإنه يجب على المنشأة إما زيادة مساهماتها أو إقناع الموظفين بقبول تخفيض في المنافع، وعلى ذلك تعرف هذه الخطة بأنها خطة منافع محددة.

٣٢ حيث تتوفر معلومات كافية عن خطة أصحاب العمل المتعددين التي هي خطة منافع محددة تقوم المنشأة بإجراء المعالجة المحاسبية لحصتها النسبية في إلتزام المنافع المحددة وأصول الخطة وتكلفة المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة المرتبطة مع الخطة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لأي خطة منافع محددة، على أنه في بعض الحالات قد لا تكون المنشأة قادرة على تحديد حصته في المركز المالي وأداء الخطة بموثوقية كافية للأغراض المحاسبية، وقد يحدث ذلك:

(أ) إذا لم يتوفر للمنشأة إمكانية الوصول إلى المعلومات الخاصة بالخطة التي تلبي متطلبات هذا المعيار؛ أو

(ب) إذا عـرضت الخطـة المشاريـع المشاركـة لمخاطـر إكتواريـة مرتبطة بالموظفين الحاليين

والسابقين للمنشآت الأخرى، مع ما ينجم عن ذلك من عدم وجود أساس ثابت وموثوق به لتخصيص الإلتزام وأصول الخطة والتكلفة للمنشآت الفردية المشاركة في الخطة.

في هذه الحالات تقوم المنشأة بإجراء المحاسبة للخطة كما لو أنها كانت خطة مساهمات محددة ويفصح عن المعلومات الإضافية التي تتطلبها الفقرة ٣٠.

٣٢أ من الممكن أن تكون هناك اتفاقية تعاقدية بين خطة أصحاب العمل المتعددين والمشاركين فيها تحدد كيف سيتم توزيع الفائض على المشاركين (أو تمويل العجز)، وعلى المشارك في خطة أصحاب العمل المتعددين مع وجود هذه الاتفاقية التي تفسر الخطة كخطة مساهمة محددة حسب الفقرة ٣٠ أن يعترف بالأصل أو المطلوب الذي ينجم من الاتفاقية التعاقدية والدخل أو المصروف الناجم في الربح أو الخسارة.

أمثلة توضح الفقرة ٣٢ أ
تشارك منشأة في خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين لا تقوم بإعداد تقييمات للخطة على أساس معيار المحاسبة الدولي ١٩، وهي لذلك تفسر الخطة كما لو أنها خطة مساهمة محددة، ويبين تقييم للتمويل ليس على أساس معيار المحاسبة الدولي١٩ عجزاً مقداره ١٠٠ مليون في الخطة، وقد وافقت الخطة بموجب عقد على جدول للمساهمات مع أصحاب العمل المشاركين في الخطة ينهي العجز على مدى السنوات الخمس التالية، ويبلغ إجمالي مساهمات المنشأة بموجب العقد ٨ مليون.
تعترف المنشأة بمطلوب عن المساهمات معدلة للقيمة الزمنية للنقود ومصروف مساو لذلك في الربح أو الخسارة.

٣٢ب يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *المخصصات والمطلوب المحتملة والموجودات المحتملة* أن تعترف المنشأة بمعلومات حول مطلوبات معينة محتملة أو تفصح عنها، وفي سياق خطة أصحاب عمل متعددين قد ينشأ مطلوب محتمل مما يلي على سبيل المثال:

(أ) الخسائر الإكتوارية المتعلقة بالمنشآت الأخرى المشاركة لأن كل منشأة مشاركة في خطة أصحاب عمل تعددين تشارك في المخاطر الإكتوارية لكل منشأة مشاركة أخرى؛ أو

(ب) أية مسؤولية بموجب أحكام الخطة لتمويل أي عجز في الخطة إذا توقفت المنشآت الأخرى عن المشاركة.

٣٣ تتميز خطط أصحاب العمل المتعددين عن خطط إدارة المجموعة، وخطة إدارة المجموعة هي مجرد تجميع لخطط أصحاب العمل الفرديين معا للسماح للموظفين المشاركين بتجميع أصولهم لأغراض الإستثمار وتخفيض تكاليف إدارة الإستثمار والإدارة، ولكن يتم فصل مطالبات مختلف أصحاب العمل للمنفعة الوحيدة لموظفيهم، ولا تشكل خطط الإدارة الجماعية أية مشاكل محاسبية معينة لأن المعلومات متوفرة في الحال لمعاملتها بنفس الطريقة مثل أي خطة صاحب عمل مفردة، ولأن هذه الخطط لا تعرض المشاريع المشاركة للمخاطر الإكتوارية المتعلقة بالموظفين الحاليين والسابقين للمشاريع الأخرى، وتتطلب التعريفات في هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتصنيف خطة إدارة المجموعة على أنها خطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة حسب أحكام الخطة (بما في ذلك أي إلتزام ضمني يتعدى الأحكام الرسمية).

خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة

٣٤ أن خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة ليست خطط أصحاب عمل متعددين.

٣٤أ على المنشأة التي تشارك في مثل هذه الخطة الحصول على معلومات حول الخطة ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ على أساس الافتراضات التي تنطبق على الخطة ككل، وإذا كانت هناك اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة لتحميل صافي تكلفة المنفعة المحددة للخطة ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ على منشآت المجموعة الفردية فإن على المنشأة الاعتراف في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية بصافي تكلفة الخطة المحددة الذي تم تحميله، وإذا لم تكن هناك مثل هذه الاتفاقية أو السياسة فإنه يجب الاعتراف بصافي التكلفة المحددة في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية لمنشأة المجموعة التي هي قانونياً صاحب العمل الكفيل للخطة، وعلى المنشآت الأخرى للمجموعة الاعتراف في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية بتكلفة مساوية لمساهمتها المستحقة الدفع عن الفترة.

٣٤ب أن المشاركة في مثل هذه الخطة هي معاملة طرف ذي علاقة لكل منشأة فردية في المجموعة، ولذلك يجب على المنشأة إجراء الإفصاحات التالية في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية:

(أ) الاتفاقية التعاقدية أو السياسة المبينة لتحميل صافي تكلفة المنفعة المحددة أو حقيقة عدم وجود مثل هذه السياسة.

(ب) السياسة الخاصة بتحديد المساهمة التي ستدفعها المنشأة.

(ج) إذا كانت المنشأة مسئولة عن تخصيص صافي تكلفة المنفعة المحددة حسب الفقرة ٣٤أ الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالخطة ككل حسب الفقرتين ١٢٠-١٢١.

(د) إذا كانت المنشأة مسئولة عن المساهمة المستحقة الدفع للفترة حسب الفقرة ٣٤أ الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالمنشأة ككل حسب الفقرات ١٢٠أ (ب)-(هـ)، (ي)، (ن)، (س)، (ف)، ١٢١، ولا تنطبق الإفصاحات الأخرى التي تتطلبها الفقرة ١٢٠أ.

٣٥ [تم إلغائها]

خطط الدولة

٣٦ يجب على المنشأة إجراء محاسبة لخطة الدولة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لخطة أصحاب عمل متعددين (أنظر الفقرتين ٢٩ و٣٠).

٣٧ يتم وضع خطط الدولة بموجب التشريع لتغطية كافة المشاريع (أو كافة المشاريع في فئة معينة، مثال ذلك صناعة معينة) ويقوم بتشغيلها الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (مثال ذلك وكالة مستقلة ذاتيا أنشئت بشكل محدد لهذا الغرض) هي ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة المقدمة للتقارير، وتوفر بعض الخطط التي وضعتها المنشأة منافــع إجبارية تحل محل المنافع التي يتم خلافا لذلك تغطيتها بموجب خطة الدولة ومنافع اختيارية إضافية، وهذه الخطط لا تعتبر خطط دولة.

٣٨ تتصف خطط الدولة بأنها منفعة محددة أو مساهمة محددة بطبيعتها بناء على إلتزام المنشأة بموجب الخطة، ويتم تمويل العديد من خطط الدولة على أساس الإستقطاع عند الدفع: تحدد المساهمات عند مستوى يتوقع أن يكون كافيا لدفع المنافع المطلوبة التي تستحق في نفس الفترة، ويتم دفع المنافع

المستقبلية التي يتم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية، ورغم ذلك نجد أن معظم خطط الدولة لا يوجد على المنشأة فيها إلتزام قانوني أو ضمني لدفع هذه المبالغ المستقبلية: فإلتزامها الوحيد هو دفع المساهمات عندما تستحق، وإذا توقفت المنشأة عن توظيف أعضاء في خطة الدولة لن يكون عليها إلتزام لدفع المنافع التي حصل عليها موظفيها في السنوات السابقة، ولهذا السبب تعرف خطط الدولة عادة على أنها خطط مساهمات، على أنه في الحالات النادرة عندما تكون خطة الدولة هي خطة منافع محددة تطبق المنشأة المعاملة المبينة في الفقرتين ٢٩و ٣٠.

المنافع المؤمن عليها

٣٩ **يمكن للمنشأة دفع أقساط تأمين لتمويل خطة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، ويجب على المنشأة معاملة هذه الخطة على أنها خطة مساهمات محددة إلا إذا كانت المنشأة ستتحمل إلتزاما قانونيا أو إستنتاجياً (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة) لما يلي :**

(أ) دفع منافع الموظفين مباشرة عندما استحقاقها؛ أو

(ب) دفع مزيد من مبالغ إذا لم يدفع المؤمن كافة منافع الموظفين المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.

إذا أبقت المنشأة على هذا الإلتزام القانوني أو الإستنتاجي فإنه يجب عليها معاملة الخطة على أنها خطة منافع محددة.

٤٠ المنافع المؤمن عليها بموجب عقد تأمين ليست بحاجة لأن يكون لها علاقة مباشرة أو تلقائية مع إلتزام المنشأة بمنافع الموظفين، وتكون خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة التي تشتمل على عقود تأمين خاضعة لنفس التمييز بين المحاسبة والتمويل شأنها في ذلك شأن الخطط الممولة الأخرى .

٤١ حيث تقوم المنشأة بتمويلي إلتزام منافع ما بعد إنتهاء الخدمة بالمساهمة في بوليصة تأمين تحتفظ المنشأة بموجبها (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة أو من خلال آلية تحديد الأقساط المستقبلية أو من خلال علاقة طرف مع المؤمن) بإلتزام قانوني أو إستنتاجي فإن دفع الأقساط لا يعني ترتيب مساهمات محددة، ويتبع ذلك :

(أ) الحسابات لبوليصة تأمين مؤهلة كخطة أصول (أنظر الفقرة ٧)؛ و

(ب) الإعتراف ببوالص التأمين الأخرى كحقوق تعويض (إذا كانت البوالص تلبي المعايير في الفقرة ١٠٤ أ).

٤٢ حيث تكون بوليصة التأمين باسم مشارك محدد في الخطة أو مجموعة مشاركين في الخطة، ولا يوجد على المنشأة إلتزام قانوني أو إستنتَاجي لتغطية أية خسارة من البوليصة. لا يكون على المنشأة إلتزام لدفع منافع للموظفين، ويتحمل المؤمن لوحده مسؤولية دفع المنافع، ودفع الأقساط الثابتة بموجب هذه العقود هو في جوهره تسوية لإلتزام منافع الموظفين وليس لستثمارا لمواجهة الإلتزام، وتبعا لذلك لا يعود للمنشأة أصل أو إلتزام، وبناء على ذلك تعالج المنشأة هذه الدفعات كمساهمات إلى خطة مساهمة محددة.

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المساهمات المحددة

٤٣ إن محاسبة خطط المساهمة المحددة سهلة وواضحة لأن إلتزام المنشأة المقدمة للتقارير يتم تحديده لكل فترة حسب المبالغ التي سيتم المساهمة بها لتلك الفترة، وتبعا لذلك لا تتطلب افتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام أو المصروف ولا يوجد احتمال لأي مكسب أو خسارة اكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الإلتزامات على أساس غير مخصوم وتستثنى من ذلك عندما لا تستحق بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم خدماتهم.

الإعتراف والقياس

٤٤ عندما يقدم الموظف خدمة للمنشأة خلال فترة يجب على المنشأة الإعتراف بالمساهمة المستحقة الدفع لخطة مساهمات محددة مقابل تلك الخدمة:

(أ) على أنها إلتزام (مصروف مستحق) بعد خصم أية مساهمات تم دفعها في السابق، وإذا زادت تلك المساهمات التي تم دفعها عن المساهمات المستحقة للخدمة قبل تاريخ الميزانية العمومية فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بتلك الزيادة على أنها اصل (مصروف مدفوع مقدما) إلى الحد الذي تؤدي به الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدي؛ و

(ب) على أنها مصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبة دولي آخر بإدخال المساهمة في تكلفة أصل (أنظر على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*.

٤٥ أينما كانت المساهمات في خطة مساهمة محددة بكاملها غير مستحقة خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة فإنه يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

الإفصاح

٤٦ يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المعترف به كمصروف لخطط المساهمات المحددة.

٤٧ حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"* تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول المساهمات في خطط مساهمات محددة لكبار موظفي الإدارة.

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المنافع المحددة

٤٨ إن محاسبة خطط المنافع المحددة معقدة لأنها تتطلب افتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام والمصروف، وهناك احتمال تحقق بمكاسب وخسائر إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الإلتزامات على أساس مخصوم لأنه يمكن تسويتها بعد عدة سنوات بعد تقديم الموظفين لخدماتهم.

الإعتراف والقياس

٤٩ من الممكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة، كما يمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئي من خلال مساهمات من المنشاة، وفي بعض الأحيان من موظفيها، تدفع في وحدة أو صندوق منفصل قانونا عن المنشأة المقدمة للتقارير وتدفع منافع الموظفين منه، ولا يعتمد دفع المنافع الممولة عندما

تصبح مستحقة فقط على المركز المالي وأداء الإستثمار للصندوق ولكن كذلك على قدرة المنشأة (ورغبتها) لتعويض أي عجز في أصول الصندوق، وعلى ذلك فإن المنشأة تقوم في واقع الأمر بالتعهد بالمخاطر الإكتوارية والإستثمارية المرتبطة بالخطة، وتبعا لذلك لا يكون المصروف المعترف به لخطة منافع محددة مساويا بالضرورة لمبلغ المساهمة المستحق للفترة.

٥٠ تشمل محاسبة المنشأة لخطط المنافع المحددة الخطوات التالية:

(أ) استخدام الأساليب الإكتوارية لإجراء تقدير موثوق به لمبلغ المنافع التي حصل عليها الموظفون مقابل خدمتهم في الفترات الحالية والسابقة، وهذا يتطلب أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار المنفعة التي تعود للفترات الحالية والسابقة (انظر الفقرات ٦٧-٧١) وعمل تقديرات (افتراضات اكتوارية) بشأن المتغيرات الديموغرافية (مثل نسبة تغيـــر الموظفين والوفيات) والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي ستؤثر على تكلفة المنفعة (انظر الفقرات ٧٢-٩١)؛

(ب) خصم تلك المنفعة باستخدام طريقة دين الوحدة المقدرة من أجل تحديد القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات ٦٤-٦٦)؛

(ج) تحديد القيمة العادلة لأية أصول خطة (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤)؛

(د) تحديد المبلغ الإجمالي للمكاسب والخسائر الإكتوارية ومبلغ المكاسب وتلك الخسائر الإكتوارية التي يجب الإعتراف بها (انظر الفقرات ٩٢-٩٥)؛

(هـ) تحديد التكلفة الناتجة للخدمة السابقة عن إدخال خطة أو تغييرها (أنظر الفقرات ٩٦-١٠١)؛ و

(و) تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تقليص أو تسوية خطة (أنظر الفقرات ١٠٩-١١٥).

حيث يوجد لدى المنشأة أكثر من خطة منافع محددة واحدة تقوم المنشأة بتطبيق هذه الإجراءات لكل خطة مادية بشكل منفصل.

٥١ في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات والأساليب الحسابية المختصرة تقريبا موثوقا به للإحتسابات التفصيلية الموضحة في هذا المعيار.

محاسبة الإلتزام الضمني

٥٢ يجب على المنشأة احتساب ليس فقط إلتزامها القانوني بموجب الشروط الرسمية لخطة منافع محددة ولكن كذلك أي إلتزام إستتباع ينشأ من الممارسات غير الرسمية للمنشأة، وينشأ عن الممارسات غير الرسمية إلتزام إستتباعي حيث لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلي سوى دفع منافع الموظفين، والمثال على الإلتزام الإستتباعي هو حيث ما تسببه الممارسات غير الرسمية للمنشأة من ضرر غير مقبول في علاقتها مع الموظفين.

٥٣ قد تسمح الأحكام الرسمية لخطة منافع محددة للمنشأة بأن تقوم بإنهاء إلتزامها بموجب الخطة، وبرغم ذلك يكون عادة من الصعب بالنسبة للمنشأة إلغاء خطة إذا أراد الإحتفاظ بالموظفين، وفي ظل عدم وجودة أدلة بخلاف ذلك، تفترض عملية محاسبة المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة أن المنشأة التي تعد حاليا بمثل هذه المنافع ستستمر القيام بذلك على مدى أعمار العمل المتبقية للموظفين.

الميزانية العمومية

٥٤ إن المبلغ المعترف به لإلتزام المنافع المحددة يجب أن يكون صافي إجمالي المبالغ التالية:

(أ) القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في تاريخ الميزانية العمومية (أنظر الفقرة ٦٤)؛

(ب) يضاف إليها أية مكاسب اكتوارية (مطروحاً منها أية خسائر اكتوارية) غير معترف بها بسبب المعاملة المذكورة في الفقرتين ٩٢ و٩٣؛

(ج) يطرح منها أية تكلفة خدمة سابقة غير معترف بها بعد (أنظر الفقرة ٩٦)؛

(د) يطرح منها أيضا القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الإلتزامات مباشرة (أنظر الفقرات ١٠٢-١٠٤).

٥٥ القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هو إجمالي الإلتزام قبل طرح القيمة العادلة لأية أصول للخطة.

٥٦ يجب على المنشأة تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة والقيمة العادلة لأية أصول للخطة بانتظام كامل بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية ماديا عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية.

٥٧ يشجع هذا المعيار ولكنه لا يتطلب مشاركة خبير اكتواري مؤهل في قياس كافـة الإلتزامات المادية لمنافع ما بعد إنتهاء الخدمة، ولأغراض عملية يمكن للمنشأة الطلب من خبير اكتواري مؤهل إجراء تقييم مفصل للإلتزام قبل تاريخ الميزانية العمومية، وبرغم ذلك يتم تحديث نتائج التقييم لأية عمليات مادية وللتغيرات المادية الأخرى في الظروف (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) حتى تاريخ الميزانية العمومية.

٥٨ قد يكون المبلغ الذي تم تحديده بموجب الفقرة (٤) سالبا (أصل)، ويجب على المنشأة قياس الأصل الناتج بمقدار الأقل لما يلي:

(أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤؛ و

(ب) صافي إجمالي ما يلي:

(١) أية خسائر اكتوارية وتكلفة خدمة سابقة غير معترف بها (أنظر الفقرات ٩٢ و٩٣ و٩٦)؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع إقتصادية متوفرة على شكل استردادات من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية في الخطة، ويجب تحديد القيمة الحالية لهذه المنافع الإقتصادية باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

٥٨أ يجب أن لا يؤدي تطبيق الفقرة ٥٨ إلى ربح يتم الإعتراف به فقط نتيجة خسارة إكتواريـة أو تكلفـة خدمة سابقة في الفترة الحالية أو إلى خسارة يتم الإعتراف بها فقط نتيجة ربح إكتواري فـي الفتـرة الحالية. لذلك يتعين على المنشأة أن تعترف فورا بموجب الفقرة ٥٤ بالأمور التالية إلى الحـد الـذي تنشأ فيه بينما يتم تحديد أصل المنفعة وفقا للفقرة ٥٨(ب):

(أ) الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجـاوز فيه أي إنخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨(ب) (٢). في حال

عدم حدوث تغير أو زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، يجب الإعتراف فورا بصافي مجموع الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة ٥٤.

(ب) صافي الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨(ب) (٢). في حال عدم حدوث تغير أو إنخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، يجب الإعتراف فورا بصافي مجموع الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة ٥٤.

٥٨ب تنطبق الفقرة ٥٨أ على المنشأة فقط إذا كان لديها في بداية أو نهاية الفترة المحاسبية، فائض* في خطة منفعة محددة ولا يمكنها استنادا إلى البنود الحالية للخطة إستعادة ذلك الفائض بشكل كامل من خلال المستردات أو الخصومات في المساهمات المستقبلية. في مثل تلك الحالات، ستؤدي تكلفة الخدمة السابقة والخسائر الإكتوارية التي تنشأ في هده الفترة التي تم إرجاء الإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤ إلى زيادة المبلغ المحدد في الفقرة ٥٨ ب (١). إذا لم تعادل تلك الزيادة نقصان مساو لها في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المؤهل الإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٨ ب (٢)، ستحدث زيادة في صافي المجموع المحدد في الفقرة ٥٨ (ب) وبالتالي ربح معترف به. وتحظر الفقرة ٥٨ أ الإعتراف بربح معين في هذه الظروف. وينشأ التأثير المضاد مع الأرباح الإكتوارية التي تظهر في الفترة التي تم إرجاء الإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤، إلى الحد الذي تقل فيه الأرباح الإكتوارية من الخسائر الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها. كما تمنع الفقرة ٥٨أ الإعتراف بخسارة معينة في هذه الظروف. للحصول على أمثلة في تطبيق هذه الفقرة، أنظر الملحق ج.

٥٩ قد ينشأ أصل ما حيث يتم بشكل مفرط تمويل خطة منافع محددة أو في حالات معينة حيث يتم الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية، وتعترف المنشأة بالأصل في هذه الحالات نتيجة لما يلي:

(أ) لأن المنشأة تسيطر على مورد وهو المقدرة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية؛

(ب) لأن تلك السيطرة هي نتيجة لأحداث سابقة (مساهمات دفعتها المنشأة وخدمات قدمها الموظفون)؛ و

(ج) لأن المنافع الإقتصادية المستقبلية تتوفر للمنشأة على شكل تخفيض في المساهمات المستقبلية أو استرداد نقدي إما بشكل مباشر للمنشأة أو بشكل غير مباشر لخطة أخرى تعاني من العجز.

٦٠ لا يلغي الحد المنصوص عليه في الفقرة ٥٨ (ب) الإعتراف المتأخر بخسائر اكتوارية معينة (أنظر الفقرتين ٩٢، ٩٣) وتكلفة خدمة سابقة معينة (أنظر الفقرة ٩٦)، على أن ذلك الحد لا يلغي الخيار المرحلي في الفقرة ١٥٥ (ب)، وتتطلب الفقرة ١٢٠(و) (٣) أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن أي مبلغ غير معترف به كأصل بسبب الحد المذكور في الفقرة ٥٨ (ب).

* الفائض هو عبارة عن زيادة القيمة العادلة لأصول الخطة عن القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحدد.

مثال يوضح الفقرة ٦٠

خطة منافع محددة لها الخصائص التالية:

القيمة الحالية للإلتزام	١,١٠٠
القيمة العادلة لأصول الخطة	(١,١٩٠)
	(٩٠)
الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها	(١١٠)
تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها	(٧٠)
الزيادة غير المعترف بها في الإلتزام عند تطبيق المعيار لأول مرة بموجب الفقرة ١٥٥(ب)	(٥٠)
القيمة السالبة المحددة بموجب الفقرة ٥٤	(٣٢٠)
القيمة الحالية للإستردادات المستقبلية المتوفرة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية	٩٠

يحسب الحد بموجب الفقرة ٥٨(ب) كما يلي:

الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها	١١٠
تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها	٧٠
القيمة الحالية للإستردادات المستقبلية المتوفرة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية	٩٠
الحد	٢٧٠

٢٧٠ اقل من ٣٢٠، وعلى ذلك تعترف المنشأة بأصل مقداره ٢٧٠ ويفصح عن أن الحد خفض المبلغ للأصل بمقدار ٤٠ (أنظر الفقرة ١٢٠(و)(٣)).

الربح أو الخسارة

٦١ **يجب على المنشأة الإعتراف بصافي إجمالي المبالغ التالية في الربح أو الخسارة، فيما عدا الحد الذي يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي آخر بإدخالها في تكلفة الأصل:**

(أ) تكلفة الخدمة الحالية (أنظر الفقرات ٦٣-٩١)؛

(ب) تكلفة الفائدة (أنظر الفقرة ٨٢)؛

(ج) العائد المتوقع على أصول أية خطة (أنظر الفقرات ١٠٥-١٠٧) وأية حقوق تعويضات (أنظر الفقرة ١٠٤أ) ؛

(د) المكاسب والخسائر الإكتوارية كما يتطلب التطابق مع السياسات المحاسبية في المنشأة (أنظر الفقرات من (٩٢-٩٣د)؛

(هـ) تكلفة الخدمة السابقة (أنظر الفقرة ٩٦)؛ و

(و) أثر أية تقليصات أو تسديدات (أنظر الفقرتين ١٠٩-١١٠)؛ و

(ز) أثر الحد في الفقرة ٥٨ (ب)، إلا إذا تم الاعتراف به خارج الربح أو الخسارة حسب الفقرة ٩٣ج.

٦٢ تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إدخال تكاليف منافع موظفين معينة ضمن تكاليف الأصول مثل المخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*)، وأية تكاليف منافع موظفين ما بعد إنتهاء الخدمة من ضمن تكاليف هذه الأصول تشمل الحصة المناسبة للأجزاء المكونة المدرجة في الفقرة ٦١.

الإعتراف والقياس: القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية

٦٣ قد تتأثر التكلفة النهائية لخطة منافع محددة بعدة متغيرات مثل الرواتب النهائية ونسبة تغير الموظفين والوفيات واتجاهات التكلفة الطبية، وبالنسبة لخطة ممولة تتأثر بأرباح استثمار أصول الخطة، والتكلفة النهائية للخطة غير مؤكدة، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا على مدى فترة طويلة من الوقت، ولقياس القيمة الحالية لإلتزامات المنافع لما بعد نهاية الخدمة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك من الضروري القيام بما يلي:

(أ) تطبيق أسلوب تقييم اكتواري (أنظر الفقرات ٦٤-٦٦)؛

(ب) إسناد المنفعة لفترات الخدمة (أنظر الفقرات ٦٧-٧١)؛ و

(ج) عمل افتراضات اكتوارية (أنظر الفقرات ٧٢-٩١).

أسلوب التقييم الإكتواري

٦٤ **يجب على المنشأة استخدام طريقة دين الوحدة المقدرة لتحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة الخاصة بها وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك، وحيث ينطبق ذلك تكلفته على الخدمة السابقة.**

٦٥ إن طريقة دين الوحدة المقدرة (أحيانا يعرف بأسلوب المنفعة المستحقة مقسمة على الخدمة أو بأسلوب المنفعة/ سنوات الخدمة) يرى أن كل فترة خدمة تتسبب في نشوء وحدة إضافية من المنفعة المستحقة (أنظر الفقرات ٦٧-٧١) ويقيس كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الإلتزام النهائي (أنظر الفقرات ٧٢-٩١).

مثال يوضح الفقرة ٦٥

تستحق منفعة على شكل مبلغ مقطوع عند إنتهاء الخدمة وتساوي ١% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، وراتب السنة الأولى هو ١٠,٠٠٠ ويفترض أن يزيد بمقدار ٧% (مركب) كل سنة، وسعر الخصم المستعمل هو ١٠% في السنة، ويبين الجدول التالي كيف يتزايد الإلتزام للموظف الذي يتوقع أن يترك الخدمة في نهاية السنة الخامسة على افتراض عدم وجود تغيرات في الإفتراضات الإكتوارية، ولأجل السهولة يتجاهل هذا المثال التعديل الإضافي اللازم لإظهار احتمال أن يترك الموظف الخدمة في تاريخ أبكر أو تاريخ لاحق.

السنة	١	٢	٣	٤	٥
المنفعة العائدة إلى:					
– السنوات السابقة	صفر	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤
– السنة الحالية (١% من الراتب النهائي)	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١
– السنوات الحالية والسابقة	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤	٦٥٥

يتبع الصفحة السابقة

مثال يوضح الفقرة ٦٥

الإلتزام الإفتتاحي	-	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦
الفائدة بمقدار ١٠%	-	٩	٢٠	٣٣	٤٨
تكلفة الخدمة الحالية	٨٩	٩٨	١٠٨	١١٩	١٣١
الإلتزام الختامي	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦	٦٥٥

ملاحظة:

١ . *الإلتزام الإفتتاحي هو القيمة الحالية للمنفعة العائدة لسنوات سابقة.*

٢ . *تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للمنفعة العائدة للسنة الحالية.*

٣ . *الإلتزام الختامي هو القيمة الحالية للمنفعة العائدة للسنوات الحالية والسابقة.*

٦٦ تقوم المنشأة بخصم إلتزامات المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة بكاملها حتى ولو استحق جزء من الإلتزامات خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية.

إسناد المنافع لفترات الخدمة

٦٧ عند تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة لمنشأة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، وتحديد تكلفة الخدمة السابقة وحيث ينطبق ذلك يجب على المنشأة إسناد المنفعة لفترات الخدمة بموجب صيغة منافع الخطة، على أنه إذا كانت خدمة الموظف في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى منفعة أعلى ماديا من السنوات السابقة فإنه يجب على المنشأة إسناد المنفعة على أساس القسط الثابت، وذلك ابتداء من:

(أ) التاريخ الذي تؤدي فيه خدمة الموظف لأول مرة إلى منافع بموجب الخطة (سواء كانت المنافع مشروطة بمزيد من الخدمة أم لا)؛ وذلك حتى

(ب) التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من الخدمة للموظف إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع بموجب الخطة، بإستثناء المنافع من الزيادات الأخرى في الرواتب.

٦٨ يتطلب أسلوب دين الوحدة المقدرة أن تقوم المنشأة بإسناد المنفعة للفترة الحالية (من أجل تحديد تكلفة الخدمة الحالية) والفترات الحالية والسابقة (من أجل تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة)، وتقوم المنشأة بإسناد المنفعة إلى الفترات التي ينشأ فيها الإلتزام لتقديم منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، وينشأ ذلك الإلتزام عندما يقوم الموظفون بتقديم الخدمات مقابل منافع ما بعد إنتهاء الخدمة التي تتوقع المنشأة أن يدفعها في فترات تقديم التقارير المستقبلية، وتسمح الأساليب الإكتوارية للمنشأة بقياس ذلك الإلتزام بموثوقية كافية لتبرير الإعتراف بإلتزام.

أمثلة توضح الفقرة ٦٨

١ . تقدم خطة منافع محددة منفعة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠ يستحق الدفع عند التقاعد لكل سنة من سنوات الخدمة.

تعزى منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة، وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية البالغة ١٠، والقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هي القيمة الحالية البالغة ١٠٠ مضروبة بعدد سنوات الخدمة حتى تاريخ الميزانية العمومية.

إذا كانت المنفعة مستحقة الدفع فورا عندما يترك الموظف المنشأة فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة تعكس التاريخ الذي يتوقع أن يترك فيه الموظف الخدمة، وهكذا بسبب تأثير الخصم فهي أقل من المبالغ التي كانت ستحدد لو أن الموظف ترك الخدمة في تاريخ الميزانية العمومية.

٢ . تقدم خطة راتباً تقاعدياً شهريا مقداره ٠,٢% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، ويستحق الراتب التقاعدي الدفع من عمر ٦٥.

المنفعة المساوية للقيمة الحالية في تاريخ التقاعد المتوقع لراتب تقاعد شهري مقداره ٠,٢% من الراتب النهائي المقدر المستحق الدفع ابتداء من تاريخ التقاعد المتوقع حتى تاريخ الوفاة المتوقع تسند لكل من سنوات الخدمة، وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لتلك المنفعة، والقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هي القيمة الحالية لدفعات التقاعد الشهري البالغة ٠,٢% من الراتب النهائي مضروبة بعدد سنوات الخدمة حتى تاريخ الميزانية العمومية، ويتم خصم تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لأن دفعات التقاعد تبدأ عند عمر ٦٥ سنة.

٦٩ ينشأ عن خدمة الموظف إلتزام بموجب خطة منافع محددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالتوظيف المستقبلي (بكلمات أخرى ليست مستحقة)، وينشأ عن خدمة الموظف قبل تاريخ الإستحقاق إلتزام إستنباعي لأنه يتم في كل تاريخ لاحق ميزانية عمومية تخصيص مبلغ الخدمة المستقبلية التي يجب على الموظف تقديمها قبل أن يصبح مستحقا للمنفعة، وعند قياس المنشأة لإلتزامها بالمنافع المحددة فإنه يأخذ في الإعتبار احتمال عدم تلبية بعض الموظفين أية متطلبات استحقاق، وبالمثل بالرغم من أن منافع معينة ما بعد إنتهاء الخدمة، مثال ذلك المنافع الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة تصبح مستحقة فقط إذا وقع حدث محدد عندما لا يعود الموظف في الخدمة فإنه ينشأ إلتزام عندما يقوم هذا الموظف بتقديم الخدمة التي توفر الإستحقاق للمنفعة إذا وقع الحدث المحدد، واحتمال أن الحدث المحدد سيقع يؤثر على قياس الإلتزام إلا أنه لا يحدد ما إذا كان الإلتزام قائما.

مثال يوضح الفقرة ٦٩

١ . تقوم خطة بدفع منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة، وتستحق المنافع بعد عشر سنوات من الخدمة.

تسند منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة، و في كل سنة من السنوات العشر الأولى تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام احتمال عدم إكمال الموظف مدة عشر سنوات من الخدمة.

يتبع الصفحة السابقة

مثال يوضح الفقرة ٦٩

٢ . تقوم خطة بدفع منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة باستثناء الخدمة قبل سن ٢٥، وتستحق المنافع فورا.

لا تسند منفعة للخدمة قبل سن ٢٥ لأن الخدمة قبل ذلك التاريخ لا تؤدي إلى منافع (مشروطة أو غير مشروطة)، وتسند منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة لاحقة.

٧٠ يزيد الإلتزام حتى التاريخ حينما لا يؤدي مزيد من الخدمة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، ولذلك تعزى المنفعة بكاملها للفترات التي تنتهي في ذلك التاريخ أو بعده، وتعزى المنفعة للفترات المحاسبية الفردية بموجب صيغة منافع الخطة، على أنه إذا كانت خدمة موظف في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى منفعة أعلى ماديا من السنوات السابقة تقوم المنشأة بإسناد المنفعة على أساس القسط الثابت حتى التاريخ حينما لا يؤدي مزيد من المنفعة إلى مبلغ مادي لمزيد من الدفعات، ويعود ذلك لأن خدمة الموظف خلال الفترة بكاملها ستؤدي في النهاية إلى المنفعة عند ذلك المستوى الأعلى.

أمثلة توضح الفقرة ٧٠

١. تقوم خطة بدفع منفعة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠٠ يستحق بعد عشر سنوات من الخدمة، ولا توفر الخطة مزيدا من المنافع للسنوات اللاحقة .

تسند منفعة مقدارها ١٠٠ (١٠٠٠ مقسمة على عشرة) لكل سنة من السنوات العشر الأولى، وتعكس قيمة الخدمة الحالية للسنوات العشر الأولى احتمال عدم إكمال الموظف عشر سنوات من الخدمة، ولا تسند منفعة للسنوات اللاحقة .

٢. تقوم خطة بدفع منفعة تقاعد على شكل مبلغ مقطوع مقداره ٢٠٠٠ لجميع الموظفين الذين لا زالوا في الخدمة عند عمر ٥٥ بعد عشرين سنة من الخدمة أو الذين لا زالوا في الخدمة عند عمر ٦٥ بغض النظر عن طول فترة خدمتهم .

بالنسبة للموظفين الذين يلتحقون بالعمل قبل عمر ٣٥ تؤدي الخدمة أولا إلى منافع بموجب الخطة عند عمر ٣٥ (يمكن للموظف أن يترك الخدمة عند عمر ٣٠ والعودة عند عمر ٣٣ بدون تأثير على مبلغ أو توقيت المنافع)، وهذه المنافع مشروطة بمزيد من الخدمة، كذلك لا تؤدي الخدمة بعد عمر ٥٥ إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وبالنسبة لهؤلاء الموظفين تسند المنشأة منفعة مقدارها ١٠٠(٢٠٠٠ مقسمة على ٢٠) لكل سنة من عمر ٣٥ إلى عمر ٥٥ .

بالنسبة للموظفين الذين يلتحقون بالعمل بين عمر ٣٥ وعمر ٤٥ لا تؤدي الخدمة لفترة تزيد عن ١٠ سنوات إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وتسند المنشأة لهؤلاء الموظفين منفعة مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسمة على ٢٠) لكل سنة من السنوات العشرين الأولى .

بالنسبة للموظف الذي يلتحق بالخدمة عن عمر ٥٥ لا تؤدي الخدمة لفترة تزيد عن ١٠ سنوات إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وتسند المنشأة لهذا الموظف منفعة مقدارها ٢٠٠ (٢٠٠٠ مقسمة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى .

بالنسبة لجميع الموظفين تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام احتمال عدم إكمال الموظف فترة الخدمة اللازمة.

يتبع الصفحة السابقة

أمثلة توضح الفقرة ٧٠

٣. تقوم خطة علاج طبي ما بعد إنتهاء الخدمة بتعويض ٤٠% من التكاليف الطبية للموظف ما بعد إنتهاء الخدمة إذا ترك الموظف الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من عشرين سنة، و٥٠% من هذه التكاليف إذا ترك الموظف الخدمة بعد عشرين سنة من الخدمة أو أكثر.

بموجب صيغة منافع الخطة تسند للمنشأة ٤% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٤٠% مقسمة على ١٠) لكل سنة من أول عشر سنوات و١% (١٠% مقسمة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر التالية، وتعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة احتمال عدم إكمال الموظف الفترة اللازمة للخدمة ليحصل على جزء من المنافع أو كلها، وبالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تسند إليهم أية منفعة.

٤. تقوم خطة علاج طبي ما بعد إنتهاء الخدمة بتعويض ١٠% من التكاليف الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة إذا ترك الموظف الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من عشرين سنة من الخدمة، و٥٠% من تلك التكاليف إذا ترك الموظف الخدمة بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

تؤدي الخدمة في السنوات اللاحقة إلى مستوى منفعة أعلى ماديا من السنوات السابقة، وعلى ذلك بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بعد عشرين سنة أو أكثر تسند المنشأة المنفعة على أساس القسط الثابت بموجب الفقرة ٦٨ ولا تؤدي الخدمة لما يزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وعلى ذلك تكون المنفعة التي تسند إلى كل سنة من السنوات العشرين الأولى ٢,٥% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٥٠% مقسومة على ٢٠).

بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بين عشر سنوات وعشرين سنة تكون المنفعة العائدة لكل سنة من السنوات العشر الأولى ١% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة، ولا تسند لهؤلاء الموظفين أية منفعة بالنسبة للخدمة بين نهاية السنة العاشرة والتاريخ المقدر لترك الخدمة.

بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تسند لهم أية منفعة.

٧١ حيث يكون مبلغ المنفعة نسبة ثابتة من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة فإن الزيادات المستقبلية في الراتب تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام القائم للخدمة قبل تاريخ الميزانية العمومية، إلا إنها لا تخلق إلتزاما إضافيا، ولذلك :

(أ) لغرض الفقرة ٦٧ (ب) لا تؤدي الزيادات في الراتب إلى مزيد من المنافع بالرغم من أن مبلغ المنافع يعتمد على الراتب النهائي؛ و

(ب) يكون مبلغ المنفعة المسند لكل فترة هو نسبة ثابتة من الراتب الذي ترتبط به المنفعة.

مثال يوضح الفقرة ٧١

يستحق موظفون منفعة مقدارها ٣% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة قبل عمر ٥٥.

تسند منفعة مقدارها ٣% من الراتب النهائي المقدر لكل سنة حتى عمر ٥٥، وهذا هو التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من الخدمة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع بموجب الخطة ، ولا تسند أية منفعة إلى الخدمة بعد ذلك العمر.

الإفتراضات الإكتوارية

٧٢ يجب أن تكون الإفتراضات الإكتوارية غير متحيزة ومتسقة مع بعضها.

٧٣ الإفتراضات الإكتوارية هي أفضل تقديرات المنشأة للمتغيرات التي ستحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد إنتهاء الخدمة. وتشمل الإفتراضات الإكتوارية :

(أ) الإفتراضات الديموغرافية بشأن الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين (ومن يعيلونهم) المستحقين للمنافع، وتتناول الإفتراضات الديموغرافية أموراً مثل :

(١) الوفيات أثناء فترة الخدمة وبعد إنتهائها؛

(٢) معدل دوران الموظفين والعجز والتقاعد المبكر؛

(٣) نسبة الأعضاء في الخطة مع من يعيلونهم الذين سيستحقون المنافع؛

(٤) معدل المطالبات بموجب الخطط الطبية؛ و

(ب) الإفتراضات المالية التي تتناول بنوداً مثل :

(١) سعر الخصم (أنظر الفقرات ٧٨-٨٢)؛

(٢) الراتب المستقبلي ومستويات المنافع (أنظر الفقرات ٨٣-٨٧)؛

(٣) في حالة المنافع الطبية، بما في ذلك التكاليف الطبية المستقبلية وحيث تكون تكلفة إدارة المطالبات ودفعات المنفعة مادياً (أنظر الفقرات ٨٨-٩١)؛ و

(٤) نسبة العائد المتوقع على أصول الخطة (أنظر الفقرات ١٠٥-١٠٧).

٧٤ تكون الإفتراضات الإكتوارية غير متحيزة إذا لم تكن عشوائية أو متحفظة بشكل مبالغ فيه.

٧٥ تكون الإفتراضات الإكتوارية متفقة مع بعضها إذا كانت تعكس العلاقة الإقتصادية بين عوامل التضخم ومعدلات الزيادة في الرواتب والعائد على أصول الخطة ومعدلات الخصم، على سبيل المثال كافة الإفتراضات الخاصة بأسعار الفائدة والزيادات في الرواتب والمنافع) في أية فترة مستقبلية معينة تفترض نفس مستوى التضخم في تلك الفترة.

٧٦ تحدد المنشأة سعر الخصم والإفتراضات المالية الأخرى من الناحية الإسمية (المبينة) إلا إذا كانت التقديرات من الناحية الفعلية (معدلة حسب التضخم) موثوق بها أكثر، مثال ذلك الإقتصاد مفرط التضخم (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*" أو حيث تكون المنفعة مرتبطة بمؤشر ويوجد سوق عميق لسندات الإقتراض المرتبطة بمؤشر لنفس العملة والفترة.

٧٧ يجب أن تكون الإفتراضات المالية معتمدة على توقعات السوق في تاريخ الميزانية العمومية للفترة التي سيتم على مداها تسوية الإلتزامات.

الإفتراضات الإكتوارية : سعر الخصم

٧٨ يجب تحديد السعر المستخدم لخصم إلتزامات المنفعة ما بعد نهاية الخدمة (الممولة وغير الممولة) بالرجوع إلى عائدات السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الإقتراض ذات النوعية العالية للشركات، وفي البلدان التي لا يوجد فيها سوق عميق لمثل هذه السندات يجب استخدام عائدات

السوق (في تاريخ الميزانية العمومية) على سندات الإقتراض الحكومية، ويجب أن تكون عملة وفترة سندات الإقتراض للشركات أو سندات الإقتراض الحكومية متسقة مع العملة والفترة المقدرة لإلتزامات المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة.

٧٩ إن أحد الإفتراضات الإكتوارية التي لها تأثير مادي هو سعر الخصم، ويعكس سعر الخصم القيمة الزمنية للنقود، ولكنه لا يعكس المخاطرة الإكتوارية أو الإستثمارية، إضافة إلى ذلك لا يعكس سعر الخصم مخاطرة الإئتمان الخاصة بالمنشأة التي يتحملها الدائنون، كما أنه لا يعكس مخاطرة احتمال اختلاف الخبرة المستقبلية عن الإفتراضات الإكتوارية.

٨٠ يعكس سعر الخصم التوقيت المقدر لدفعات المنفعة، ومن ناحية عملية تحقق المنشأة ذلك عادة بتطبيق معدل موزون لسعر خصم مفرد يعكس التوقيت والمبلغ المقدرين لدفعات المنفعة والعملة التي سيتم دفع المنافع بها.

٨١ في بعض الحالات قد لا يوجد سوق مستقر لسندات الإقتراض ذات استحقاق طويل الأجل كاف ليتناسب مع الإستحقاق المقدر لكافة دفعات المنفعة، وفي هذه الحالات تستخدم المنشأة أسعار السوق الجارية للفترة المناسبة لخصم الدفعات ذات المدى القصير وتقدر سعر الخصم للإستحقاقات ذات المدى الطويل باستنتاج أسعار السوق الجارية حسب منحنى العائد، ومن غير المحتمل أن يكون إجمالي القيمة الحالية لإلتزامات منافع محددة حساسة بشكل خاص لسعر الخصم المطبق على جزء المنافع المستحق الدفع بعد الإستحقاق النهائي لسندات الإقتراض الشركات أو سندات الإقتراض الحكومية المتوفرة .

٨٢ يتم حساب تكلفة الفائدة بضرب سعر الخصم كما تم تحديده في بداية الفترة بالقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة على مدى الفترة مع الأخذ في الإعتبار أية تغيرات مادية في الإلتزام، وحيث ستختلف القيمة الحالية للإلتزام عن الإلتزام المعترف به في الميزانية العمومية لأنه تم الإعتراف بالإلتزام بعد خصم القيمة العادلة لأية أصول للخطة نظراً لأنه لم يتم الإعتراف في الحال ببعض المكاسب والخسائر الإكتوارية وبعض تكلفة الخدمة السابقة (يوضح الملحق (١) حساب تكلفة الفائدة بين أشياء أخرى).

الإفتراضات الإكتوارية : الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية

٨٣ يجب قياس إلتزامات منافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أساس يعكس ما يلي :

(أ) الزيادات المستقبلية المقدرة في الرواتب؛

(ب) المنافع المذكورة في أحكام الخطة (أو الناتجة عن أي إلتزام إستنباعي يتعدى هذه الأحكام) في تاريخ الميزانية العمومية؛ و

(ج) التغيرات المستقبلية المقدرة في مستوى أية منافع دولة التي تؤثر على المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة وذلك فقط إذا ما:

(١) تمت هذه التغيرات قبل تاريخ الميزانية العمومية؛ أو

(٢) دل التاريخ السابق أو أدلة أخرى موثوقة أن منافع الدولة هذه ستتغير بأسلوب يمكن التنبؤ به، مثال ذلك بما يتفق مع التغيرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار أو المستويات العامة للرواتب.

٨٤ تأخذ تقديرات الزيادات المستقبلية في الرواتب في الإعتبار التضخم والأولوية والترقيات والعوامل الأخرى ذات الصلة مثل العرض والطلب في سوق العمل.

٨٥ إذا تطلبت الأحكام الرسمية للخطـــة (أو إلتزام إستتباعي يتعدى هذه الأحكام) أن تقوم المنشأة بتغيير المنافع في الفترات المستقبلية فإن قياس الإلتزام يعكس هذه التغيرات، وتكون الحالة كذلك كما يلي على سبيل المثال:

(أ) إذا كان للمنشأة تاريخ سابق لزيادة المنافع، على سبيل المثال لتخفيف آثار التضخم ولا توجد دلالة على أن هذه الممارسة ستتغير في المستقبل؛ أو

(ب) إذا تم الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية في السابق في البيانات المالية، ووجب على المنشأة إما بناءاً على الأحكام الرسمية للخطة (أو إلتزام إستتباعي يتعدى هذه الأحكام) أو تشريع استخدام أي فائض في الخطة لمنفعة المشاركين في الخطة (أنظر الفقرة ٩٨(ج)).

٨٦ لا تعكس الإفتراضات الإكتوارية التغيرات المستقبلية في المنافع التي هي ليست واردة في الأحكام الرسمية (أو إلتزاما إستتباعيا) في تاريخ الميزانية العمومية، وينجم عن هذه التغيرات:

(أ) تكلفة الخدمة السابقة إلى المدى الذي تتغير به منافع الخدمة قبل التغيير؛ و

(ب) تكلفة الخدمة الحالية للفترات بعد التغيير إلى المدى الذي تغير به منافع الخدمة بعد التغيير.

٨٧ بعض المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة مرتبطة بمتغيرات مثل مستوى منافع التقاعد للدولة أو العناية الطبية لها، ويعكس قياس هذه المنافع التغيرات المتوقعة في هذه المتغيرات بناء على التاريخ السابق والأدلة الأخرى الموثوق بها.

٨٨ يجب أن تأخذ الإفتراضات الخاصة بالعناية الطبية في الإعتبار التغيرات المستقبلية المقدرة في تكلفة الخدمات الطبية الناجمة عن كل من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية.

٨٩ يتطلب قياس المنافع الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة إفتراضات بشأن مستوى وتكرار المطالبات المستقبلية وتكلفة تلبية هذه المطالبات، وتقوم المنشأة بتقدير التكاليف الطبية المستقبلية بناء على البيانات التاريخية الخاصة بالخبرة الذاتية للمنشأة معززة حيث يكون ذلك ضرورياً بالبيانات التاريخية من المشاريع الأخرى وشركات التأمين ومزودي الخدمة الطبية والمصادر الأخرى، وتأخذ التقديرات المستقبلية للخدمات الطبية في الإعتبار أثر التقدم التقني والتغيرات في استخدام العناية الصحية أو أنماط تقديمها والتغيرات في الوضع الصحي للمشاركين في الخطة.

٩٠ أن مستوى وتكرار المطالبات تكون ذات حساسية معينة بشكل خاص لعوامل مثل العمر والحالة الصحية وجنس الموظفين (ومن يعولوهم)، أو عوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي، ولذلك يتم تعديل البيانات التاريخية إلى الحد الذي يختلف فيه المزيج الديموغرافي للسكان عن مزيج السكان المستخدم كأساس للبيانات التاريخية، ويتم كذلك تعديلها حيث توجد أدلة موثوقة تفيد بأن الإتجاهات التاريخية لن تستمر.

٩١ تتطلب بعض خطط العناية الصحية ما بعد إنتهاء الخدمة أن يساهم الموظفون في التكاليف الطبية التي تغطيها الخطة، وتأخذ تقديرات التكاليف الطبية المستقبلية في الإعتبار أيا من هذه المساهمات بناء على أحكام الخطة في تاريخ الميزانية العمومية (أو بناء على أي إلتزام ضمني يتعدى هذه الأحكام). وينجم

عن التغيرات في مساهمات الموظفين تلك تكلفة خدمة سابقة أو حيث ينطبق ذلك تقليصات، ومن الممكن تخفيض تكلفة تلبية المطالبات من خلال المنافع من الدولة أو مزودي الخدمة الطبية الآخرين (أنظر الفقرتين ٨٣(ج)و ٨٧).

المكاسب والخسائر الإكتوارية

٩٢ عند قياس المنشأة إلتزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤ يجب على المنشأة الإعتراف بجزء (كما هو محدد في الفقرة ٥٣) من المكاسب والخسائر الإكتوارية على أنه دخل أو مصروف إذا زاد صافي المكاسب والخسائر المتراكمة غير المعترف بها في نهاية فترة تقديم التقارير السابقة عما يلي أيهما أكبر:

(أ) ١٠% من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في ذلك التاريخ (قبل خصم أصول الخطة)؛ و

(ب) ١٠% من القيمة العادلة لأية أصول للخطة في ذلك التاريخ.

يجب حساب هذه الحدود وتطبيقها بشكل منفصل لكل خطة منافع محددة.

٩٣ إن جزء المكاسب والخسائر الإكتوارية الذي سيتم الإعتراف به لكل خطة منافع محددة هو الزيادة المحددة بموجب الفقرة ٩٢ مقسومة على المعدل المتوقع الباقي للأعمار العاملة للموظفين المساهمين في تلك الخطة، على أنه يمكن للمنشأة تبني أي أسلوب منتظم ينجم عنه اعتراف أسرع بالمكاسب والخسائر الإكتوارية شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس وبشكل منتظم من فترة لأخرى على كل من المكاسب والخسائر، ويمكن للمنشأة تطبيق هذه الأساليب المنتظمة على المكاسب والخسائر الإكتوارية حتى ولو أنها وقعت ضمن الحدود المحددة في الفقرة ٩٢.

٩٣أ إذا قامت المنشأة كما تسمح به الفقرة ٩٣ بتبني سياسة الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الفترة التي تحدث فيها فإنه يمكنها الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة حسب الفقرات ٩٣ب-٩٣د شريطة أن تقوم بذلك كما يلي:

(أ) كافة خطط منافعها المحددة؛ و

(ب) كافة مكاسبها وخسائرها الإكتوارية.

٩٣ب المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة كما تسمح به الفقرة ٩٣أ يجب عرضها في بيان التغيرات في حقوق الملكية تحت عنوان "بيان الدخل والمصروف المعترف به" ويشمل فقط البنود المحددة في الفقرة ٩٦ من معيار المحاسبة الدولي١ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، وعلى المنشأة عدم عرض المكاسب والخسائر الإكتوارية في بيان للتغير في حقوق الملكية في النموذج المقسم إلى أعمدة المشار إليه في الفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ١ أو أي نموذج آخر يشمل البنود المبينة في الفقرة ٩٧ من معيار المحاسبة الدولي ١.

٩٣ج على المنشأة التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية حسب الفقرة ٩٣أ الاعتراف كذلك بأية تعديلات ناجمة من الحد في الفقرة ٥٨(ب) خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٩٣د المكاسب والخسائر الإكتوارية والتسويات الناجمة من الحد في الفقرة٥٨(ب) التي تم الاعتراف بها

مباشرة في بيان الدخل والمصروف المعترف به يجب الاعتراف بها في الربح أو الخسارة في الفترة لاحقة.

٩٤ قد تنتج المكاسب والخسائر الإكتوارية من الزيادات أو الإنخفاضات إما في القيمة الحالية لإلتزام منافع محددة أو القيمة العادلة لأية أصول لخطة متعلقة بذلك، وتشمل أسباب حدوث المكاسب والخسائر الإكتوارية ما يلي على سبيل المثال :

(أ) معدلات عالية أو منخفضة غير متوقعة في تغير الموظفين أو التقاعد المبكر أو الوفيات أو الزيادة في الرواتب والمنافع (إذا كانت الأحكام الرسمية أو الإستتباعية لخطة تنص على زيادة تأخذ في الإعتبار التضخم) أو التكاليف الطبية؛

(ب) أثر التغير في تقديرات تغير الموظفين أو التقاعد المبكر أو نسبة الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمنافع (إذا كانت الأحكام الرسمية أو الضمنية تنص على زيادة تأخذ في الإعتبار التضخم) أو التكاليف الطبية؛

(ج) أثر التغير في سعر الخصم؛ و

(د) الفروقات بين العائد الفعلي على أصول الخطة والعائد المتوقع على أصول الخطة (أنظر الفقرات ١٠٥-١٠٧).

٩٥ على المدى الطويل قد تعادل المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها، وعلى ذلك يمكن عرض تقديرات إلتزامات منافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أنها "نطاق" تقريبي لأفضل تقدير، ويسمح للمنشأة دون أن يكون مطلوبا منها الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع ضمن هذا النطاق، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة كحد أدنى بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع خارج النطاق بمقدار ١٠% في حالة الزيادة أو النقصان (يوضح الملحق ١ معاملة المكاسب والخسائر الإكتوارية بين أشياء أخرى)، ويسمح المعيار كذلك بالأسباب المنتظمة للإعتراف الأسرع شريطة أن تلبي هذه الأساليب الشروط المذكورة في الفقرة ٩٣، وتشمل هذه الأساليب المسموح بها على سبيل المثال الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية ضمن وخارج "النطاق". وتوضح الفقرة ١٥٥ (ب) (٣) الحاجة إلى الأخذ في الإعتبار أي جزء غير معترف به للإلتزام الإنتقالي في محاسبة المكاسب الإكتوارية اللاحقة.

تكلفة الخدمة السابقة

٩٦ عند قياس المنشأة لإلتزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤ يجب على المنشأة الإعتراف بما يتفق مع الفقرة ٥٨ (أ) بتكلفة الخدمة السابقة على أنها مصروف على أساس القسط الثابت على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع مستحقة، وإلى الحد الذي تصبح فيه المنافع مستحقة بعد تقديم أو تعديل خطة منافع محددة فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة في الحال.

٩٧ تنشأ تكلفة الخدمة السابقة عندما تدخل المنشأة خطة منافع محددة أو تغير المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة قائمة، وهذه التغيرات بدورها هي لخدمة الموظف على مدى الفترة إلى أن تصبح المنافع مستحقة، ولذلك يتم الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على مدى تلك الفترة بغض النظر عن حقيقة إن التكلفة تشير إلى خدمة الموظف في الفترات السابقة، ويتم قياس تكلفة الخدمة السابقة على أنها التغير في الإلتزام الناتج عن التعديل (أنظر الفقرة ٦٤).

مثال يوضح الفقرة ٩٧

منشأة تقوم بتشغيل خطة تقاعد تقدم تقاعداً نسبته ٢% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة. وتصبح المنافع مكتسبة بعد خمس سنوات من الخدمة. وفي ١ يناير ٢٠×٥ قامت المنشأة بتحسين التقاعد إلى ٢,٥% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة ابتداء من ١ يناير ٢٠×١ كما يلي في تاريخ التحسين، تكون القيمة الحالية للمنافع الإضافية للخدمة من ١ كانون الثاني ٢٠×١ إلى ١ كانون الثاني ٢٠×٥ هي كالآتي:

الموظفون الذين عملوا اكثر من ٥ سنوات خدمة في ١/١/×٥	١٥٠
الموظفون الذين عملوا اقل من ٥ سنوات خدمة في ١/١/×٥	
(متوسط الفترة حتى الإستحقاق : ٣سنوات)	١٢٠
	٢٧٠

تعترف المنشأة بمبلغ ١٥٠ في الحال لأن هذه المنافع مستحقة من قبل، وتعترف المنشأة بمبلغ ١٢٠ على أساس القسط الثابت على مدى ثلاث سنوات ابتداء من ١ يناير ٢٠×٥ .

٩٨ تستثني تكلفة الخدمة السابقة ما يلي:

(أ) أثر الفروقات بين زيادة الرواتب الفعلية والمفترضة سابقاً عن الإلتزام بدفع منافع الخدمة للسنوات السابقة (لا توجد تكلفة سابقة لأن الإفتراضات الإكتوارية تسمح بالرواتب المتوقعة)؛

(ب) التقديرات الأقل والأكثر للزيادة المعقولة في الرواتب التقاعدية حيث يوجد على المنشأة إلتزام ضمني لمنح هذه الزيادة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الإفتراضات الإكتوارية تسمح بهذه الزيادات)؛

(ج) تقديرات التحسينات في المنافع التي تنتج من المكاسب الإكتوارية التي تم الإعتراف بها في البيانات المالية سابقاً إذا أجبرت المنشأة إما من خلال الأحكام الرسمية للخطة (أو إلتزام إستتباعي خارج هذه الأحكام) أو تشريع على استخدام أي فائض في الخطة لمنفعة المشاركين في الخطة حتى ولو لم تمنح بعد الزيادة في المنفعة رسمياً (إن الزيادة الناتجة في الإلتزام هي خسارة اكتوارية وليست تكلفة خدمة سابقة، أنظر الفقرة ٨٥ (ب))؛

(د) الزيادة في المنافع المستحقة حينما يكمل الموظفون، في ظل عدم وجود منافع جديدة أو محسنة، متطلبات الإستحقاق (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن التكلفة المقدرة للمنافع تم الإعتراف بها على أنها تكلفة خدمة حالية عندما تم تقديم الخدمة)؛ و

(هـ) أثر تعديلات الخطة التي تخفض المنافع للخدمة المستقبلية (تقليص).

٩٩ تقوم المنشأة بوضع الجدول الزمني للإطفاء لتكلفة الخدمة السابقة عندما يتم إدخال المنافع أو تغييرها. وسيكون من غير العملي الإحتفاظ بالسجلات المفصلة اللازمة لتحديد وتنفيذ التغيرات اللاحقة في ذلك الجدول الزمني للإطفاء. علاوة على ذلك من المحتمل أن يكون الأثر ماديا فقط حيث يوجد تقليص أو تسوية. وعلى ذلك تقوم المنشأة بتعديل الجدول الزمني للإطفاء لتكلفة الخدمة السابقة فقط إذا كان هناك تقليص أو تسديد.

١٠٠ عندما تقوم المنشأة بتخفيض المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة فإنه يتم الإعتراف بالتخفيض الناتج في إلتزام المنافع المحددة على أنه تكلفة خدمة سابقة (سالبة) على مدى معدل الفترة إلى أن يصبح الجزء المخفض من المنافع مستحقا.

١٠١ حيث تقوم المنشأة بتخفيض منافع معينة مستحقة بموجب خطة منافع محددة قائمة، وفي نفس الوقت تزيد المنافع الأخرى المستحقة بموجب الخطة لنفس الموظفين فإن على المنشأة أن تعامل التغير على أنه تغير صافي منفرد.

الإعتراف والقياس : أصول الخطة

القيمة العادلة لأصول الخطة

١٠٢ يتم طرح القيمة العادلة لأصول أية خطة عند تحديد المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية بموجب الفقرة ٥٤، وعندما لا يتوفر سعر للسوق يتم تقدير القيمة العادلة لأصول الخطة على سبيل المثال بخصم التدفقات النقدية المستقبلية باستخدام سعر خصم يعكس كلا من المخاطرة المتعلقة بأصول الخطة والإستحقاق أو التاريخ المتوقع للتصرف في هذه الأصول (أو إذا لم يكن لها استحقاق الفترة المتوقعة حتى تسديد الإلتزام المتعلق بذلك).

١٠٣ تستثني أصول الخطة المساهمات غير المدفوعة المستحقة على المنشأة المقدمة للتقارير للصندوق وكذلك أية أدوات مالية غير قابلة للتحويل أصدرتها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق. يتم تخفيض أصول الخطة بأية إلتزامات على الصندوق ليس لها علاقة بمنافع الموظفين، على سبيل المثال التجارة والحسابات الدائنة والإلتزامات الأخرى الناجمة من الأدوات المالية المشتقة.

١٠٤ حيث تشمل أصول الخطة بوالص تأمين مؤهلة تتناسب بالضبط مع مبلغ وتوقيت جزء أو كل المنافع المستحقة الدفع بموجب الخطة حيث تعتبر القيمة العادلة لبوالص التأمين هذه هي القيمة الحالية للإلتزامات ذات العلاقة كما هو مبين في الفقرة ٥٤ (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كانت المبالغ مستحقة الإستلام بموجب بوالص التامين غير قابلة للإسترداد بكاملها).

التعويضات

١٠٤ أ عندما يكون من المؤكد بالفعل أن طرفا آخر سيقوم بتعويض جزء أو كل المصروف المطلوب لتسوية إلتزام منفعة محدد يجب على المنشأة الإعتراف بحقه بالتعويض كأصل منفصل، ويجب على المنشأة أن تقيس الأصل بالقيمة العادلة. وفي كافة النواحي الأخرى يجب على المنشأة معاملة الأصل بنفس الطريقة كأصول للخطة. وفي بيان الدخل يمكن عرض المصروف المتعلق بخطة منافع محددة مطروحاً منه المبلغ المعترف به للتعويض.

١٠٤ب في بعض الأحيان تكون المنشأة قادرة على أن تلجأ إلى طرف آخر مثل المؤمن لدفع جزء أو كل المصروفات المطلوبة لتسوية إلتزام منفعة محدد، وبوالص التأمين المؤهلة، كما هي معرفة في الفقرة ٧ هي أصول للخطة، وتقوم المنشأة بمحاسبة بوالص التأمين المؤهلة بنفس الطريقة كما هو الحال بالنسبة لكافة الأصول الأخرى للخطة، و لا تنطبق الفقرة ١٠٤أ (أنظر الفقرات ٣٩-٤٢ والفقرة ١٠٤).

١٠٤ج عندما لا تكون بوليصة التأمين مؤهلة فإنها لا تعتبر أصل خطة، وتتناول الفقرة ١٠٤ أ هذه الحالات، وتعترف المنشأة بحقها بالتعويض بموجب بوليصة التامين كأصل منفصل وليس كتنزيل عند تحديد إلتزام

المنفعة المحدد المعترف به بموجب الفقرة ٥٤، وفي كافة النواحي الأخرى تعامل المنشأة ذلك الأصل بنفس الطريقة كأصول خطة، وبشكل خاص تتم زيادة (تخفيض) إلتزام المنفعة المحدد المعترف به بموجب الفقرة ٥٤ إلى الحد الذي يبقى فيه صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة من إلتزام المنفعة المحدد ومن حق التعويض المتعلق بذلك غير معترف به بموجب الفقرتين ٩٢ ، ٩٣ . تتطلب الفقرة ١٢٠أ (و) (٤) أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن وصف مختصر للصلة بين حق التعويض والإلتزام المتعلق بذلك.

مثال يوضح الفقرات ١٠٤ أ – ١٠٤ج

القيمة الحالية للإلتزام	١,٢٤١
المكاسب الإكتوارية غير المعترف بها	١٧
الإلتزام المعترف به في الميزانية العمومية	١,٢٥٨
الحقوق بموجب بوالص التأمين التي تتلاءم مع مبلغ وتوقيت جزء من المنافع المستحقة الدفع بموجب الخطة، وهذه المنافع لها قيمة حالية مقدارها ١,٠٩٢	١,٠٩٢

المكاسب الإكتوارية غير المعترف بها البالغة ١٧ هي صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة للإلتزام ولحقوق التعويض.

١٠٤د إذا نشأ حق للتعويض بموجب بوليصة تأمين تتلاءم بالضبط مع مبلغ وتوقيت جزء أو كل المنافع المستحقة الدفع بموجب خطة منافع محددة تعتبر القيمة العادلة لحق التعويض هي القيمة الحالية للإلتزام المتعلق بذلك، كما هو مبين في الفقرة ٥٤ (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كان التعويض غير قابل للسداد بكامله).

العائد على أصول الخطة

١٠٥ العائد المتوقع على أصول الخطة هو أحد الأجزاء المكونة للمصروف المعترف به في بيان الدخل، والفرق بين العائد المتوقع على أصول الخطة والعائد الفعلي لها هو مكسب أو خسارة إكتوارية، وهو يدخل ضمن المكاسب أو الخسائر الإكتوارية من إلتزام المنافع المحددة عند تحديد صافي المبلغ الذي يقارن مع حدود "النطاق" البالغة ١٠% المحددة في الفقرة ٩٢.

١٠٦ إن العائد المتوقع على أصول الخطة هو بناءاً على توقعات السوق في بداية الفترة وذلك بالنسبة للعائدات على مدى عمر الإلتزام المتعلق بذلك بكامله، ويعكس العائد المتوقع على أصول الخطة التغيرات في القيمة العادلة لأصولها المحتفظ بها خلال الفترة نتيجة للمساهمات الفعلية المدفوعة للصندوق والمنافع الفعلية المدفوعة منه.

مثال يوضح الفقرة ١٠٦

في ١ يناير ٢٠×١ كانت القيمة العادلة لأصول خطة ١٠,٠٠٠، وكان صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها ٧٦٠، وفي ٣٠ يونيو ٢٠×١ قامت المنشأة بدفع منافع مقدارها ١,٩٠٠ واستلمت مساهمات مقدارها ٤,٩٠٠، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×١ كانت القيمة العادلة لأصول الخطة ١٥,٠٠٠، وكانت القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة ١٤,٧٩٢، وكانت الخسائر الإكتوارية للإلتزام لعام ٢٠×١ مقداره ٦٠.

في ١ يناير ٢٠×١ قامت المنشأة بإجراء التقديرات التالية بناء على أسعار السوق في ذلك التاريخ:

	%
الفائدة ودخل أرباح الأسهم بعد احتساب الضريبة المستحقة على الصندوق	٩,٢٥
المكاسب المحققة وغير المحققة من أصول الخطة (بعد الضريبة)	٢,٠٠
التكاليف الإدارية	(١,٠٠)
معدل العائد المتوقع	١٠,٢٥

بالنسبة لعام ١ ٢٠x فيما يلي العائد المتوقع والفعلي على أصول الخطة :

العائد على ١٠,٠٠٠ المحتفظ به لمدة ١٢ شهرا بالنسبة ١٠,٢٥%	*١,٠٢٥*
العائد على ٣,٠٠٠ المحتفظ به لمدة ٦ شهور بنسبة ٥% (معادلة لنسبة ١٠,٢٥% سنويا محسوبة على أساس مركب كل ستة شهور)	*١٥٠*
العائد المتوقع على أصول الخطة ١ ٢٠x	*١,١٧٥*
القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر ١ ٢٠x	*١٥,٠٠٠*
يطرح القيمة العادلة لأصول الخطة في ١ يناير ١ ٢٠x	*(١٠,٠٠٠)*
يطرح المساهمات المستعملة	*(٤,٩٠٠)*
يضاف المنافع المدفوعة	*١,٩٠٠*
العائد الفعلي على أصول الخطة	*٢,٠٠٠*

الفرق بين العائد المتوقع على أصول الخطة (١,١٧٥) والعائد الفعلي عليها (٢,٠٠٠) هو مكسب اكتواري مقداره ٨٢٥، وعلى ذلك يكون صافي المكاسب الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها ١,٥٢٥ (٧٦٠ مضافا إليها ٨٢٥ مطروحا منها ٦٠)، وبموجب الفقرة ٩٢ تحدد حدود "النطاق" بمقدار ١,٥٠٠ (مبلغ ما يلي أيهما أكبر): (١) ١٠% من ١٥,٠٠٠ (٢) ١٠% من ١٤,٧٩٢)، وفي السنة التالية (٢ x ٢٠) تعترف المنشأة في بيان الدخل بمكسب اكتواري مقداره ٢٥ (١,٥٢٥ مطروحا منها ١٥٠٠) مقسم على المعدل المتوقع للعمر العامل المتبقي للموظفين المعنيين .

العائد المتوقع على أصول الخطة لعام ٢٠×٢ سيكون بناءا على توقعات السوق في ١/١/٢x للعوائد على مدى العمر الكامل للإلتزام.

١٠٧ عند تحديد العائد المتوقع والفعلي لأصول الخطة تقوم المنشأة بخصم تكاليف الإدارة المتوقعة بإستثناء تلك التي تدخل ضمن الإفتراضات الإكتوارية المستخدمة لقياس الإلتزام.

إندماج منشآت الأعمال

١٠٨ في عملية ضم منشآت الأعمال التي هي عبارة عن الإمتلاك تعترف المنشأة بالأصول والإلتزامات الناجمة من منافع ما بعد إنتهاء الخدمة بمقدار القيمة الحالية للإلتزام مطروحاً منها القيمة العادلة لأية أصول للخطة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٢ *إندماج منشآت الأعمال*). وتشمل القيمة الحالية للإلتزام كل مما يلي حتى لو لم يعترف بها المالك بعد في تاريخ التملك:

(أ) المكاسب والخسائر الإكتوارية التي نشأت قبل تاريخ التملك (سواء كانت أو لم تكن ضمن "النطاق" البالغ ١٠%)؛

(ب) تكلفة الخدمة السابقة التي نجمت من التغيرات في المنافع أو إدخال خطة قبل تاريخ التملك؛ و

(ج) المبالغ التي لم يعترف لها الممتلك بموجب الأحكام الإنتقالية للفقرة ١٥٥ (ب).

التخفيضات والتسويات

١٠٩ يجب على المنشأة الإعتراف بالمكاسب والخسائر من تقليص أو تسديد خطة منافع محددة عند حدوث التقليص أو التسديد، ويجب أن يشمل المكسب أو الخسارة من التقليص أو التسديد ما يلي:

(أ) أي تغير ناجم في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة؛

(ب) أي تغير ناجم في القيمة العادلة لأصول الخطة؛ و

(ج) أية مكاسب وخسائر اكتوارية وتكلفة خدمة سابقة لم يتم الإعتراف بها سابقا بموجب الفقرتين ٩٢، ٩٦.

١١٠ قبل تحديد اثر التقليص أو التسديد يجب على المنشأة إعادة قياس الإلتزام (وأصول الخطة المتعلقة بذلك أن وجدت) باستخدام الإفتراضات الإكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة الجارية في السوق والأسعار الجارية الأخرى).

١١١ يحدث التقليص إما:

(أ) عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بإجراء تخفيض مادي في عدد الموظفين الذي تغطيهم الخطة؛ أو

(ب) عندما تقوم المنشأة بتعديل أحكام خطة المنافع المحددة بحيث يصبح عنصر مادي لخدمة مستقبلية للموظفين الحاليين لا يحقق شروط التأهيل للمنافع، أو أنه يحقق الشروط فقط لمنافع مخفضة.

قد ينشأ تقليص من حدث منعزل مثل إقفال مصنع أو إيقاف أو إنهاء أو تعليق خطة، ويكون الحدث ماديا بشكل كاف ليحقق شروط التقليص إذا كان الإعتراف بمكسب أو خسارة تقليص سيكون له أثر مادي على البيانات المالية، وكثيرا ما تكون التقليصات مرتبطة بعملية إعادة هيكلة، وعلى ذلك تقوم المنشأة باحتساب التقليص في نفس الوقت كما هو بالنسبة لعملية إعادة هيكلة متعلقة بذلك.

١١٢ يحدث التسديد عندما تدخل المنشأة في عملية تلغي كل إلتزام قانوني أو إستنتاجي آخر لجزء أو كل المنافع المقدمة بموجب خطة منافع محددة، مثال ذلك عندما تتم دفعة نقدية على شكل مبلغ مقطوع للمشاركين في الخطة أو نيابة عنهم مقابل حقوقهم باستلام منافع محددة ما بعد إنتهاء الخدمة.

١١٣ في بعض الحالات تحصل المنشأة على بوليصة تأمين لتمويل جزء أو كل منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة، والحصول على هذه البوليصة لا تعتبر تسوية إذ تحتفظ المنشأة بإلتزام قانوني أو إستنتاجي (أنظر الفقرة ٣٩) لدفع مزيد من المبالغ إذا لم يدفع المؤمن كافة منافع الموظفين المحددة في بوليصة التأمين. تتناول الفقرات ١٠٤أ – د القياس والإعتراف بحقوق التعويض بموجب بوالص التأمين التي لا تعتبر أصول للخطة.

١١٤ يحدث التسديد مع تقليص إذا أنهيت الخطة بحيث يتم تسديد الإلتزام وبالتالي تتوقف الخطة عن الوجود، على أن إنهاء خطة لا يعتبر تقليصا أو تسديدا إذا تم استبدال الخطة بخطة جديدة تقدم المنافع المتمثلة في جوهرها.

١١٥ حيث يتعلق التقليص فقط ببعض الموظفين الذين تغطيهم الخطة أو حيث يتم تسديد جزء من الإلتزام فقط فإن المكسب أو الخسارة يشمل حصة نسبية من تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الإكتوارية غير المعترف بها في السابق (ومن المبالغ الإنتقالية التي تبقى غير معترف بها بموجب الفقرة ١٥٥(ب))، ويتم تحديد الحصة النسبية على أساس القيمة الحالية للإلتزامات قبل وبعد التقليص أو التسديد، إلا إذا توفر أساس معقول أكثر في هذه الظروف، فعلى سبيل المثال قد يكون من المناسب تطبيق أي مكسب ناتج من التقليص أو التسديد لنفس الخطة لاستبعاد أية تكلفة خدمة سابقة غير معترف بها خاصة بنفس الخطة.

مثال يوضح الفقرة ١١٥

منشأة تقوم بإيقاف قطاع عمل ولن يحصل موظفو القطاع الذي تم إيقافه على مزيد من المنافع، وهذا تقليص بدون تسديد، وباستخدام الإفتراضات الإكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة الجارية في السوق والأسعار الجارية الأخرى) مباشرة قبل التقليص يكون على المنشأة إلتزام منافع محددة بقيمة صافية حالية مقدارها ١,٠٠٠ وأصول خطة بقيمة عادلة مقدارها ٨٢٠ وصافي مكاسب إكتوارية تراكمية غير معترف بها مقدارها ٥٠، وكانت المنشأة قد تتبنى المعيار للمرة الأولى قبل سنة واحدة مما زاد من صافي الإلتزام بمقدار ١٠٠، واختارت المنشأة الإعتراف به على مدى خمس سنوات (أنظر الفقرة ١٥٥(ب))، ويخفض التقليص صافي القيمة الحالية للإلتزام بمقدار ١٠٠ لتصبح ٩٠٠ .

من ضمن المكاسب والخسائر الإكتوارية والمبالغ الإنتقالية غير المعترف بها ١٠% (١٠٠/١,٠٠٠) تتعلق بذلك الجزء من الإلتزام الذي الغي من خلال التقليص، وعلى ذلك يكون أثر التقليص كما يلي:

	قبل التقليص	*مكسب التقليص*	*بعد التقليص*
صافي القيمة الحالية للإلتزام	١,٠٠٠	(١٠٠)	٩٠٠
القيمة العادلة لأصول الخطة	(٨٢٠)	–	(٨٢٠)
	١٨٠	(١٠٠)	٨٠
المكاسب الإكتوارية غير المعترف بها	٥٠	(٥)	٤٥
المبالغ الإنتقالية غير المعترف بها (١٠٠ × ٤/٥)	(٨٠)	٨	(٧٢)
صافي الإلتزام المعترف به في الميزانية العمومية	١٥٠	(٩٧)	٥٣

العرض

التقاص

١١٦ **يجب أن تقوم المنشأة بإجراء تقاص للأصل الخاص بخطة مقابل الإلتزام الخاص بخطة أخرى فقط عندما:**

(أ) تكون للمنشأة حق قابل للتنفيذ قانونيا لاستخدام فائض في خطة لتسديد إلتزامات تحت خطة أخرى؛ و

(ب) تنوي المنشأة إما تسديد الإلتزامات على أساس الصافي أو تحقيق الفائض في خطة وتسديد إلتزاماتها تحت الخطة الأخرى في نفس الوقت.

١١٧ إن المقاييس الخاصة بالتقاص مشابهة للمقاييس التي وضعت للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *الأدوات المالية : الإفصاح والعرض*.

التمييز على أساس الجاري/ غير الجاري

١١٨ تميز بعض المشاريع الأصول والإلتزامات المتداولة عن تلك غير المتداولة، ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة التمييز بين ما هو متداول وغير متداول من هذه الأصول والإلتزامات الناتجة من منافع ما بعد إنتهاء الخدمة.

المكونات المالية لتكاليف منافع ما بعد إنتهاء الخدمة

١١٩ لا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة عرض تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة والعائد المتوقع على أصول الخطة كمكونات كبند دخل أو مصروف منفرد في بيان الدخل.

الإفصاح

١٢٠ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم طبيعة خطط منافعها المحددة والآثار المالية للتغيرات في هذه الخطط خلال الفترة.

١٢٠أ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية حول خطط المنافع المحددة:

(أ) سياسة المنشأة المحاسبية للاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية.

(ب) وصف عام لنوع الخطة.

(ج) مطابقة الأرصدة الافتتاحية والنهائية للقيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة مبينة بشكل منفصل، إذا كان ذلك منطبقاً، الآثار خلال الفترة التي تعزى لكل مما يلي:

(١) تكلفة الخدمة الحالية،

(٢) تكلفة الفائدة،

(٣) مساهمات المشاركين في الخطة،

(٤) المكاسب والخسائر الإكتوارية،

(٥) التغيرات في سعر الصرف الأجنبي للخطط المقاسة بعملة تختلف عن عملة العرض للمنشأة.

(٦) المنافع المدفوعة،

(٧) تكلفة الخدمة السابقة،

(٨) دمج منشآت الأعمال،

(٩) التخفيضات curtailments، و

(١٠) التسويات.

(د) تحليل لالتزام المنافع المحددة إلى مبالغ ناجمة من الخطط التي هي غير ممولة بكاملها ومبالغ ناجمة من خطط ممولة بكاملها أو جزئياً.

(هـ) مطابقة للأرصدة الافتتاحية والنهائية للقيمة العادلة لموجودات الخطة وللأرصدة الافتتاحية والنهائية

لأي حق تعويض reimbursement right معترف به كأصل حسب الفقرة ١٠٤أ مبينة بشكل منفصل، إذا كان ذلك منطبقاً، الآثار خلال الفترة التي تعزى لكل مما يلي:

(١) العائد المتوقع على موجودات الخطة،

(٢) المكاسب والخسائر الإكتوارية،

(٣) التغيرات في سعر الصرف الأجنبي للخطط التي تم قياسها بعملة تختلف عن عملة العرض للمنشأة.

(٤) مساهمات صاحب العمل،

(٥) مساهمات المشاركين في الخطة،

(٦) المنافع المدفوعة،

(٧) دمج منشآت الأعمال، و

(٨) التسويات.

(و) مطابقة القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة في (ج) للقيمة العادلة لموجودات الخطة في (هـ) مع الموجودات والمطلوبات المعترف بها في الميزانية العمومية، مبينة على الأقل:

(١) صافي المكاسب أو الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها في الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٩٢)؛

(٢) تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها في الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٩٦)؛

(٣) أي مبلغ غير معترف به كأصل بسبب الحد في الفقرة ٥٨(ب)؛

(٤) القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأي حق تعويض معترف به كأصل حسب الفقرة ١٠٤أ (مع وصف موجز للصلة بين حق التعويض والالتزام ذي العلاقة)؛ و

(٥) المبالغ الأخرى المعترف في الميزانية العمومية.

(ز) إجمالي المصروف المعترف به في الربح أو الخسارة لكلٍ مما يلي والبند (البنود) الرئيسية التي تدخل ضمنها:

(١) تكلفة الخدمة الحالية؛

(٢) تكلفة الفائدة؛

(٣) العائد الموقع على موجودات الخطة؛

(٤) العائد المتوقع على أي حق تعويض معترف به كأصل حسب الفقرة ١٠٤أ؛

(٥) المكاسب والخسائر الإكتوارية؛

(٦) تكلفة الخدمة السابقة؛

(٧) أثر أية تخفيضات أو تسوية؛ و

(٨) أثر الحد في الفقرة ٥٨ب.

(ح) إجمالي المبلغ المعترف به في بيان الدخل والمصروف المعترف به لكلٍ مما يلي:

(١) المكاسب والخسائر الإكتوارية؛ و

(٢) أثر الحد في الفقرة ٥٨(ب).

(ط) بالنسبة للمنشآت التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في بيان الدخل والمصروف المعترف به حسب الفقرة ٩٣أ المبلغ المتراكم للمكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

(ي) بالنسبة لكل فئة رئيسية من موجودات الخطة والتي تشمل دون أن تكون مقتصرة على ذلك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين الذي تشكله كل فئة رئيسية في القيمة العادلة لإجمالي موجودات الخطة.

(ك) المبالغ الداخلة ضمن القيمة العادلة لموجودات الخطة لما يلي:

(١) كل فئة للأدوات المالية للمنشأة؛ و

(٢) أية ممتلكات تشغلها المنشأة أو الموجودات الأخرى التي تستخدمها المنشأة.

(ل) وصف سردي للأساس المستخدم لتحديد معدل العائد الكلي المتوقع على الموجودات، بما في ذلك أثر الفئات الرئيسية لموجودات الخطة.

(م) العائد الفعلي على موجودات الخطة، وكذلك العائد الفعلي على أي حق تعويض معترف به كأصل حسب الفقرة ١٠٤أ.

(ن) الإفتراضات الإكتوارية الرئيسية المستخدمة في تاريخ الميزانية العمومية، بما في ذلك ما يلي حيث ينطبق ذلك:

(١) أسعار الخصم؛

(٢) معدلات العائد المتوقعة على أية أصول للخطة للفترات المعروضة في البيانات المالية؛

(٣) معدلات العائد المتوقعة للفترات المعروضة في البيانات المالية لاي حق تعويض معترف به كأصل بموجب الفقرة ١٠٤ أ؛

(٤) المعدلات المتوقعة للزيادة في الرواتب (وللتغيرات في مؤشر أو متغير آخر محدد في الأحكام الرسمية أو الضمنية لخطة كأساس للزيادة المستقبلية في المنافع)؛

(٥) معدلات اتجاهات التكلفة الطبية؛ و

(٦) أية افتراضات اكتورية مادية أخرى مستخدمة.

يجب على المنشأة الإفصاح عن كل افتراض اكتواري بشكل مطلق (على سبيل المثال كنسبة مئوية مطلقة) وليس فقط كهامش بين النسب المئوية المختلفة والمتغيرات الأخرى.

(س) أثر زيادة مقدارها نقطة مئوية واحدة وأثر انخفاض مقداره نقطة مئوية واحدة في معدلات اتجاه التكلفة الطبية المفترضة على:

(١) إجمالي مكونات تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة لصافي التكاليف الطبية الدورية لما بعد إنتهاء الخدمة؛ و

(٢) التزام المنفعة المتراكم للتكاليف الطبية لما بعد انتهاء الخدمة.

لأغراض هذا الإفصاح تعتبر جميع الافتراضات الأخرى ثابتة، وبالنسبة للخطط العاملة في بيئة ذات تضخم مرتفع الإفصاح هو أثر نسبة مئوية للزيادة أو الانخفاض في معدل اتجاه التكلفة الطبية المفترضة والذي له أهمية مشابهة لنقطة مئوية واحدة في بيئة ذات تضخم منخفض.

(ع) مبالغ الفترة السنوية الحالية والفترات الأربع السابقة لما يلي:

(١) القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة والقيمة العادلة لموجودات الخطة والفائض أو العجز في الخطة؛ و

(٢) تعديلات الخبرة الناشئة من:

(أ) مطلوبات الخطة معبر عنها إما (١) كمبلغ أو (٢) كنسبة مئوية من مطلوبات الخطة في تاريخ الميزانية العمومية؛ و

(ب) موجودات الخطة معبر عنها إما (١) كمبلغ أو (٢) كنسبة مئوية من موجودات الخطة في تاريخ الميزانية العمومية،

(ف) أفضل تقدير لصاحب العمل في أسرع وقت ممكن تحديده فيه بشكل معقول للمساهمات التي يتوقع أن تدفع للخطة أثناء الفترة السنوية التي تبدأ بعد تاريخ الميزانية العمومية.

١٢١ تتطلب الفقرة ١٢٠(أ) وصفا عاما لنوع الخطة، ويميز هذا الوصف على سبيل المثال خطـط الرواتب التقاعدية المقطوعة من خطط الرواتب التقاعدية النهائية ومن الخطط الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة، ولا يطلب مزيد من التفاصيل.

١٢٢ عندما يكون لدى المنشأة أكثر من خطة منافع محددة واحدة يمكن إجراء الإفصاحات متضمنة الإجمالي بشكل منفصل في كل خطة أو في مجموعات تعتبر أنها أكثر فائدة، وقد يكون من المفيد تمييز المجموعات حسب المقاييس كما يلي:

(أ) الموقع الجغرافي للخطط، مثال ذلك بتمييز الخطط المحلية من الخطط الأجنبية؛ أو

(ب) ما إذا كانت الخطط خاضعة لمخاطر مادية مختلفة، مثال ذلك بتمييز خطط الرواتب التقاعدية المقطوعة من خطط الرواتب التقاعدية النهائية ومن الخطط الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة.

عندما تقوم المنشأة بإجراء افصاحات على أساس الإجمالي لمجموعة خطط فإنه يتم تقديم هذه الإفصاحات على شكل معدلات موزونة أو ذات نطاقات ضيقة نسبياً.

١٢٣ تتطلب الفقرة (٣٠) افصاحات إضافية بشأن خطط المنافع المحددة لأصحاب العمل المتعددين التي تعامل كما لو أنها خطط مساهمات محددة.

١٢٤ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة*" أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات بشأن:

(أ) عمليات الأطراف ذات العلاقة مع خطط منافع ما بعد إنتهاء الخدمة؛ و

(ب) منافع ما بعد إنتهاء الخدمة لموظفي الإدارة الرئيسيين.

١٢٥ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات حول البنود المحتملة الناتجة من إلتزامات المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

١٢٦ تشمل منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل ما يلي على سبيل المثال:

(أ) حالات الغياب طويلة الأجل المعوضة مثل إجازة الخدمة الطويلة أو التفرغ؛

(ب) منافع الإحتفالات بالمناسبات أو منافع الخدمة طويلة الأجل الأخرى؛

(ج) منافع العجز طويلة الأجل؛

(د) المشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد اثني عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظف بتقديم الخدمة؛ و

(هـ) التعويض المؤجل المدفوع بعد ثلاثة شهور أو أكثر من نهاية الفترة التي يتم الحصول عليه فيها.

١٢٧ لا يكون قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل عادة خاضعاً لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، علاوة على ذلك قلما يتسبب إدخال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو التغيرات فيها في مبلغ مادي لتكلفة الخدمة السابقة، ولهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوبا مبسطا لمحاسبة منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، ويختلف هذا الأسلوب عن المحاسبة المطلوبة لمنافع الموظفين ما بعد إنتهاء الخدمة كما يلي:

(أ) يتم الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية فوراً ولا يتم تطبيق أي "نطاق"؛ و

(ب) يتم الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بكاملها فوراً.

الإعتراف والقياس

١٢٨ يجب أن يكون المبلغ المعترف به كإلتزام لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل صافي إجمالي المبالغ التالية:

(أ) القيمة الحالية الإلتزام المنافع المحددة في تاريخ الميزانية العمومية (أنظر الفقرة ٦٤)؛

(ب) يطرح من ذلك القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الإلتزامات مباشرة (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤).

عند قياس الإلتزام يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٤٩-٩١ باستثناء الفقرتين ٥٤ و٦١. ويجب على المنشأة تطبيق الفقرة ١٠٤أ عند الإعتراف بأي حق تعويض وقياسه.

١٢٩ بالنسبة لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل يجب على المنشأة الإعتراف بصافي إجمالي المبالغ التالية على أنها مصروف أو دخل (مع مراعاة الفقرة ٥٨)، بإستثناء إلى الحد الذي يتطلب فيه معيار محاسبة دولي آخر أو يسمح بإدخالها في تكلفة الأصل :

(أ) تكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات ٦٣-٩١)؛

(ب) تكلفة الفائدة (انظر الفقرة ٨٢)؛

(ج) العائد المتوقع على أصول أية خطة (انظر الفقرات ١٠٥-١٠٧). وفي حالة أي حق تعويض تم الإعتراف به كأصل (أنظر الفقرة ١٠٤أ)؛

(د) المكاسب والخسائر الإكتوارية التي يجب الإعتراف بها فورا؛

(هـ) تكلفة الخدمة السابقة التي يجب الإعتراف بها فورا؛ و

(و) أثر أية تقليصات أو تسديدات (أنظر الفقرتين ١٠٩ و١٠).

١٣٠ أحد أشكال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هي منفعة العجز طويل الأجل، وإذا كان مستوى المنفعة على طول فترة الخدمة ينشأ إلتزام عندما يتم تقديم الخدمة، ويعكس قياس ذلك الإلتزام احتمال أن يطلب الدفع وأن يتم مرور الفترة الزمنية التي يتوقع إجراء الدفع عنها، وإذا كان مستوى المنفعة هو نفسه بالنسبة لأي موظف مصاب بالعجز بغض النظر عن سنوات الخدمة فإنه يتم الإعتراف بالتكلفة المتوقعة لهذه المنافع عندما يقع حدث يتسبب في عجز طويل الأجل.

الإفصاح

١٣١ بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إفصاحات، على سبيل المثال حيث يكون المصروف الناجم من هذه المنافع ذو حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث أن الإفصاح مناسب لإيضاح أداة المنشأة للفترة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*، وحيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *"الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"* تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل لكبار موظفي الإدارة.

منافع نهاية الخدمة

١٣٢ يتناول هذا المعيار منافع نهاية الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى لأن الحدث المتسبب في الإلتزام هو إنتهاء خدمة الموظفين وليس خدمتهم نفسها.

الإعتراف

١٣٣ يجب على المنشأة الإعتراف بمنافع نهاية الخدمة على أنها إلتزام ومصروف وذلك فقط عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بما يلي :

(أ) إنهاء خدمة موظف أو مجموعة موظفين قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو

(ب) تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يتم من خلاله تشجيع ترك العمل بشكل طوعي.

١٣٤ تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بإنهاء الخدمة فقط عندما يكون للمنشأة خطة رسمية مفصلة لإنهاء الخدمة ولا يوجد احتمال فعلي بالإنسحاب، ويجب أن تشمل الخطة المفصلة ما يلي كحد أدنى :

(أ) موقع وعمل الموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم وعددهم التقريبي؛

(ب) منافع نهاية الخدمة لكل فئة أو عمل وظيفي؛ و

(ج) الوقت الذي سيتم به تنفيذ الخطة، ويجب أن يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب أن تكون الفترة الزمنية لإكمال الإنجاز ليست طويلة بالقدر الذي يحتمل خلاله إجراء تغييرات مادية في الخطة.

١٣٥ من الممكن أن تكون المنشأة ملتزمة بموجب تشريع أو بموجب اتفاقيات تعاقدية أو اتفاقيات أخرى مع الموظفين أو ممثليهم أو بموجب إلتزام ضمني بناء على ممارسة الأعمال أو العرف أو الرغبة أن يتصرف بشكل عادل لإجراء دفعات (أو توفير منافع أخرى) للموظفين عندما تنهى خدماتهم وهذه الدفعات هي منافع نهاية الخدمة، وعادة تكون منافع نهاية الخدمة على شكل مبلغ مقطوع، ولكنها تشمل في بعض الأحيان ما يلي:

(أ) تحسين منافع التقاعد أو المنافع الأخرى ما بعد إنتهاء الخدمة إما بشكل غير مباشر أو من خلال خطة منافع موظفين أو بشكل مباشر؛ و

(ب) الراتب حتى نهاية فترة أخطار محددة إذا لم يقم الموظف بتقديم خدمة أخرى توفر منافع اقتصادية للمنشأة.

١٣٦ تستحق بعض منافع الموظفين بغض النظر عن سبب ترك الموظف للخدمة، ودفع هذه المنافع مؤكد (مع مراعاة أية متطلبات استحقاق أو حد أدنى من متطلبات الخدمة) إلا أن توقيت دفعها غير مؤكد، بالرغم من أن هذه توصف في بعض البلدان "بتعويضات نهاية الخدمة" أ إلا أنها فعلياً تصف منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وليس منافع نهاية الخدمة، وتعاملها المنشأة محاسبياً على هذا الأساس ويقدم بعض المشاريع مستوى من المنافع مقابل ترك الخدمة الإختياري بناء على طلب الموظف (في جوهرها منفعة ما بعد إنتهاء الخدمة) أقل من المنافع ترك الخدمة الإختياري بناء على طلب المنشأة، والمنفعة الإضافية المستحقة على ترك الخدمة الإختياري هي منفعة نهاية خدمة.

١٣٧ لا توفر منافع نهاية الخدمة للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية ويتم الإعتراف بها فورا على أنها مصروف.

١٣٨ حيث تعترف المنشأة بمنافع نهاية الخدمة يجب على المنشأة أيضا إجراء محاسبي لتخفيض منافع التقاعد أو منافع الموظفين الأخرى (أنظر الفقرة ١٠٩).

القياس

١٣٩ حيث تستحق منافع نهاية الخدمة بعد أكثر من إثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

١٤٠ في حالة العرض الذي يقدم من المنشأة لتشجيع ترك الخدمة الإختياري يجب أن يكون قياس منافع نهاية الخدمة بناء على عدد الموظفين الذين يتوقع قبولهم للعرض.

الإفصاح

١٤١ ينشأ احتمال حيث يكون هناك عدم تأكد بشأن عدد الموظفين الذين سيقبلون عرضا لمنافع نهاية الخدمة، وحسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"، تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالبند المحتمل إلا إذا كان احتمال حدوث خسارة بعيداً.

١٤٢ حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* " تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة ومبلغ المصروف إذا كان ذو حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث أن الإفصاح عنه مناسب لشرح أداء المنشأة للفترة، وقد ينجم عن منافع نهاية الخدمة مصروف يجب الإفصاح عنه من أجل أن يمتثل لهذا المتطلب.

١٤٣ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ " *الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة*" أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن منافع نهاية الخدمة لكبار موظفي الإدارة.

١٤٤ -١٥٢ [تم إلغائها]

أحكام انتقالية

١٥٣ يحدد هذا الجزء المعالجة الإنتقالية لخطط المنافع المحدد، وعندما تطبق المنشأة للمرة الأولى هذا المعيار لمنافع الموظفين الأخرى تقوم بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

١٥٤ عند تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب على المنشأة تحديد إلتزامها الإنتقالي لخطط المنافع المحددة في ذلك التاريخ على أنها:

(أ) القيمة الحالية للإلتزام (انظر الفقرة ٦٤) في تاريخ تطبيق المعيار؛

(ب) يطرح من ذلك القيمة العادلة في تاريخ تطبيق المعيار لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الإلتزامات بشكل مباشر (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤)؛

(ج) يطرح أيضا أية تكلفة خدمة سابقة يجب الإعتراف بها في فترات لاحقة بموجب الفقرة ٩٦.

١٥٥ إذا كان الإلتزام الإنتقالي أكثر من الإلتزام الذي كان سيتم الإعتراف به في نفس التاريخ بموجب السياسة المحاسبية السابقة للمنشأة فإنه يجب على المنشأة إجراء اختيار غير قابل للتغير للإعتراف بتلك الزيادة كجزء من إلتزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤:

(أ) فورا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨؛ أو

(ب) كمصروف على أساس القسط الثابت على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات من تاريخ تطبيق المعيار، وإذا اختارت المنشأة البند (ب) فإنه يجب عليها ما يلي :

(١) تطبيق الحد المبين في الفقرة ٥٨(ب) عند قياس أي أصل معترف به في الميزانية العمومية؛

(٢) الإفصاح في كل تاريخ ميزانية عمومية عما يلي: (١) مبلغ الزيادة الذي يبقى غير معترفاً به، و(٢) المبلغ المعترف به في الفترة الحالية؛

(٣) الحد من الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية اللاحقة (ولكن ليس تكلفة الخدمة السابقة السالبة) كما يأتي لاحقا، وإذا كان سيتم الإعتراف بمكسب إكتواري بموجب الفقرتين ٩٢، ٩٣ فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بذلك المكسب الإكتواري فقط إلى الحد الذي تزيد به المكاسب الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها (قبل الإعتراف بذلك المكسب الإكتواري) عن الجزء غير المعترف به للإلتزام الإنتقالي؛ و

(٤) إدخال الجزء المتعلق من الإلتزام الإنتقالي غير المعترف به في تحديد أي مكسب أو خسارة لاحقة عند التسديد أو التقليص.

إذا كان الإلتزام الإنتقالي أقل من الإلتزام الذي كان سيتم الإعتراف به في نفس التاريخ بموجب السياسة المحاسبية السابقة للمنشأة فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بذلك الانخفاض في الحال بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

١٥٦ عند التطبيق الأولي لهذا المعيار يشمل أثر التغير في السياسة المحاسبية كافة المكاسب والخسائر الإكتوارية التي نشأت في فترات سابقة حتى ولو كانت ضمن "النطاق" البالغ ١٠% المحدد في الفقرة ٩٢.

مثال يوضح الفقرات ١٥٤-١٥٦

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٨ تشمل الميزانية العمومية لمنشأة ما على إلتزام منافع التقاعد مقداره ١٠٠ وتطبق المنشأة المعيار ابتداء من ١ يناير ١٩٩٩ عندما تبلغ القيمة الحالية للإلتزام بموجب المعيار ١,٣٠٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة ١٠٠٠، وفي ١ يناير ١٩٩٣ كانت المنشأة قد قامت بتحسين الرواتب التقاعدية (تكلفة المنافع غير المستحقة :١٦٠، ومعدل الفترة المتبقية في ذلك التاريخ حتى الإستحقاق: ١٠ سنوات).

الأثر الإنتقالي كما يلي :

القيمة الحالية للإلتزام	١,٣٠٠
القيمة العادلة لأصول الخطة	(١,٠٠٠)
يطرح: تكلفة الخدمة السابقة التي سيتم الإعتراف بها في الفترات اللاحقة (١٦٠ x ١٠/٤)	(٦٤)
الإلتزام الإنتقالي	٢٣٦
الإلتزام الذي تم الإعتراف به	١٠٠
الزيادة في الإلتزام	١٣٦

قد تختار المنشأة الإعتراف بالزيادة البالغة ١٣٦ إما في الحال أو على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات، والإختيار غير قابل للتغيير .

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ القيمة الحالية للإلتزام بموجب المعيار ١,٤٠٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة ١,٠٥٠ وصافي المكاسب الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها منذ تاريخ تبني المعيار ١٢٠، وكان المعدل المتوقع لعمر العمل المتبقي للموظفين المشتركين في الخطة ثمانية سنوات، وقد طبقت المنشأة سياسة الإعتراف بجميع المكاسب والخسائر الإكتوارية فوراً كما تسمح بها الفقرة ٩٣.

فيما يلي أثر الحد المذكور في الفقرة ١٥٥ (ب)(٢) كما يلي :

صافي المكاسب الإكتوارية غير المتحققه	١٢٠
الجزء غير المعترف به من الإلتزام الإنتقالي (١٣٦ x ٥/٤)	(١٠٩)
الحد الأعلى من المكسب الذي سيتم الإعتراف به (الفقرة ١٥٥ (ب) (٢)	١١

تاريخ النفاذ

١٥٧ **يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ. بإستثناء ما هو محدد في الفقرة ١٥٩، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الابكر، وإذا قامت المنشاة بتطبيق هذا المعيار على تكاليف منافع التقاعد للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٩ فإنه يجب على المنشأة الافصاح عن حقيقة أنها قامت بتطبيق هذا المعيار بدلا من معيار المحاسبة الدولية ١٩ "*منافع الموظفين*"، المعتمد في عام ١٩٩٣.**

١٥٨ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" المعتمد في عام ١٩٩٣.

١٥٩ **يصبح ما يلي نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية* التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠١ أو بعد هذا التاريخ.**

(أ) التعريف المعدل لأصول الخطة في الفقرة ٧ والتعريفات الخاصة بالأصول المحتفظ بها في صندوق منافع موظفين طويل الأجل وبوليصة التأمين المؤهلة؛ و

(ب) متطلبات الإعتراف والقياس للتعويضات في الفقرات ١٠٤أ، ١٢٨ و١٢٩ والإفصاحات ذات العلاقة في الفقرات ١٢٠ (أ) (٤)، ١٢٠ (و) (٤)، ١٢٠أ (م) و ١٢٠ أ (ن).

تشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأبكر، وإذا اثر التطبيق الأبكر على البيانات المالية فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

١٥٩أ **يصبح التعديل الوارد في الفقرة ٥٨أ نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي فترات تنتهي في أو بعد ٣١ أيار ٢٠٠٢. يفضل التطبيق المبكر لهذا المعيار. وإذا كان التطبيق المبكر يؤثر على البيانات المالية، فينبغي على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

١٥٩ب **على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرات ٣٢أ، ٣٤-٣٤ب، ٦١، ١٢٠-١٢١ للفترات السنوية التي تبدأ في يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق الأبكر، وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.**

١٥٩ج **من الممكن استخدام الخيار في الفقرات ٩٣أ-٩٣د للفترات السنوية التي تنتهي في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وعلى المنشأة التي تستخدم الخيار للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ أن تطبق كذلك التعديلات في الفقرات ٣٢أ، ٣٤-٣٤ب، ٦١ و١٢٠-١٢١.**

١٦٠ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ عندما تغير المنشأة سياستها المحاسبية لتعكس التغييرات المحددة في الفقرات ١٥٩-١٥٩ج، وعند تطبيق هذه السياسات بأثر رجعي حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن على المنشأة معاملة هذه التغييرات كما لو أنها طبقت في نفس الوقت مثل بقية هذا المعيار، فيما عدا أنه يمكن للمنشأة الإفصاح عن المبالغ التي تتطلبها الفقرة ١٢٠أ (ع) حيث يتم تحديد المبالغ لكل فترة بأثر مستقبلي من أول فترة سنوية معروضة في البيانات المالية تطبق فيها المنشأة لأول مرة التعديلات في الفقرة ١٢٠أ.

---

* تشير الفقرة ١٥٩ إلى " البيانات المالية السنوية " تمشياً مع نص أكثر وضوحاً لكتابة تواريخ النفاذ المتبناه في عام ١٩٩٨. الفقرة ١٥٧ التي تشير الى " القوائم المالية".

ملحق أ
مثال توضيحي

هذا المثال إيضاحي فقط، ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

وغرض الملحق إيضاح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معناها، وقد قدمت مقتطفات من بيانات الدخل والميزانيات العمومية لبيان آثار العمليات المبينة أدناه. وهذه المقتطفات لا تتفق بالضرورة مع كافة متطلبات الإفصاح والعرض لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى.

معلومات خلفية

المعلومات التالية معطاة بشأن خطة منافع محددة ممولة، ولإبقاء حسابات الفائدة سهلة يفترض أن جميع العمليات ستحدث في نهاية السنة، وقد كانت كل من القيمة الحالية للإلتزام والقيمة العادلة لأصول الخطة ١,٠٠٠ في ١ يناير ٢٠×١، وكان صافي المكاسب الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها في ذلك التاريخ ١٤٠.

	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣
سعر الخصم في بداية السنة	%١٠,٠	%٩,٠	%٨,٠
معدل العائد المتوقع على أصول الخطة في بداية السنة	%١٢,٠	%١١,١	%١٠,٣
تكلفة الخدمة الحالية	١٣٠	١٤٠	١٥٠
المنافع المدفوعة	١٥٠	١٨٠	١٩٠
المساهمات المدفوعة	٩٠	١٠٠	١١٠
القيمة الحالية للإلتزام في ٣١ ديسمبر	١,١٤١	١,١٩٧	١,٢٩٥
القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر	١,٠٩٢	١,١٠٩	١,٠٩٣
معدل الأعمار العاملة المتبقية للموظفين (سنوات)	١٠	١٠	١٠

في عام ٢٠×٢ تم تعديل الخطة لتوفير منافع إضافية ابتداء من ١ يناير ٢٠×٢ وكانت القيمة الحالية في ١ يناير ٢٠×٢ للمنافع الإضافية لخدمة الموظفين قبل ١ يناير ٢٠×٢ ما مقداره ٥٠ للمنافع المستحقة و ٣٠ للمنافع غير المستحقة، وفي ١ يناير ٢٠×٢ قدرت المنشأة أن معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع غير المستحقة مستحقة هو ثلاث سنوات، وعلى ذلك يتم الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة الناجمة عن المنافع الإضافية غير المستحقة على أساس القسط الثابت على مدى ثلاث سنوات، ويتم الإعتراف فوراً بتكلفة الخدمة السابقة الناجمة من المنافع الإضافية المستحقة (فقرة ٩٦ من المعايير)، وقد تبنت المنشأة سياسة الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بموجب الحد الأدنى من متطلبات الفقرة ٩٣.

التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لأصول الخطة

الخطوة الأولى هي تلخيص التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي للقيمة العادلة لأصول الخطة واستخدام ذلك لتحديد مبلغ المكاسب أو الخسائر الإكتوارية للفترة، وهي كما يلي :

	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣
القيمة الحالية للإلتزام في ١يناير	١,٠٠٠	١,١٤١	١,١٩٧
تكلفة الفائدة	١٠٠	١٠٣	٩٦
تكلفة الخدمة الحالية	١٣٠	١٤٠	١٥٠
تكلفة الخدمة السابقة-المنافع غير المستحقة	–	٣٠	–
تكلفة الخدمة السابقة- المنافع المستحقة	–	٥٠	–
المنافع المدفوعة	(١٥٠)	(١٨٠)	(١٩٠)
المكسب (الخسارة) الإكتوارية من الإلتزام (الرقم الموازن)	٦١	(٨٧)	٤٢
القيمة الحالية للإلتزام في ٣١ ديسمبر	١,١٤١	١,١٩٧	١,٢٩٥
القيمة العادلة لأصول الخطة في ١يناير	١,٠٠٠	١,٠٩٢	١,١٠٩
العائد المتوقع على أصول الخطة	١٢٠	١٢١	١١٤
المساهمات	٩٠	١٠٠	١١٠
المنافع المدفوعة	(١٥٠)	(١٨٠)	(١٩٠)
المكسب (الخسارة) الإكتوارية من أصول الخطة (الرقم الموازن)	٣٢	(٢٤)	(٥٠)
القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر	١,٠٩٢	١,١٠٩	١,٠٩٣

حدود "النطاق"

الخطوة التالية هي تحديد حدود النطاق، وبعد ذلك مقارنتها مع المكاسب والخسائر الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها من اجل تحديد صافي المكسب أو الخسارة الإكتوارية الذي سيتم الإعتراف به في الفترة التالية، وبموجب الفقرة ٩٢ من المعيار حددت حدود "النطاق" حسب الأعلى مما يلي:

(أ) ١٠% من القيمة الحالية للإلتزام قبل خصم أصول الخطة؛ و

(ب) ١٠% من القيمة العادلة لأية أصول خطة.

فيما يلي هذه الحدود والمكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها و غير المعترف بها :

	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣
صافي المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ١ يناير	١٤٠	١٠٧	١٧٠
حدود "النطاق" في ١ يناير	١٠٠	١١٤	١٢٠
الزيادة (أ)	٤٠	-	٥٠
معدل الأعمار العاملة المتبقية (بالسنوات)(ب)	١٠	١٠	١٠
المكسب (الخسارة) الإكتوارية التي سيتم الإعتراف بها (أ/ب)	٤	-	٥
المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ١ يناير	١٤٠	١٠٧	١٧٠
المكسب (الخسارة) الإكتوارية للسنة-الإلتزام	(٦١)	٨٧	(٤٢)
المكسب (الخسارة) الإكتوارية للسنة-أصول الخطة	٣٢	(٢٤)	(٥٠)
المجموع الفرعي	١١١	١٧٠	٧٨
(المكسب) الخسارة الإكتوارية المعترف بها	(٤)	-	(٥)
المكاسب (الخسائر)الإكتوارية غير المعترف بها في ٣١ ديسمبر	١٠٧	١٧٠	٧٣

المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية و الربح والخسارة والتحليلات المتعلقة بها

الخطوة الأخيرة هي تحديد المبالغ التي سيتم الإعتراف بها في الميزانية العمومية والربح والخسارة والتحليلات المتعلقة بها التي سيتم الإفصاح عنها بموجب الفقرات ١٢٠أ (و)، (هـ)، (و)، (١)، من المعيار وقد تم إعطاء التحليلات التي يطلب الإفصاح عنها حسب الفقرة ١٢٠(أ) ج، هـ في الجزء من هذا الملحق "التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لموجودات الخطة"، وهي كما يلي:، وهي كما يلي:

	٢٠x١	٢٠x٢	٢٠x٣
القيمة الحالية للإلتزام	١,١٤١	١,١٩٧	١,٢٩٥
القيمة العادلة لأصول الخطة	(١,٠٩٢)	(١,١٠٩)	(١,٠٩٣)
	٤٩	٨٨	٢٠٢
للمكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها	١٠٧	١٧٠	٧٣
تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها – المنافع غير المستحقة	-	(٢٠)	(١٠)
الإلتزامات كما هي ظاهرة في الميزانية العمومية	١٥٦	٢٣٨	٢٦٥
تكلفة الخدمة الحالية	١٣٠	١٤٠	١٥٠
تكلفة الفائدة	١٠٠	١٠٣	٩٦
العائد المتوقع على أصول الخطة	(١٢٠)	(١٢١)	(١١٤)
صافي (المكسب) الخسارة المعترف بها في السنة	(٤)	-	(٥)
تكلفة الخدمة السابقة – المنافع غير المستحقة	-	١٠	١٠
تكلفة الخدمة السابقة – المنافع المستحقة	-	٥٠	-
المصروفات كما يظهرها بيان الربح والخسارة	١٠٦	١٨٢	١٣٧
العائد الفعلي على خطة الأصول			
العائد المتوقع على أصول الخطة	١٢٠	١٢١	١١٤
المكسب (الخسارة) الإكتوارية من أصول الخطة	٣٢	(٢٤)	(٥٠)
العائد الفعلي على أصول الخطة	١٥٢	٩٧	٦٤

ملاحظة: انظر المثال التوضيحي للفقرات ١٠٤أ–ج الخاصة بعرض الإستعاضات.

ملحق ب

افصاحات إيضاحية

هذا الملحق ايضاحي فقط ولا يشكل جزءا من هذا المعيار، وغرض الملحق ايضاح تطبيق المعايير للمساعدة في ايضاح معناها، وتبين مقتطفات من ايضاحات البيانات المالية كيف يمكن تجميع الإفصاحات المطلوبة في حالة مجموعة كبيرة متعددة الجنسيات توفر مجموعة منوعة من منافع الموظفين، ولا تتفق هذه المقتطفات بالضرورة مع متطلبات عرض معيار المحاسبة الدولي ١٩والمعايير المحاسبة الدولية، وبشكل خاص لا توضح الإفصاح عما يلي :

(أ) *السياسات المحاسبية لمنافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية، وبموجب الفقرة ١٢٠ (أ) أ من هذا المعيار يجب أن يشمل هذا الإفصاح السياسة المحاسبية للمنشأة للاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية.*

(ب) *وصف عام لنوع الخطة (الفقرة ١٢٠أ (ب)).*

(ج) *وصف سردي للأساس المستخدم لتحديد معدل العائد المتوقع على الموجودات (الفقرة ١٢٠أ (ب)).*

(د) *منافع الموظفين الممنوحة للمدراء وكبار موظفي الإدارة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة").*

(هـ) *منافع الموظفين على أساس المشاركة (انظر معيار إعداد التقارير المالية ٢ الدفع على أساس المشاركة).*

إلتزامات منافع الموظفين

فيما يلي المبالغ التي يتم الإعتراف بها في الميزانية العمومية:

	خطط منافع التقاعد المحددة		المنافع الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة	
	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١
القيمة الحالية للإلتزامات الممولة	٢٠٣٠٠	١٧٤٠٠	–	–
القيمة العادلة لأصول الخطة	١٨٤٢٠	١٧٢٨٠	–	–
	١٨٨٠	١٢٠	–	–
القيمة الحالية للإلتزامات غير الممولة	٢٠٠٠	١٠٠٠	٧٣٣٧	٦٤٠٥
المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها	(١٦٠٥)	٨٤٠	(٢٧٠٧)	(٢٦٠٧)
تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها	(٤٥٠)	(٦٥٠)	–	–
صافي الإلتزام في الميزانية العمومية	١٨٢٥	١٣١٠	٤٦٣٠	٣٧٩٨
المبالغ في الميزانية العمومية :				
الإلتزامات	١٨٢٥	١٤٠٠	٤٦٣٠	٣٧٩٨
الأصول	–	(٩٠)	–	–
صافي الإلتزام في الميزانية العمومية	١٨٢٥	١٣١٠	٤٦٣٠	٣٩٧٨

تشمل أصول خطة التقاعد الأسهم العادية الصادرة من (إسم المنشأة المقدمة للتقارير) بقيمة عادلة مقدارها ٣١٧ (٢٠×١ : ٢٨١). وتشمل أصول الخطة كذلك الممتلكات التي تملكها (اسم المنشأة المقدمة للتقارير) بقيمة عادلة مقدارها ٢٠٠ (٢٠×١ : ١٨٥).

فيما يلي المبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة كما يلي:

	خطط منافع التقاعد المحددة		المنافع الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة	
	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١
تكلفة الخدمة الحالية	٨٥٠	٧٥٠	٤٧٩	٤١١
الفائدة على الإلتزام	٩٥٠	١٠٠٠	٨٠٣	٧٠٥
العائد المتوقع على أصول الخطة	(٩٠٠)	(٦٥٠)	(٢٩١)	–
صافي الخسائر (المكاسب) الإكتوارية المعترف بها في السنة	(٧٠)	(٢٠)	١٥٠	١٤٠
تكلفة الخدمة السابقة	٢٠٠	٢٠٠	–	–
الخسائر (المكاسب) من التقليصات والتسويات	١٧٥	(٣٩٠)	–	–
الإجمالي الداخل ضمن تكاليف الموظفين	١٢٠٥	٨٩٠	١٤٣٢	١٢٥٦
	٨٥٠			
العائد الفعلي على أصول الخطة	٦٠٠	٢٢٥٠	–	–

	خطط منافع التقاعد المحددة		المنافع الطبية لما بعد انتهاء الخدمة	
	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١
التزام المنافع المحددة الإفتتاحي	١٨٤٠٠	١١٦٠٠	٦٤٠٥	٥٤٣٩
تكلفة الخدمة	٨٥٠	٧٥٠	٤٧٩	٤١١
تكلفة الفائدة	٩٥٠	١٠٠٠	٨٠٣	٧٠٥
الخسائر (المكاسب) الإكتوارية	٢٣٥٠	٩٥٠	٢٥٠	٤٠٠
خسائر (مكاسب) التخفيضات	٥٠٠	–		
المطلوبات المطفأة عند التسويات	–	(٣٥٠)		
المطلوبات المحتملة في دمج منشآت الأعمال	–	٥٠٠٠		
فروقات الصرف للخطط الأجنبية	٩٠٠	(١٥٠)		
المنافع المدفوعة	(٦٥٠)	(٤٠٠)	(٦٠٠)	(٥٥٠)
التزام المنفعة المحددة النهائي.	٢٢٣٠٠	١٨٤٠٠	٧٣٣٧	٦٤٠٥

التغيرات في القيمة العادلة لموجودات الخطة كما يلي:

	خطط منافع التقاعد المحددة	
	٢٠×٢	٢٠×١
القيمة العادلة الإفتتاحية لموجودات الخطة	١٧٧٢٨٠	٩٢٠٠٠
العائد المتوقع	٩٠٠	٦٥٠
المكاسب(الخسائر) عند التسويات	(٣٠٠)	١٦٠٠٠
الموجودات الموزعة عند التسويات	(٤٠٠)	-
الأعمال مساهمات صاحب العمل	٧٠٠	٣٥٠
الموجودات الممتلكة عند دمج منشآت الأعمال	-	٦٠٠٠٠
فروقات الصرف للخطط الأجنبية	٨٩٠	(١٢٠)
المنافع المدفوعة	٦٥٠	(٤٠٠)
	١٨٤٢٠	١٧٧٢٨٠

تتوقع المجموعة أن تساهم بمقدار ٩٠٠ في خططها الخاصة بمنافع التقاعد المحددة في٢٠×٣ الفئات الرئيسية لموجودات الخطة كنسبة مئوية من إجمالي موجودات الخطة هي كما يلي:

	٢٠×٢	٢٠×١
حقوق الملكية الأوروبية	%٣٠	%٣٥
حقوق الملكية لأمريكا الشمالية	%١٦	%١٥
السندات الأوروبية	%٣١	%٢٨
سندات أمريكا الشمالية	%١٨	%١٧
الممتلكات	%٥	%٥

الإفتراضات الإكتوارية الرئيسية في تاريخ الميزانية العمومية (معبر عنها كمعدلات موزونة) :

	٢٠×٢	٢٠×١
سعر الخصم في ٣١ ديسمبر	%٥,٠	%٦,٥
العائد المتوقع على أصول الخطة في ٣١ ديسمبر	%٥,٠	%٧
الزيادة المستقبلية في الرواتب	% ٥	%٤
الزيادة المستقبلية في التقاعد	% ٣	%٢
نسبة الموظفين الذين يختارون تقاعدا مبكرا	%٣٠	%٣٠
الزيادة السنوية في تكاليف العناية الصحية	% ٨	%٨
التغيرات المستقبلية في الحد الأعلى لتكاليف العناية الصحية للدولة	% ٣	%٢

إن لمعدلات اتجاه تكلفة العناية الصحية أثر هام على المبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة، ولمعدلات اتجاه التغير المفترضة في تكلفة العناية الصحية الآثار التالية:

	زيادة بمقدار نقطة مئوية واحدة	انخفاض بمقدار نقطة مئوية واحدة
الأثر على إجمالي تكلفة الخدمة وتكلفة الفائدة	١٩٠	(١٥٠)
الأثر على التزام المنفعة المحددة	١٠٠٠	(٩٠٠٠)

فيما يلي المبالغ للفترة الحالية والفترات الأربع السابقة:

خطط منافع التقاعد المحددة:

	٢×٢٠	١×٢٠	٠×٢٠	٢٠ث ٩	٢٠ث٨
التزام المنفعة المحددة	(٢٢٣٠٠)	(١٨٤٠٠)	(١١٦٠٠)	(١٠٥٨٢)	(٩١٤٤)
موجودات الخطة	(١٨٤٢٠	١٧٢٨٠	٩٢٠٠	٨٥٠٢	١٠٠٠٠
الفائض (العجز)	(٣٨٨٠)	(١١٢٠)	(٢٤٠٠)	(٢٠٨٠)	٨٥٦
تعديلات الخبرة على مطلوبات الخطة	(١١١١)	(٧٦٨)	(٦٩)	٥٤٣	(٦٤٢)
تعديلات الخبرة على موجودات الخطة	(٣٠٠)	١٦٠٠	(١٠٧٨)	(٢٨٩٠)	٢٧٧٧

المنافع الطبية لما بعد انتهاء الخدمة

	٢×٢٠	١×٢٠	٠×٢٠	٩ث ٢٠	٨ث ٢٠
التزام المنافع المحددة	٧٣٣٧	٦٤٠٥	٥٤٣٩	٤٩٢٣	٤٢٢١
تعديلات الخبرة على مطلوبات الخطة	(٢٣٢)	٨٢٩	٤٩٠	(١٧٤)	(١٠٣)

تشارك المجموعة كذلك في خطة منافع محددة على مستوى الصناعة بأكملها، وتوفر هذه الخطة رواتب تقاعدية مرتبطة بالرواتب النهائية وممولة على أساس الإستقطاع عند الدفع، ولا يعتبر أمرا عمليا تحديد القيمة الحالية لالتزام المجموعة أو تكلفة الخدمة الحالية عند حساب الخطة لإلتزاماتها على أساس يختلف ماديا عن الأساس المستخدم في البيانات المالية للمنشأة (اسم المنشأة المقدمة للتقارير)، وعلى ذلك الأساس (بيان الأساس) تبين البيانات المالية للخطة حتى ٣٠ يونيو ٢٠×٠ إلتزاما غير ممول مقداره ٢٧,٥٢٥، وينجم عن الإلتزام غير الممول دفعات مستقبلية من قبل الموظفين المشاركين، والخطة لها حوالي ٧٥,٠٠٠ عضو منهم حوالي ٥٠٠٠ عضو موظفين حاليين أو سابقين للمنشأة (إسم المنشأة المقدمة للتقارير) أو من يعولونهم، وكان

المصروف المعترف به في بيان هو مساو للمساهمات المستحقة للسنة وليس داخلا ضمن المبالغ المذكورة أعلاه هو ٢٣٠ (٢٠×١ : ٢١٥)، ومن الممكن زيادة المساهمات المستقبلية للمجموعة بشكل ملموس إذا انسحبت منشآت أخرى من الخطة.

الملحق ج

توضيح تطبيق الفقرة ٥٨ أ

هذا الملحق ايضاحي فقط ولا يشكل جزءا من هذا المعيار.

الموضوع

تفرض الفقرة ٥٨ من المعيار سقفا على أصل المنفعة المحدد الذي يمكن الإعتراف به.

٥٨ يمكن أن يكون المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤ سلبيا (أصل ما). ويتعين على المنشأة أن تقيس الأصل الناتج أيهما أقل:

(أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤ [أي الفائض/ العجز في الخطة مضافا إليها (مطروحا منها) أية خسائر (أرباح) غير معترف بها] ؛ و

(ب)مجموع:

(١) صافي خسائر إكتوارية متراكمة غير معترف بها وتكلفة الخدمة السابقة (انظر الفقرات ٩٢، ٩٣ و٩٦)؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متوفرة في شكل مستردات من الخطة أو خصومات في المساهمات المستقبلية في الخطة. يجب أن يتم تحديد القيمة الحالية لهذه المنافع الإقتصادية باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

وبدون الفقرة ٥٨أ (انظر أدناه)، يكون للفقرة ٥٨ ب (١) النتيجة التالية : يؤدي أحيانا تأجيل الإعتراف بالخسارة (الربح) الإكتواري في تحديد المبلغ المعين في الفقرة ٥٤ إلى ربح (خسارة) يتم الإعتراف بها في بيان الدخل.

يوضح المثال التالي أثر تطبيق الفقرة ٥٨ بدون الفقرة ٥٨أ. ويفترض المثال أن سياسة المحاسبة في المنشأة تقضي بعدم الإعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية خارج "النطاق" (سواء استخدم "النطاق" أم لا). ويمكن أن تنشأ القضية كلما تم تأجيل الإعتراف بموجب الفقرة ٥٤).

المثال ١

	أ	ب	ج	د= أ + ج	هـ = ب+ج	و= أقل من د + هـ	ز
السنة	الفائض في الخطة	المنافع الإقتصادية المتاحة (الفقرة ٥٨ (ب) (٢))	الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل، أي الأصل المعترف به	الربح المعترف به في السنة الثانية
١	١٠٠	٠	٠	١٠٠	٠	٠	-
٢	٧٠	٠	٣٠	١٠٠	٣٠	٣٠	٣٠

في نهاية السنة الأولى، هناك فائض مقداره ١٠٠ في الخطة (العمود أ في الجدول أعلاه)، لكن لا تتوافر أية منافع اقتصادية للمنشأة سواء من المستردات أو الخصومات في المساهمات المستقبلية* (العمود ب). ليست هناك أية أرباح وخسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤ (العمود ج). لذا لو لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الإعتراف بأصل قيمته ١٠٠، كونه المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ (العمود د). ويحدّ سقف الأصل الوارد في الفقرة ٥٨ الأصل إلى لا شيء (العمود و).

في السنة الثانية، توجد خسارة إكتوارية في الخطة بقيمة ٣٠ تقلل من الفائض من ١٠٠ إلى ٧٠ (العمود أ)، التي تم إرجاء الإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤ (العمود ج). لذا لو لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الإعتراف بأصل قيمته ١٠٠ (العمود د). يمكن أن يبلغ سقف الأصل بدون الفقرة ٥٨أ ما قيمته ٣٠ (العمود هـ) ويتم الإعتراف بأصل قيمته ٣٠ (العمود و)، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور ربح في الدخل (العمود ز) بالرغم من أن ما حدث هو أن الفائض الذي لا تستطيع المنشأة الإستفادة منه قد انخفض.

يمكن أن ينشأ أي تأثير مماثل لذلك مع أرباح إكتوارية (إلى الحد الذي تقلل فيه نسم الخسائر الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها).

الفقرة ٥٨أ

تمنع الفقرة ٥٨أ الإعتراف بالأرباح (الخسائر) التي تنشأ فقط من تكلفة الخدمة السابقة والأرباح (الخسائر) الإكتوارية.

٥٨أ يجب أن لا يؤدي تطبيق الفقرة ٥٨ إلى الإعتراف بربح معين لمجرد كونه نتيجة خسارة إكتوارية أو تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية، أو الإعتراف بخسارة لكونها مجرد ربح إكتواري في الفترة الحالية. لذلك يتعين على الشركة الإعتراف فورا بموجب الفقرة ٥٤ بالآتي إلى الحد الذي تنشأ فيه بينما يتم تحديد أصل المنفعة المحددة وفقا للفقرة ٥٨ (ب):

(أ) صافي الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي انخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨ (ب) (٢). وإذا لم يكن هناك تغير أو زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، فإنه يجب الإعتراف مباشرة بمجموع صافي الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية حسب الفقرة (٥٤).

(ب) صافي الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨ (ب) (٢). وإذا لم يكن هناك تغير أو انخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، فإنه يجب الإعتراف مباشرة بمجموع صافي الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد إقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة (٥٤).

---

* بناء على البنود الحالية للخطة.

أمثلـــة

توضح الأمثلة التالية نتيجة تطبيق الفقرة ٥٨ (أ). وكما هو موضح أعلاه، يُفترض أن سياسة المحاسبة للمنشأة لا تقتضي الإعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية ضمن "النطاق". وإطفاء الأرباح والخسائر الإكتوارية خارجه. ومن أجل التبسيط، يتم إغفال الإطفاء الدوري للأرباح والخسائر غير المعترف بها خارج "النطاق" في الأمثلة.

تتمة المثال ١ – التعديل عند وجود خسائر اكتوارية وعدم وجود تغير في المنافع الاقتصادية المتاحة

	أ	ب	ج	د = أ+ج	هـ = ب+ج	و= أقل من د & هـ	ز
السنة	فائض في الخطة	المنافع الإقتصادية المتاحة الفقرة ٥٨ (ب) (٢)	الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل، أي الأصل المعترف به	الأرباح المعترف بها في السنة الثانية
١	١٠٠	٠	٠	١٠٠	٠	٠	—
٢	٧٠	٠	٠	٧٠	٠	٠	٠

إن الحقائق هي كما في المثال (١) أعلاه. عند تطبيق الفقرة ٥٨ (أ)، يتبين أنه لا يوجد تغير في المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة* لذا يتم الإعتراف مباشرة بالخسائر الإكتوارية الكلية التي مقدارها (٣٠) بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د). و يبقى سقف الأصل يساوي صفر (العمود و) ولا يتم الإعتراف بأي ربح.

ويتم بالفعل الإعتراف مباشرة بالخسائر الإكتوارية التي قيمتها (٣٠)، لكن يتم معادلتها من خلال الإنخفاض في تأثير سقف الأصل.

	أصل مسجل في الميزانية العمومية (العمود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (العمود و أعلاه)
السنة ١	١٠٠	(١٠٠)	٠
السنة ٢	٧٠	(٧٠)	٠
الأرباح (الخسائر)	(٣٠)	٣٠	٠

في المثال الموضح أعلاه، لم يكن هناك تغير في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة. وكما هو موضح في الأمثلة التالية، يصبح تطبيق الفقرة ٥٨ أ أكثر تعقيدا عندما تكون هناك تغيرات في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المتاحة.

* يستخدم المصطلح "المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة" للإشارة إلى تلك المنافع الاقتصادية المؤهلة للإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٨ (ب) (٢).

المثال ٢ - التعديل عندما يكون هناك خسائر اكتوارية وانخفاض في المنافع الإقتصادية المتاحة.

	أ	ب	ج	د = أ + ج	هـ = ب+ج	و أقل من د & هـ	ز
السنة	فائض في الخطة	المنافع الإقتصادية المتاحة (الفقرة ٥٨ (ب) (٢))	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل، أي الأصل المعترف به	الربح المعترف به في السنة ٢
١	٦٠	٣٠	٤٠	١٠٠	٧٠	٧٠	–
٢	٢٥	٢٠	٥٠	٧٥	٧٠	٧٠	٠

في نهاية السنة الأولى، يوجد فائض في الخطة بقيمة (٦٠) (العمود أ)، ومنافع اقتصادية متاحة للمنشأة بقيمة (٣٠) (العمود ب). وتوجد خسائر لم يتم الإعتراف بها بقيمة (٤٠) بموجب الفقرة ٥٤ * (العمود ج). لـذا إذا لم يكن هناك سقف للأصل، فإنه يتم الإعتراف بأصل قيمته ١٠٠ العمود (د). ويحدّ سقف الأصل قيمة الأصل إلى ٧٠ (العمود و).

أما في السنة الثانية، فإن الأرباح الإكتوارية بقيمة ٣٥ في الخطة تقلل الفائض من ٦٠ إلى ٢٥(العمـود أ). وتنخفض المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة بقيمة ١٠ أي من ٣٠ إلى ٢٠ (العمود ب). وعند تطبيق الفقـرة ٥٨أ، يتم تحليل الخسائر الإكتوارية بقيمة ٣٥ على النحو التالي:

الخسائر الإكتوارية المساوية للإنخفاض في المنافع الإقتصادية	١٠
الخسائر الإكتوارية التي تتجاوز الإنخفاض في المنافع الإقتصادية	٢٥

ووفقا للفقرة (٥٨أ)، فإنه يتم الإعتراف مباشرة بما قيمته ٢٥ من الخسائر الإكتوارية بموجـب الفقـرة ٥٤ العمود (د). ويأتي الإنخفاض في المنافع الإقتصادية بقيمة (١٠) ضمن الخسائر المتراكمة غير المعترف بها التي ترتفع إلى ٥٠ (العمود ج). لذلك، فإن سقف الأصل يبقى أيضا عند ٧٠ (العمود هـ) ولا يتم الإعتـراف بأي ربح.

يتم بالفعل الإعتراف مباشرة بما قيمته ٢٥ من الخسارة الإكتوارية، لكن يتم معادلتها من خلال الإنخفاض في تأثير سقف الأصل.

	أصل مسجل في الميزانية العمومية بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (العمود و أعلاه)
السنة ١	١٠٠	(٣٠)	٧٠
السنة ٢	٧٥	(٥)	٧٠
الأربـــاح (الخسائر)	(٢٥)	٢٥	٠

* يسمح تطبيق الفقرة ٥٨أ الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية الذي يتم إرجاءه بموجب الفقرة ٥٤ وبالتالي تضمينه في حساب سقف الأصل. على سبيل المثال، إن الخسائر الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها التي تراكمت بينما لا يكون المقدار المحدد في الفقرة ٥٨ (ب) أقل من المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ لن يتم الإعتراف بها مباشرة عند النقطة التـي يـصبح فيهـا المقدار المحدد في الفقرة ٥٨ (ب) أقل. وبدلا من ذلك سيستمر تأجيل الإعتراف بها تماشيا مع السياسة المحاسبية للمنـشأة. إن الخسائر التراكمية غير المعترف بها في هذا المثال هي خسائر أرجأ الإعتراف بها بالرغم من تطبيق الفقرة ٥٨أ.

المثال ٣: التعديل عند وجود أرباح اكتوارية وانخفاض في المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة

	أ	ب	ج	د = أ + ج	هـ = ب + ج	و = أقل من د &هـ	ز
السنة	فائض في الخطة	المنافع الإقتصادية المتاحة بموجب الفقرة ٥٨ (ب) (٢)	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل أي الأصل المعترف به	الخسارة المعترف بها في السنة ٢
١	٦٠	٣٠	٤٠	١٠٠	٧٠	٧٠	–
٢	١١٠	٢٥	٤٠	١٥٠	٦٥	٦٥	(٥)

في نهاية السنة (١)، نجد أن هناك فائضا في الخطة بقيمة ٦٠ (العمود أ) ومنافع اقتصادية متاحة للمنشأة بقيمة ٣٠ (العمود ب). وقد نشأت خسائر غير معترف بها بقيمة ٤٠ بموجب الفقرة (٥٤) قبل أن يكون لسقف الأصل أي اثر (العمود ج). لذا فإن لم يكن هناك سقف للأصل، فإنه يتم الإعتراف بأصل بقيمة ١٠٠ (العمود د). ويحدّ سقف الأصل من قيمة الأصل إلى ٧٠ (العمود و).

في السنة الثانية، فإن الأرباح الإكتوارية بقيمة ٥٠ في الخطة تزيد الفائض من ٦٠ إلى ١١٠ (العمود أ). وتنخفض المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة بقيمة ٥ (العمود ب). فعند تطبيق الفقرة (٥٨أ)، يتبين أنه لا يوجد زيادة في المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة، لهذا يتم الإعتراف مباشرة بالأرباح الإكتوارية الكلية بقيمة ٥٠ بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د) ولكن تبقى الخسارة المتراكمة غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤ عند ٤٠ (العمود ج). وينخفض سقف الأصل إلى ٦٥ بسبب الإنخفاض في المنافع الإقتصادية. ولا يعد ذلك الإنخفاض خسارة إكتوارية كما هو معرّف في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩" *منافع الموظفين*" لذلك لا يكون من المناسب تأجيل الإعتراف به.

يتم بالفعل الإعتراف مباشرة بما قيمته ٥٠ من الأرباح الإكتوارية، لكن يتم (أكثر من) معادلتها من خلال الزيادة في تأثير سقف الأصل.

	أصل مسجل في الميزانية العمومية بموجب الفقرة (٥٤) (العمود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (العمود و أعلاه)
السنة ١	١٠٠	(٣٠)	٧
السنة ٢	١٥٠	(٨٥)	٦٥
الأرباح (الخسائر)	٥٠	(٥٥)	(٥)

في المثالين الثاني والثالث، يوجد هناك انخفاض في المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة، ومع ذلك، لم يتم الإعتراف بالخسارة في المثال الثاني بينما تم الإعتراف بها في المثال الثالث. ويتفق هذا الفرق في المعاملة مع معاملة التغيرات في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية قبل وضع الفقرة (٥٨أ). إن الغرض من الفقرة (٨٥أ) هو فقط منع الإعتراف بالأرباح (الخسائر) بسبب تكلفة الخدمة السابقة أو الخسائر (الأرباح) الإكتوارية. وإلى أقصى حد ممكن، بقيت كافة النتائج الأخرى للإعتراف المؤجل وسقف الأصل دون تغيير.

المثال ٤: التعديل في الفترة التي يتوقف فيها تأثير سقف الأصل

	أ	ب	ج	د = أ + ج	هـ = ب + ج	و = أقل من د & هـ	ز
السنة	فائض في الخطة	المنافع الإقتصادية المتاحة (الفقرة ٥٨ (ب) (٢))	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل أي الأصل المعترف به	الأرباح المعترف بها في السنة ٢
١	٦٠	٢٥	٤٠	١٠٠	٦٥	٦٥	–
٢	(٥٠)	٠	١١٥	٦٥	١١٥	٦٥	٠

في نهاية السنة الأولى، يوجد هناك فائض بقيمة ٦٠ في الخطة (العمود أ) ومنافع اقتصادية متاحة للمنشأة بقيمة ٢٥ (العمود ب). وتوجد خسائر غير معترف بها بقيمة ٤٠ بموجب الفقرة ٥٤ نشأت قبل أن يكون لسقف الأصل أي أثر (العمود ج). لذا، إذا لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الإعتراف بأصل قيمته ١٠٠ (العمود د). ويحدّ سقف الأصل من قيمة الأصل إلى ٦٥ (العمود و).

أما في السنة الثانية، فإن الخسائر الإكتوارية بقيمة ١١٠ في الخطة تخفض الفائض من ٦٠ إلى عجز بقيمة ٥٠ (العمود أ). وتنخفض المنافع الإقتصادية للمنشأة من ٢٥ إلى صفر (العمود ب). ولتطبيق الفقرة (٥٨أ)، من الضروري تحديد قيمة الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم تحديد أصل المنفعة المعيَن وفقا للفقرة ٥٨ (ب). لكن عندما يتحول الفائض إلى عجز، فإن المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ يكون أقل من صافي المجموع بموجب الفقرة ٥٨ (ب). لهذا، فإن الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم تحديد أصل المنفعة المعيَن وفقا للفقرة ٥٨ (ب) هي الخسارة التي تقلل من قيمة الفائض إلى صفر أي ٦٠. لذلك يتم تحليل الخسارة الإكتوارية على النحو التالي:

الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم قياس أصل المنفعة المحدد بموجب الفقرة ٥٨ (ب)هي كالتالي:	
الخسارة الإكتوارية التي تساوي الإنخفاض في المنافع الإقتصادية	٢٥
الخسارة الإكتوارية التي تتجاوز الإنخفاض في المنافع الإقتصادية	(٣٥)
	٦٠
الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم قياس أصل المنفعة المحدد بموجب الفقرة ٥٤	٥٠
مجموع الخسارة الإكتوارية	١١٠

ووفقا للفقرة (٥٨أ)، يتم الإعتراف مباشرة بما قيمته ٣٥ من الخسارة الإكتوارية بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د)؛ ويتم تضمين ٧٥ (٢٥ + ٥٠) من الخسارة الإكتوارية في الخسائر المتراكمة غير المعترف بها والتي تزداد إلى ما قيمته ١١٥ (العمود ج). ويصبح المقدار المحدد بموجب الفقرة ٥٤ بقيمة ٦٥ (العمود د)، ويصبح بقيمة ١١٥ بموجب الفقرة ٥٨(ب) (العمود هـ). ويكون الأصل المعترف به هو الأقل بينهما أي ٦٥ (العمود و)، ولا يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة (العمود ز).

يتم بالفعل الإعتراف مباشرة بما قيمته ٣٥ من الخسارة الإكتوارية، لكن يتم معادلتها من خلال الإنخفاض في تأثير سقف الأصل.

	أصل مسجل في الميزانية العمومية بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (العمود و أعلاه)
السنة ١	١٠٠	(٣٥)	٦٥
السنة ٢	٦٥	٠	٦٥
الأرباح (الخسائر)	(٣٥)	٣٥	٠

ملاحظات:

١ عند تطبيق الفقرة ٥٨أ في المواقف التي يوجد فيها زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة، فإنه من المهم ملاحظة أن القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المتاحة لا يمكن أن تتجاوز الفائض في الخطة*.

٢ كثيرا ما تؤدي تحسينات المنفعة عمليا إلى تكلفة خدمة سابقة وزيادة في المساهمات المستقبلية المتوقعة بسبب تكاليف الخدمة الحالية المتزايدة للسنوات السابقة. وقد تؤدي الزيادة في المساهمات المستقبلية المتوقعة إلى زيادة المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة في شكل خصومات متوقعة في تلك المساهمات المستقبلية. إن منع الإعتراف بالربح على أنه فقط نتيجة تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية لا يحول دون الإعتراف بالربح بسبب زيادة في المنافع الإقتصادية. وعلى نحو مماثل، فإن التغير في الإفتراضات الإكتوارية التي تسبب خسائر اكتوارية قد يزيد أيضاً من المساهمات المستقبلية المتوقعة، وبالتالي المنافع الإقتصادية المتاحة للمنشأة في شكل خصومات متوقعة في المساهمات المستقبلية. ومرة أخرى، فإن منع الإعتراف بالربح على أنه فقط نتيجة تكلفة خسارة إكتوارية في الفترة الحالية لا يحول دون الإعتراف بالربح بسبب زيادة في المنافع الإقتصادية.

* يتم تصحيح المثال الذي يلي الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ بحيث تتساوى القيمة الحالية للمستردات والخصومات المستقبلية المتاحة الفائض في الخطة بقيمة ٩٠ (بدلا من ١٠٠) مع إجراء تعديل آخر لجعل الحد ٢٧٠ (بدلا من ٢٨٠).

الملحق د

مصادقة المجلس على تعديل عام ٢٠٠٢

لقد تمت المصادقة على تعديلات عام ٢٠٠٢ التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ١٩ من خلال التصويت الإيجابي لثلاثة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولكن كان رأي الآنسة أومالي مخالفا لذلك، وظهر رأيها المعارض في الملحق التالي.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

الملحق هـ

الرأي المعارض (تعديل عام ٢٠٠٢)

تعارض الآنسة أومالي هذا التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩، وترى من وجهة نظرها أن المشكلة المعنية المطروحة هي نتيجة حتمية لتفاعل مفهومين متضاربين إلى حد كبير في معيار المحاسبة الدولي ١٩. إن منهج "النطاق" الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي ١٩ يجيز الإعتراف بالمبالغ المدرجة على الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف إطار العمل للأصول، عندها يفرض سقف الأصل قيداً على الإعتراف ببعض تلك الأصول على أساس مفهوم قابلية الإسترداد. ومن التعديلات المحدودة الأفضل هو حذف سقف الأصل في الفقرة ٥٨، الأمر الذي سيحل المشكلة المحددة ويلغي على الأقل التضارب الداخلي في معيار المحاسبة الدولي ١٩.

من المؤكد أن التعديل على المعيار سوف يؤدي إلى وصف صحيح وأكثر تمثيلا للأحداث الإقتصادية. وتعتقد الآنسة أومالي انه من المستحيل تحسين صحة تمثيل المعيار الذي يسمح بتسجيل أصل يتعلق بخطة تقاعد معينة تشتمل فعلا على عجز ما، أو إلتزام يخص خطة تشتمل فعلا على فائض ما.

الملحق و

التعديلات على المعايير الأخرى

يتم تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ لفترة أبكر فإنه يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

* * * * * *

تم إدخال هذه التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما صدر هذا المعيار المعدل في عام ٢٠٠٤ في نص معيار إعداد التقارير المالية ١ ومعياري المحاسبة الدوليين ١و٢٤ كما صدر في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

الملحق ز

موافقة المجلس على تعديل ٢٠٠٤

تمت الموافقة على التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ في ديسمبر ٢٠٠٤ من أجل إصداره من قبل إثنا عشر عضواً من بين الأربع عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد عارض ذلك السيدان ليسينرينج ويمادا، ويحتوي الملحق ح على آرائهما المعارضة.

سير ديفيد تويدي	رئيساً
توماس إي جونز	نائباً للرئيس
ماري إي بارث	
هانز جورج برونز	
أنثوني تي كوب	
حان اينجشتروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جميس جيه ليسينرينج	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا ال أومالي	
جون تي سميث	
جيفري ويتنجتون	
تاتسومي يامادا	

الملحق ح

الآراء المعارضة (تعديل ٢٠٠٤)

الآراء المعرضة لتعديل ديسمبر ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ١٩ *منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات*.

معارضة جميس جيه ليسينرينج

آراء ١ يعارض السيد ليسينرينج موضوع التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ *منافع الموظفين- المكاسب والخسائر الإكتوارية- الخطط الجماعية والإفصاحات*.

آراء ٢ يعارض السيد ليسينرنيج لأنه لا يتفق مع حذف الجملة الأخيرة في الفقرة ٣٤ وإضافة الفقرتين ٣٤أ، ٣٤ب، وهو يعتقد أن منشآت المجموعة التي تعطي وعداً محدداً بالمنفعة لموظفيها يجب أن تكون مسئولة عن وعد المنفعة المحدد هذا في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية، كما أنه يعتقد أن بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية التي تفيد أنها معدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب أن تمتثل لنفس المتطلبات مثل البيانات المالية الأخرى المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك فهو لا يتفق مع إلغاء المتطلب من منشآت المجموعة وهو معاملة خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة على أنها خطط منافع محددة وأن يتم بدلاً من ذلك إدخال متطلبات الفقرة ٣٤أ.

آراء ٣ أشار السيد ليسينرينج إلى أنه يطلب من منشآت المجموعة إعطاء إفصاحات بشأن الخطة ككل، إلا أنه لا يعتقد أن الإفصاحات بديل كافٍ للإعتراف والقياس حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٩.

معارضة تاتسومي یامادا

آراء ٤ يعارض السيد يامادا موضوع التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين- *المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات*.

آراء ٥ يوافق السيد يامادا على أنه يجب إضافة خيار لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ يسمح للمنشآت التي تعترف بالمكاسب والخسائر بكاملها في الفترة التي تحدث فيها الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة في بيان للدخل والمصروف المعترف به، حتى بالرغم من أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الحالي يمكن الإعتراف بها بكاملها في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها، وهو يوافق على أن الخيار يوفر معلومات أكثر شفافية من خيارات الإعتراف المؤجل المختارة بشكل عام بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩، على أنه يعتقد كذلك أنه يجب الإعتراف بكافة بنود الدخل والمصروف في الربح أو الخسارة في فترة ما، وإلى أن يتم الإعتراف بها يجب إدخالها في عنصر حقوق ملكية منفصل عن الأرباح غير الموزعة، ويجب تحويلها من ذلك العنصر المنفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح غير الموزعة عندما يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة، ولذلك فإن السيد يامادا لا يوافق على متطلبات الفقرة ٩٣د.

آراء ٦ يعترف السيد يامادا بصعوبة إيجاد أساس منطقي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الربح أو الخسارة في الفقرات بعد الإعتراف الأولي بها في بيان للدخل أو المصروف المعترف به عندما تكون الخطة مستمرة، كما يعترف بأنه بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتم الإعتراف

ببعض المكاسب والخسائر مباشرة في عنصر منفصل لحقوق الملكية ولا يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة، على أن السيد يامادا لا يعتقد بأن ذلك يبرر توسعة هذه المعاملة لتشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية.

آ را ء ٧ من الممكن الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية المتراكمة في الربح أو الخسارة عند حل الخطة أو تحويلها إلى خارج المنشأة، ويتم تحويل المبلغ المتراكم المعترف به في عنصر منفصل لحقوق الملكية إلى الأرباح غير الموزعة في نفس الوقت، وهذا يتفق مع معاملة مكاسب وخسائر الصرف للشركات التابعة التي لها عملة قياس تختلف عن عملة العرض للمجموعة.

آ را ء ٨ بناءً على ذلك يعتقد السيد يامادا أن متطلبات في الفقرة ٩٣د تعني أن الخيار ليس تحسيناً لإعداد التقارير المالية لأنها تسمح باستثناء المكاسب والخسائر بشكل دائم من الربح أو الخسارة، ومع ذلك الإعتراف بها فوراً في الأرباح غير الموزعة.

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ١٩
أساس الإستنتاجات

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي مبين بعلامة تظهر التعديلات على المعيار ٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٣) وفيما بعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢؛ أما النص الجديد فيظهر تحته خط والنص الملغي يظهر خلاله خط].

يبين هذا الملحق الأسباب التي حدت بالمجلس إلى رفض حلول معينة بديلة. وقد أولى أعضاء المجلس اهتماما كبيرا لبعض العوامل دون غيرها. الفقرات ٩أ-٩د، ١٠أ-١٠ك، ٤٨أ-٤٨هـ هـ و ٨٥ أ-٨٥هـ تم إضافتهم نتيجة للتعديلات الحاصلة على معيار المحاسبة الدولي ١٩ الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤.

الخلفية

١ عام ١٩٨٣ اعتمد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (المجلس) معيار المحاسبة الدولي ١٩، *محاسبة منافع التقاعد في البيانات المالية لأصحاب العمل*. وفي عام ١٩٩٣، وبعد مراجعة محدودة اعتمد المجلس معيارا معدلا لمعيار المحاسبة الدولي ١٩، *تكاليف منافع التقاعد* (معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم). ثم بدأ المجلس مراجعة شاملة لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ في نوفمبر من عام ١٩٩٤. وفي أغسطس ١٩٩٥ نشر موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية ورقة مواضيع حول *تكاليف منافع التقاعد الأخرى للموظفين*. وفي أكتوبر من عام ١٩٩٦ اعتمد المجلس مسودة العرض إي ٥٤، *منافع الموظفين*، مع تحديد ٣١ يناير ١٩٩٧ كموعد نهائي لاستلام الملاحظات. وقد استلم المجلس ما يزيد عن ١٣٠ رسالة ملاحظات حول الفقرة ٥٤ – هـ من أكثر من ٢٠ بلدا. وفي يناير ١٩٩٨، اعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٩" *منافع الموظفين*" (معيار المحاسبة للدولي ١٩ الجديد).

٢ يعتقد المجلس بأن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد هو تحسين جوهري لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم. وعلى الرغم من ذلك، فإن المجلس يعتقد بإمكانية إجراء تحسينات إضافية في الوقت المناسب. وعلى وجه التحديد، يعتقد عدة أعضاء من أعضاء المجلس بأنه من المفضل الإعتراف بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية بشكل فوري في بيان الأداء المالي. ومع ذلك، يعتقد المجلس بأن هذا الحل غير ذي جدوى بالنسبة للمكاسب والخسائر الإكتوارية ما لم يحرز المجلس تقدما بخصوص عدة قضايا تتعلق بتقديم التقارير حول الأداء المالي. وعندما يتمكن المجلس من إحراز تقدم بخصوص تلك القضايا، عندها يستطيع المجلس أن يقرر النظر مرة أخرى في معالجة المكاسب والخسائر الإكتوارية .

ملخص تغيرات معيار المحاسبة الدولي ١٩

٣ من أكثر العناصر أهمية في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد هو أسلوب القياس الذي يستند إلى السوق. ومن النتائج الرئيسية أن نسبة الخصم تستند إلى إيرادات السوق في تاريخ الميزانية وان أصول الخطة تقاس وفقا لقيمة عادلة ومنصفة. وبإيجاز فإن التغيرات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم كما يلي :

(أ) هناك تعريف معدل لخطط المساهمة المحددة وللإرشادات المتعلقة (انظر الفقرات ٥ و٦ أدناه) بخطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة (أنظر الفقرات ٧ – ١٠ أدناه) وحول الخطط المؤمن عليها؛

(ب) هناك دليل مطور حول معالجة الميزانية للأصول والإلتزامات الناشئة عن خطط المنافع المحددة (انظر الفقرات ١١ – ١٤ أدناه)؛

(ج) يجب أن تقاس إلتزامات المنافع المحددة بانتظام كاف حتى لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية بشكل جوهري عن المبالغ التي سيتم تحديدها في تاريخ للميزانية العمومية (أنظر الفقرات ١٥– ١٦ أدناه)؛

(د) تم حذف طرق المنافع المتوقعة وهناك متطلب لاستخدام طريقة المنفعة المتراكمة المعروفة بأسلوب ائتمان الوحدة المتوقع (انظر الفقرات ١٧-٢٢ أدناه). إن استخدام أسلوب المنافع المتراكمة يجعل من الضروري توفير دليل تفصيلي حول إسناد المنفعة إلى فترات الخدمة الفردية (أنظر الفقرات ٢٣ – ٢٥ أدناه)؛

(هـ) يجب تحديد نسبة خصم إلتزامات منافع ما بعد الوظيفة وإلتزامات منافع الموظف طويلة الأجل (الممولة منها وغير الممولة) بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الشركة الممتازة. أما في البلدان التي لا يتوفر بها سوق قوي يمثل هذه السندات فإنه يجب استخدام السندات الحكومية لاحتساب عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية. كما يجب أن تكون عملة ومدة سندات الشركة والسندات الحكومية متوافقة مع العملة والمدة التقديرية لإلتزامات منفعة ما بعد الخدمة (انظر الفقرات ٢٦ –٣٤ أدناه)؛

(و) يجب أن تأخذ إلتزامات المنفعة المحددة بالإعتبار زيادة المنفعة المحددة بأكملها في مدة الخطة (أو تنتج عن أي إلتزام شامل يتعدى تلك المدد الزمنية) في تاريخ الميزانية العمومية، (أنظر الفقرات ٣٥ – ٣٧ أدناه)؛

(ز) يجب أن تعترف المنشأة، كحد أدنى، بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية (الناشئة عند إلتزامات المنافع المحددة وعن أي من أصول الخطة) التي تكون خارج الخطة. ويحق لأي منشأة، دون أن يكون إلزاميا بذلك، اعتماد آلية معينة تضمن الإعتراف بشكل أسرع، وتشتمل من بين عدة آليات أخرى على الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية، (أنظر الفقرات ٣٨-٤٨ أدناه)؛

(ح) يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت وتطبيقه على فترة القياس حتى تصبح المنافع مقررة. وبالحدود التي تكون بها المنافع مقررة بشكل فوري فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بشكل فوري (أنظر الفقرات ٤٩– ٦٢ أدناه)؛

(ط) يجب أن تقاس أصول الخطة استنادا إلى قيمة عادلة ويتم تقدير القيمة العادلة من خلال خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة فقط إذا لم يتوفر سعر السوق. (أنظر الفقرات ٦٦–٧٥ أدناه)؛

(ي) يجب أن لا تتجاوز المبالغ التي تعترف بها المنشأة الذي يقدم تقريره كأحد الأصول صافي إجمالي ما يلي:

(١) أية خسائر إكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية تكون متوفرة على شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيضات في المساهمات في الخطة. (أنظر الفقرات ٧٦– ٧٨ أدناه)؛

(ك) يجب الإعتراف بخسائر الإستقطاعات والسداد ليس في الوقت الذي يكون فيه الإستقطاع أو السداد محتمل الحدوث ولكن في الوقت الذي يحدث فيه الاستقطاع أو السداد بشكل فعلي. (أنظر الفقرات ٧٩و ٨٠ أدناه)؛

(ل) تم إجراء تحسينات على متطلبات الإفصاح. (انظر الفقرات ٨١–٨٥ أدناه)؛

(م) يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كافة منافع الموظف بينما يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع التقاعد فقط إضافة إلى بعض منافع ما بعد الخدمة المشابهة. (انظر الفقرات ٨٦-٩٤ أدناه)؛ و

(ن) تم تعديل الأحكام الإنتقالية الخاصة بخطط المنافع المحددة (أنظر الفقرات ٩٥ و ٩٦ أدناه).

وقد رفض المجلس اقتراحا يقضي بطلب الإعتراف بحد أدنى من الإلتزام الإضافي في حالات معينة (انظر الفقرات ٦٣-٦٥ أدناه).

ملخص تغيرات مسودة العرض إي ٥٤

٤ لقد احدث معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد التغيرات الرئيسية التالية على الإقتراحات الخاصة بمسودة العرض إي ٥٤:

(أ) يجب على المنشأة إسناد المنافع إلى فترات الخدمة التي تلي معادلة منافع الخطة ولكن يجب استخدام أساس القسط الثابت إذا كانت خدمة الموظف في السنوات الأخيرة تؤدي إلى منفعة عالية المستوى مقارنة مع مستوى السنوات السابقة. (أنظر الفقرات ٢٣-٢٥ أدناه)؛

(ب) يجب أن تشمل الفرضيات الإكتوارية على الزيادة التقديرية للمنافع لكن ليس مع وجود دليل موثوق يفيد بأن الزيادة سوف تحدث ولكن إذا كانت الزيادات محددة في مدد الخطة فقط (أو نتيجة أي إلتزام شامل يستمر بعد تلك المدد الزمنية) في تاريخ الميزانية العمومية. (أنظر الفقرات ٣٥-٣٧ أدناه)؛

(ج) المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع خارج شريحة ١٠% ليست بحاجة إلى إعتراف فوري كما تم اقتراحه في مسودة العرض إي ٥٤. الحد الأدنى للمبلغ الواجب على المنشأة الإعتراف به لكل خطة منافع محددة هو الجزء الذي يقع خارج هذه الشريحة كما هو في نهاية فترة التقرير السابقة مقسوما على المعدل المتوقع للحياة العملية المتبقية للموظفين المشاركين في تلك الخطة. كما يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد بأساليب عملية معينة للإعتراف بشكل أسرع. وتشتمل هذه الأساليب ضمن أخرى على الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية. (أنظر الفقرات ٣٨-٤٨ أدناه)؛

(د) تحدد مسودة العرض إي ٥٤ طريقتين بديلتين لمعالجة تكلفة الخدمة السابقة حيث بينت أن المجلس قد يتخلى عن إحدى هاتين الطريقتين بعد تقييم الملاحظات الواردة حول مسودة العرض. وكانت إحدى طرق المعالجة تلك هي الإعتراف الفوري بكافة تكاليف الخدمة السابقة. أما الطريقة الأخرى فهي الإعتراف المباشر بالنسبة للموظفين السابقين مع الإطفاء بالنسبة للموظفين الحاليين بخصوص المدة المتبقية من الحياة العملية للموظفين الحاليين. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت ليتم تطبيقها على معدل المدة حتى يتم تقرير المنافع. والى الحد الذي تم به تقرير المنافع بشكل فوري، فإنه يتوجب على المنشأة الإعتراف الفوري بتكلفة الخدمة السابقة (أنظر الفقرات ٤٩-٥٩ أدناه)؛

(هـ) يجب عدم الإعتراف بأثر التعديلات السلبية للخطة بشكل فوري (كما تقترحه مسودة العرض إي ٥٤) ولكن يجب معالجة ذلك بنفس طريقة تكلفة الخدمة السابقة. (أنظر الفقرات ٦٠-٦٢ أدناه)؛

(و) لقد تم استثناء الأوراق المالية غير القابلة للتحويل الصادرة عن المنشأة التي تقدم تقريرها من تعريف أصول الخطة. (أنظر الفقرات ٦٧-٦٨ أدناه)؛

(ز) يجب قياس أصول الخطة بموجب قيمة عادلة خلاف القيمة السوقية كما حددتها مسودة العرض إي ٥٤. (أنظر الفقرات ٦٩-٧٠- أدناه)؛

(ح) يجب خصم تكاليف إدارة الخطة (ليس تكاليف إدارة الاستثمار فقط كما اقترحته مسودة العرض إي ٥٤) عند تحديد العوائد على أصول الخطة. (أنظر الفقرة ٧٥ أدناه)؛

(ط) لقد تم تغيير حد الإعتراف لأصول الخطة في مجالين من تلك المقترحة من قبل مسودة العرض اي ٥٤، ولن يتجاوز هذا الحد نطاق الخسائر الإكتوارية أو الإعتراف المؤجل بتكلفة الخدمة السابقة. كما أن هذا الحد يشير إلى الإستردادات أو الاقتطاعات **المتوفرة** في المساهمات المستقبلية. وقد أشارت مسودة العرض إي ٥٤ إلى الإستردادات أو الإقتطاعات **المتوقعة** في المساهمات المستقبلية. (أنظر الفقرات ٧٦ –٧٨ أدناه)؛

(ي) خلافا لمسودة العرض إي ٥٤، فإن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لم يحدد فيما إذا كان يجب أن يعرض بيان الدخل تكلفة الفائدة والعوائد المتوقعة على أصول الخطة بشكل يتطابق مع بند تكلفة الخدمة الحالية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن البنود التي تشمل عليها.

(ك) تم إجراء تحسينات على متطلبات الإفصاح. (أنظر الفقرات ٨١–٨٥ أدناه).

(ل) لقد تم توحيد الإرشادات في مجالات معينة (خاصة منافع إنهاء الخدمة والإستقطاعات والسداد والمشاركة في الربح وخطط المكافآت والإرشادات المختلفة للإلتزامات الشاملة) مع مقترحات مسودة العرض إي ٥٩ *والأحكام والإلتزامات والأصول الطارئة*. كما أضاف المجلس إرشادات صريحة حول قياس منافع إنهاء الخدمة تتطلب عدم الإستمرار بمنافع إنهاء الخدمة التي لا يتم دفعها خلال سنة واحدة. (أنظر الفقرات ٩١–٩٣ أدناه)؛

(م) عند التطبيق الأولى لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كان هناك خيار انتقالي للإعتراف بزيادة إلتزامات المنافع المحددة بما لا يزيد عن خمس سنوات. كما أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد يكون نافذا بخصوص البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ١٩٩٩ وليس في عام ٢٠٠١ كما تم اقتراحه في مسودة العرض إي ٥٤. (أنظر الفقرات ٩٥ و٩٦ أدناه).

خطط المساهمات المحددة (الفقرات ٢٤–٤٧ من المعيار)

٥ عرف معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم:

(أ) **خطط المساهمات المحددة** على أنها خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ الواجب دفعها كمنافع تقاعد وذلك بالإشارة إلى المساهمات في صندوق معين إضافة إلى عوائد الاستثمار التي تم الحصول عليها ؛ و

(ب) **خطط المنافع المحددة** على أنها خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ الواجب دفعها كمنافع تقاعد وذلك بالإشارة إلى معادلة عادة ما تستند إلى مكافآت الموظفين و/أو سنوات الخدمة.

يعتبر المجلس هذه التعريفات غير مقنعة لأنها تركز على المنافع المستحقة للموظف وليس على التكلفة التي تلحق بالمنشأة. بينما تركز التعريفات في الفقرة السابعة من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد على المخاطرة التي قد تزداد على المنشأة من جراء مثل هذه التكلفة. ولا يستثني تعريف خطط المساهمات المحددة الإمكانية المتصاعدة بأن تكون التكلفة أقل مما هو متوقع على المنشأة.

٦ لم يغير معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد محاسبة خطط المساهمات المحددة التي تعتبر صريحة ودقيقة نظرا لعدم وجود ضرورة للإفتراضات الإكتوارية ولعدم وجود أية إمكانية لدى المنشأة بخصوص أية مكاسب أو خسائر إكتوارية. ولم يقدم معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أية إرشادات مساوية للفقرات ٢٠ (تكاليف الخدمة السابقة في خطط المساهمات المحددة) و ٢١ (استقطاعات خطط المساهمات المحددة) من معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم. ويعتقد المجلس بأن هذه الأمور ليس لها صلة بخطط المساهمات المحددة.

خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة (الفقرات ٢٩-٣٨ من المعيار)

٧ قد لا تكون المنشأة دائما قادرة على الحصول (على معلومات كافه من خطط أصحاب العمل المتعددين من اجل استخدام محاسبة المنافع المحددة. وقد نظر المجلس في ثلاثة أساليب من اجل هذه المشكلة.

(أ) استخدام محاسبة المساهمات المحددة لبعضها ومحاسبة المنافع المحددة للبعض الآخر؛

(ب) استخدام محاسبة المساهمات المحددة لكافة خطط أصحاب العمل المتعددين مع إفصاح إضافي عندما تكون خطة أصحاب العمل المتعددين هي خطة منافع محددة؛ أو

(ج) استخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط منافع محددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لاستخدام محاسبة المنافع المحددة فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن مثل هذه الحقيقة ومن ثم استخدام محاسبة المساهمات المحددة.

٨ يعتقد المجلس بعدم وجود طريقة ذات مفهوم صحيح وقابلة للتطبيق وموضوعية للتمييز تمكن المنشأة من استخدام محاسبة المساهمات المحددة لبعض خطط منافع أصحاب العمل المتعددين المحددة ومحاسبة المنافع المحددة للبعض الأخر. كما يعتقد المجلس بأن من المضلل استخدام محاسبة المساهمات المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط منافع محددة. وقد تم توضيح ذلك من خلال قضية البنوك الفرنسية التي استخدمت محاسبة المساهمات المحددة لخطط منافع التقاعد المحددة العاملة بموجب اتفاقيات جماعية صناعية واسعة على أساس الدفع قبل المغادرة. وقد جعلت الميول الديمغرافية هذه الخطط قابلة للفهم وفي عام ١٩٩٣ حصل إصلاح رئيسي تم من خلاله استبدال هذه الخطط بترتيبات المساهمات المحددة للخدمة المستقبلية. وفي هذه المرحلة فقد تم إجبار البنوك على تحديد قيمة إلتزاماتهم. وقد كانت هذه الإلتزامات قائمة بالأصل ولكنه لم يتم الإعتراف بها كالتزامات.

٩ استخلص المجلس أنه يجب على المنشأة استخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط المنافع المحددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لاستخدام محاسبة المنافع المحددة عندها يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة واستخدام محاسبة المساهمات المحددة. وقد وافق المجلس على تطبيق نفس المبدأ على خطط الدولة ويبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن معظم خطط الدولة هي خطط المساهمات المحددة.

خطط أصحاب العمل المتعددين: التعديل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

٩أ في إبريل ٢٠٠٤ نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير د٦ *خطط أصحاب العمل المتعددين* والتي اقترحت الإرشادات التالية بشأن كيف يجب أن تطبق خطط أصحاب العمل المتعددين محاسبة المنافع المحددة، إذا أمكن ذلك:

(أ) يجب قياس الخطة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ بإستخدام إفتراضات مناسبة للخطة ككل.

(ب) يجب توزيع الخطة على المشاركين في الخطة بحيث يعترفون بالأصل أو المطلوب الذي يعكس أثر الفائض أو العجز على المساهمات المستقبلية من المشارك.

٩ب أن الإهتمامات التي أثارها المستجيبون لمسودة التفسير د٦ بشأن توفر المعلومات حول الخطة ككل وصعوبات عمل توزيع كما هو مقترح وما نجم عن ذلك من عدم وجود فائدة للمعلومات التي توفرها محاسبة المنافع المحددة كانت بالشكل الذي جعل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تمضي قدماً بالإقتراحات.

٩ج أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في معرض مناقشته لخطط المجموعة (انظر الفقرات(١٠أ–١٠ك)) إلى أنه لو كانت هناك اتفاقية تعاقدية بين خطة أصحاب عمل متعددين والمشاركين فيها حول كيف سيتم توزيع الفائض أو تمويل العجز فإن نفس المبدأ الذي انطبق على خطط المجموعة يجب أن ينطبق على خطط أصحاب العمل المتعددين، أي يجب على المشاركين الإعتراف بأصل أو مطلوب، وفيما يتعلق بتمويل العجز اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية هذا المبدأ أنه يتفق مع الإعتراف بمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٩د بناءً على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يوضح في معيار المحاسبة الدولي ١٩ أنه إذا كان المشارك في خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين:

(أ) مسئولا عن تلك المشاركة على أساس مساهمة محددة حسب الفقرة ٣٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ لأنه لا يوجد لديه معلومات كافية لتطبيق محاسبة المنافع المحددة، ولكن

(ب) لديه اتفاقية تعاقدية تحدد كيف سيتم توزيع الفائض أو تمويل العجز،

فإن عليه الإعتراف بالأصل أو الإلتزام الناجم من الإتفاقية التعاقدية.

١٠ استخلص المجلس أنه يجب على المنشأة استخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط المنافع المحددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لاستخدام محاسبة المنافع المحددة عندها يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة واستخدام محاسبة المساهمات المحددة. وقد وافق المجلس على تطبيق نفس المبدأ على خطط الدولة ويبين معيار المحاسبة للدولي ١٩ الجديد أن معظم خطط الدولة هي خطط المساهمات المحددة.

تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٩ في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للمنشآت في مجموعة مجمعة: التعديل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

١٠أ طلب بعض المشاركين من مجلس معايير المحاسبة الدولية النظر فيما إذا كان يجب على المنشآت المشاركة في خطة منافع محددة جماعية أن يكون لها في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية إما استثناء غير متحفظ من محاسبة المنافع المحددة أو أن تكون قادرة على معاملة الخطة كخطة أصحاب عمل متعددين.

١٠ب عند تطوير مسودة العرض لم يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه من المناسب وجود استثناء غير متحفظ من محاسبة المنافع المحددة لخطط المنافع المحددة الجماعية في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية لمنشآت المجموعة، ومن ناحية المبدأ يجب أن تنطبق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على البيانات المالية المنفصلة أو الفردية بنفس الطريقة كما تنطبق على أية بيانات مالية أخرى، وإتباع هذا المبدأ يعني تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٩ للسماح لمنشآت المجموعة التي تشارك في خطة تلبي تعريف خطة أصحاب العمل المتعددين– فيما عدا أن المشاركين تحت السيطرة المشتركة– أن تعمل كمشاركة في خطة أصحاب عمل متعددين في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية.

١٠ج على أنه في مسودة العرض توصل معايير المحاسبة الدولية إلى أنه يفترض دائماً أن تكون المنشآت ضمن المجموعة قادرة على الحصول على المعلومات اللازمة حول الخطة ككل، وهذا يعني ضمناً أنه

حسب المتطلبات لخطط المنافع المحددة يجب تطبيق محاسبة المنافع المحددة إذا كان هناك أساس ثابت وموثوق لتوزيع موجودات ومطلوبات الخطة.

١٠د في مسودة العرض اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المنشآت ضمن المجموعة قد لا تكون قادرة على تحديد أساس ثابت وموثوق لتوزيع الخطة ينجم عنه إعتراف المنشأة بأصل أو مطلوب يعكس المدى الذي يؤثر به فائض أو عجز في الخطة على مساهمتها المستقبلية، وهذا يعود إلى أنه قد يوجد شك في أحكام الخطة بشأن كيف سيتم استخدام الفائض أو تمويل العجز في المجموعة المجمعة، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية توصل إلى أن المنشآت ضمن مجموعة يجب أن تكون دائماً قادرة على الأقل على عمل تخصيص ثابت *ومعقول*، على سبيل المثال على أساس نسبة مئوية من مبلغ التقاعد.

١٠هـ بعد ذلك نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية بالنسبة لبعض منشآت المجموعة فيما إذا كانت منافع محاسبة المنافع المحددة بإستخدام أساس ثابت ومعقول للتوزيع تستحق التكاليف المتعلقة بالحصول على المعلومات، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن الحالة ليست كذلك بالنسبة للمنشآت التي تلبي مقاييساً مشابهة للمقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة* من أجل الإستثناء من إعداد البيانات المالية الموحدة.

١٠و اقترحت مسودة العرض لذلك ما يلي:

(أ) أن المنشآت التي تشارك في خطة تلبي تعريف خطة أصحاب العمل المتعددين فيما عدا أن المشاركين فيها هم تحت السيطرة المشتركة والتي تلبي المقاييس الواردة في الفقرة ٣٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ كما هو مقترح أن يعدل في مسودة العرض يجب معاملتها كما لو أنها كانت مشاركة في خطة أصحاب عمل متعددين، وهذا يعني أنه إذا كان لا يوجد أساس ثابت وموثوق لتوزيع موجودات ومطلوبات الخطة فإنه يجب على المنشآت استخدام محاسبة المساهمة المحددة تقديم إفصاحات إضافية.

(ب) أن كافة المنشآت الأخرى التي تشارك في خطة تلبي تعريفات خطة أصحاب العمل المتعددين فيما عدا أن المشاركين هم تحت السيطرة المشتركة يجب أن يطلب منهم تطبيق محاسبة المنافع المحددة وذلك بعمل توزيع ثابت ومعقول لموجودات ومطلوبات الخطة.

١٠ز دعم المستجيبون لمسودة العرض بشكل عام اقتراح توسعة المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الخاصة بخطط أصحاب العمل لتشمل منشآت المجموعة، على أن العديد لم يوافقوا على المقاييس المقترحة في مسودة العرض للأسباب التالية:

(أ) لم تكن التعديلات المقترحة والتعامل مع مسودة التفسير د٦ واضحة.

(ب) يجب توسعة أحكام محاسبة أصحاب العمل المتعددين لتشمل شركة أم مدرجة.

(ج) يجب توسعة أحكام محاسبة أصحاب العمل المتعددين لتشمل منشآت المجموعة ذات الدين المدرج.

(د) يجب توسعة أحكام محاسبة خطط أصحاب العمل المتعددين لتشمل جميع منشآت المجموعة، بما في ذلك الشركات التابعة المملوكة جزئيا.

(هـ) يجب أن يكون هناك استثناء شامل من محاسبة المنافع المحددة لجميع منشآت المجموعة.

١٠ح وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن المتطلبات المقترحة لخطط المجموعة كانت معقدة بشكل غير ضروري، وتوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك الى أنه سيكون من الأفضل معاملة خطط المجموعة بشكل منفصل عن خطط أصحاب العمل المتعددين بسبب الفرق في المعلومات المتوفرة للمشاركين: في خطة المجموعة يجب أن تكون المعلومات حول الخطة ككل متوفرة بشكل عام. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه إذا أرادت الشركة الأم الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية المنفصلة أو رغبت في أن تمتثل شركاتها التابعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية المنفصلة فإنه يجب عليها عندئذ الحصول على المعلومات اللازمة وتقديمها، وذلك لأغراض الإفصاح على الأقل.

١٠ط أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية الى أنه إذا كانت هناك اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة بشأن تحميل صافي تكلفة المنفعة المحددة على منشآت المجموعة فإن هذه الإتفاقية أو السياسة يجب أن تحدد التكلفة لكل منشأة، وإذا لم تكن هناك اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة فإن المنشأة التي هي صاحب العمل الكفيل تتحمل المخاطرة المتعلقة بالخطة نيابة عن المنشآت الأخرى، وبناء على ذلك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه يجب تخصيص خطة مجموعة للمنشأة الفردية ضمن مجموعة حسب أية إتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة، وإذا لم يكن هناك مثل هذه الإتفاقية أو السياسة فإنه يتم تخصيص صافي المنفعة المحددة لصاحب العمل الكفيل، وعلى منشآت المجموعة الأخرى الإعتراف بتكلفة مساوية لأية مساهمة يحصل عليها صاحب العمل الكفيل.

١٠ي لها الأسلوب الفوائد التالية : (أ) جميع منشآت المجموعة تعترف بالتكلفة التي عليها تحملها لوعد المنفعة المحددة (ب) سهل التطبيق.

١٠ك أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن المشاركة في خطة مجموعة هي معاملة طرف ذي علاقة، وبذلك يطلب من الإفصاحات الإمتثال لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*إفصاحات الأطراف ذات العلاقة*". تتطلب الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ أن تفصح المنشأة عن طبيعة علاقة الطرف ذي العلاقة وكذلك معلومات حول المعاملات والأرصدة غير المدفوعة اللازمة لفهم الأثر المحتمل للعلاقة على البيانات المالية، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعلومات حول كل من (أ) سياسة تحميل تكلفة المنفعة المحددة، (ب) سياسة تحميل المساهمات الحالية، (ج) وضع الخطة ككل كان يطلب منها أن تعطي فهماً للأثر المحتمل للمشاركة في خطة المجموعة على البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة.

خطط المنافع المحددة

الإعتراف والقياس: الميزانية العمومية

(الفقرات ٤٩-٦٠ من المعيار)

١١ تلخص الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد الإعتراف والقياس للإلتزامات الناشئة عن خطط المنافع المحددة كما تصف الفقرات ٥٥-١٠٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد مختلف جوانب الإعتراف والقياس بتفاصيل أشمل. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لم يتناول صراحة الإعتراف بإلتزامات منافع التقاعد كأحد الإلتزامات، إلا أنه من المحتمل أن تعترف معظم المشاريع بالإلتزامات الخاصة بمنافع التقاعد في نفس الوقت وبموجب كلا المعيارين إلا أن المعيارين يختلفان في قياس الإلتزام الناشئ.

١٢ تستند الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد على تعريف ومعيار الإعتراف الخاص بأي من الإلتزامات ضمن *إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل إعداد وتقديم البيانات المالية (الإطار)*. *ويعرف الإطار الإلتزامات بأنها أي إلتزام راهن للمنشأة ينشأ عن أحداث سابقة قد يؤدي سدادها إلى تدفق*

الموارد التي تجسد المنافع الاقتصادية إلى خارج المنشأة. ويبين *الإطار* أنه يجب الإعتراف بأي بند يتوافق مع تعريف الإلتزامات إذا:

(أ) كان من المحتمل أن تتدفق أي من المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بأي بند إلى خارج المنشأة؛ و

(ب) كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بمصداقية.

١٣ يعتقد المجلس بما يلي:

(أ) يوجد لدى المنشأة إلتزام بموجب خطة منافع محددة عندما يكون الموظف قد قدم خدمات مقابل المنافع التي وعد بها بموجب الخطة. وتتناول الفقرات ٦٧-٧١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد إسناد المنافع لفترات الخدمة الفردية من أجل تحديد ما إذا كان الإلتزام موجوداً؛

(ب) يجب على المنشأة استخدام إفتراضات إكتوارية لتحديد ما إذا كان يتوجب على المنشأة دفع تلك المنافع في فترات التقرير المستقبلية (أنظر الفقرات ٧٢-٩١ من المعيار)؛ و

(ج) تسمح الأساليب الإكتوارية للمنشأة قياس الإلتزام بمصداقية اكبر لتبرير الإعتراف بأي من الإلتزامات.

١٤ يعتقد المجلس بأن الإلتزام يكون موجوداً إذا لم يتم تقرير المنفعة وبمعنى آخر يكون للموظف الحق في التمتع بمنفعة شريطة الخدمة المستقبلية. وعلى سبيل المثال، لنفرض أن منشأة تقدم منافع لمائة موظف ممن يتبقون في الخدمة لمدة سنتين. وفي نهاية السنة الأولى لا يكون الموظف والمنشأة في نفس الوضع كما هو الحال في بداية السنة الأولى لان الموظف سيكون بحاجة للعمل سنة واحدة بدلا من سنتين قبل أن يكون مؤهلا للتمتع بالمنفعة. وعلى الرغم من وجود إمكانية لعدم تقرير المنفعة فإن الفرق في الإلتزام من وجهة نظر المجلس يجب أن ينشأ في الإعتراف في أي من الإلتزامات في نهاية السنة الأولى. ويعكس قياس ذلك الإلتزام بقيمته الحالية افضل تقديرات المنشأة لاحتمال عدم تقرير المنفعة.

تاريخ القياس (الفقرات ٥٦و٥٧ من المعيار)

١٥ تسمح بعض المعايير الوطنية للمنشأة قياس القيمة الحالية لإلتزام منفعة محددة في تاريخ قد يصل إلى ثلاثة شهور قبل تاريخ الميزانية العمومية. ومع ذلك فقد قرر المجلس أنه يجب على المشاريع قياس القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وكذلك القيمة العادلة لأي من أصول الخطة في نفس تاريخ الميزانية العمومية. وعليه إذا قامت المنشأة بتقييم تفصيلي للإلتزام في تاريخ سابق فإنه يجب تحديث النتائج لتأخذ في الاعتبار أية معاملات رئيسية أو تغيرات رئيسية في الظروف المحيطة حتى تاريخ الميزانية العمومية.

١٦ رداً على الملاحظات المقدمة حول مسودة العرض إي ٥٤ فقد وضح المجلس بأن من غير المطلوب إجراء تقييم إكتواري شامل في تاريخ الميزانية العمومية شريطة أن تحدد المنشأة القيمة الحالية لإلتزامات المنفعة المحددة والقيمة العادلة لأي من أصول الخطة بانتظام كاف بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية بشكل جوهري عن المبالغ التي قد يتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية.

طريقة التقييم الإكتواري (الفقرات ٦٤-٦٦ من المعيار)

١٧ لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم بأساليب تقييم المنفعة التراكمي (معالجة نقاط الأساس المعيارية) وأساليب تقييم المنفعة المتوقعة (معالجة بديلة مسموح بها). ويستند كلا الأسلوبين إلى الإختلاف الجوهري ووجهات النظر غير المتطابقة لأغراض المحاسبة المتعلقة بمنافع الموظفين:

(أ) تحدد أساليب **المنافع التراكمية** (التي تعرف أحيانا بالمنفعة أو ائتمان الوحدة أو أساليب القسط الواحد) القيمة الحالية لمنافع الموظف التي يتم إسنادها إلى الخدمة في تاريخ معين؛ ولكن

(ب) **أساليب المنافع المتوقعة** (والتي توصف أحيانا بالتكلفة ومستوى المساهمة أو أساليب مستويات الأقساط) تتنبأ بالقيمة الإجمالية التقديرية للإلتزام عند التقاعد وعندها يتم احتساب مستوى تكلفة التمويل آخذين بعين الاعتبار إيرادات الإستثمارات التي سوف توفر القيمة الإجمالية للمنفعة عند التقاعد.

وقد تمت مناقشة الإختلافات بين الأسلوبين بتفصيل لكبر في ورقة المواضيع التي تم نشرها في أغسطس من عام ١٩٩٥.

١٨ قد يكون لكلا الأسلوبين تأثيرات متشابهة على بيانات الدخل لكن ذلك يكون من خلال المصادفة أو إذا بقي عدد وأعمار الموظفين المنتسبين ثابتا نسبيا على مر الزمن. وقد تكون هناك اختلافات جوهرية في قياس الإلتزامات وفقا لكلا الأسلوبين. ولهذه الأغراض، يعتقد المجلس أن متطلب استخدام مجموعة منفردة من الأساليب قد يعزز من فرص المقارنة.

١٩ نظر المجلس فيما إذا كان يتوجب عليه الإستمرار بالسماح بأساليب المنافع المتوقعة كبديل مسموح به للمعالجة بينما يتم تحديد مطلب جديد للإفصاح عن معلومات مساوية لاستخدام أسلوب المنفعة التراكمية. وعلى أية حال، يعتقد المجلس بأن الإفصاح لا يعالج المحاسبة غير الصحيحة في الميزانية العمومية وبيان الدخل. كما استنتج المجلس أن أساليب المنفعة المتوقعة غير مناسبة ويجب التخلي عنها لأن مثل هذه الأساليب :

(أ) تركز على الأحداث المستقبلية (الخدمة المستقبلية) إضافة إلى الأحداث الماضية بينما تركز أساليب المنفعة التراكمية على الأحداث الماضية فقط ؛

(ب) توجد إلتزاما لا يمثل مقياسا لأي مبلغ حقيقي ويمكن تحديده فقط كنتيجة لمخصصات التكاليف ؛ و

(ج) لا تحاول قياس القيمة العادلة وبناء عليه لا تستطيع استخدمها في أي اندماج للأعمال كما هو مطلوب من قبل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*اندماج الأعمال*[*]". وإذا استخدمت أي منشأة أسلوب المنافع التراكمية في أي اندماج للأعمال عندها لن يكون مجدياً للمنشأة استخدام أسلوب المنافع المتوقعة للمحاسبة عن نفس الإلتزام في الفترات اللاحقة.

٢٠ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أي من أساليب تقييم المنافع التراكمية الواجب السماح بها بموجب معالجة نقاط الأساس المعيارية. ويشترط معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أسلوباً واحداً للمنافع التراكمية: أسلوب المنافع التراكمية الأكثر استخداماً والمعروف هو أسلوب ائتمان الوحدة

[*] قد تم سحب المعيار ٢٢ في عام ٢٠٠٤ واستبدل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ *اندماج الأعمال*.

المتوقعة (ويعرف كذلك أسلوب المنافع التراكمية المتناسبة مع الخدمة أو أسلوب المنفعة / عدد سنوات الخدمة).

٢١ يقر المجلس بأن التخلي عن أساليب المنافع المتوقعة وأساليب المنافع التراكمية خلاف أسلوب ائتمان الوحدة المتوقعة قد أوجد تعقيدات. ومع ذلك ومع وجود القدرات المحاسبية الحديثة يصبح استخدام أساسين للتقييم باهظ التكاليف وأن النتائج الناشئة لا تعادل التكلفة الإضافية.

٢٢ ويستطيع الإكتواري على سبيل المثال أن يوصي أحياناً خاصة في حالات الصندوق المقفل باستخدام أسلوب آخر غير أسلوب ائتمان الوحدة المتوقع لأغراض التمويل. وعلى الرغم من ذلك وافق المجلس على طلب استخدام أسلوب ائتمان الوحدة المتوقعة في كافة الحالات لأن هذا الأسلوب اكثر تماسكاً فيما يتعلق بالأغراض المحاسبية المحددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد.

إسناد المنافع لفترات الخدمة (الفقرات ٦٧-٧١)

٢٣ كما تم توضيحيه في الفقرة ١٣ أعلاه، يعتقد المجلس بأن يكون للمنشأة إلتزاماً بموجب خطة المنافع المحددة عندما يكون الموظف قد قدم خدمة مقابل المنافع التي وعد بها بموجبها. وقد نظر المجلس بثلاثة أساليب بديلة للمحاسبة فيما يتعلق بخطة المنافع المحددة والتي تقوم بإسناد مبالغ مختلفة للمنفعة مقابل فترات مختلفة:

(أ) تقسيم كامل المنفعة على أقساط ثابتة خلال كامل المدة حتى التاريخ الذي لا تكون فيه خدمة الموظف تساوي أي منفعة ذات قيمة مادية بموجب الخطة باستثناء الزيادة في الراتب؛

(ب) تقسيم المنفعة وفقاً لمعادلة المنفعة في الخطة. ومع ذلك فإنه يجب استخدام القسط الثابت إذا كانت معادلة المنفعة في الخطة تقوم بإسناد قيمة مادية أعلى من المنفعة للسنوات اللاحقة؛ أو

(ج) تقسيم المنفعة المقررة لكل فترة زمنية بموجب القسط الثابت وعلى طول المدة بين ذلك التاريخ وتاريخ تقرير الفترة السابقة.

قد تم توضيح الأساليب الثلاثة في المثالين التاليين :

مثال ١

تحدد الخطة منفعة بقيمة ٤٠٠ إذا تقاعد موظف بعد عشر سنوات وأقل من عشرين سنة من الخدمة ومنفعة إضافية بقيمة ١٠٠ (ليصبح الإجمالي ٥٠٠) إذا تقاعد الموظف بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

تكون المبالغ المخصصة لكل سنة على النحو التالي:

	١-١٠ سنوات	*١١-٢٠ سنة*
الأسلوب أ	٢٥	٢٥
الأسلوب ب	٤٠	١٠
الأسلوب جـ	٤٠	١٠

مثال ٢

تقدم خطة منافع بقيمة ١٠٠ إذا تقاعد موظف بعد ١٠ سنوات وأقل من ٢٠ سنة من الخدمة ومنفعة إضافية بقيمة ٤٠٠ (ليصبح الإجمالي ٥٠٠) إذا تقاعد الموظف بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

تكون المبالغ المخصصة لكل سنة على النحو التالي:

	١-١٠ سنوات	١١-٢٠ سنة
الأسلوب أ	٢٥	٢٥
الأسلوب ب	٢٥	٢٥
الأسلوب ج	١٠	٤٠

ملاحظة: تخصص هذه الخطة منافع أعلى للسنوات اللاحقة بينما تخصص الخطة في المثال الأول منافع أعلى للسنوات الأولى.

٢٤ باعتماده لمسودة العرض إي ٥٤، اعتمد المجلس الأسلوب أ نظراً لأن هذا الأسلوب هو الأكثر اتساقاً ودقة ولأنه لن يكون هناك أسباب ملحة لتخصيص مبالغ مختلفة من المنفعة لسنوات مختلفة والتي قد تحدث بموجب الأسلوبين الآخرين .

٢٥ أقلية مهمة من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ فضلت اتباع معادلة المنفعة (أو كبديل، إذا كان المعيار النهائي يقرر الإحتفاظ بمخصص ثابت، الإعتراف بالحد الأدنى من الإلتزام وفق معادلة المنفعة). وافق المجلس على هذه الملاحظات وعليه قرر طلب تطبيق الأسلوب ب.

الإفتراضات الإكتوارية : نسبة الخصم (الفقرات ٧٨ – ٨٢ من المعيار)

٢٦ من أكثر الأمور أهمية في قياس إلتزامات المنافع المحددة هو اختيار المعيار الواجب استخدامه لتحديد نسبة الخصم. وطبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم فإن نسبة الخصم المفترضة لتحديد القيمة الحالية الإكتوارية للمنافع التقاعدية الموعودة قد عكست النسب طويلة الأجل أو تقديرات لها والتي من المتوقع أن يتم سداد مثل هذه الإلتزامات بها. وقد رفض المجلس استخدام مثل هذه النسبة لأنها لا تتعلق بأي منشأة لا تفكر بالسداد إضافة إلى كونها تفسير غير طبيعي لأنه قد لا يكون هناك طلب لسداد مثل هذه الإلتزامات.

٢٧ يعتقد البعض بالنسبة للمنافع الممولة، بأن معدل الخصم يجب أن يكون هو معدل العائد المتوقع على أصول الخطة التي تحتفظ بها الخطة فعليا وذلك استنادا إلى أن العائد على أصول الخطة يمثل بصدق التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة بشكل نهائي (أي المساهمات المستقبلية) . ولقد رفض المجلس هذا الأسلوب لأن حقيقة اختيار الصندوق للإستثمار في أنواع معينة من الأصول ليس له تأثير على طبيعة ومبلغ الإلتزامات. وبصفة خاصة فإن الأصول التي لها عائد متوقع أعلى تحمل مخاطرة أكبر وعليه يجب أن لا تعترف المنشأة بإلتزام اقل لمجرد أن الخطة اختارت الإستثمار في أصول ذات مخاطرة أعلى عائد متوقع أعلى. لذلك، فإن قياس الإلتزام يجب أن يكون مستقلا عن قياس أي من أصول الخطة المحتفظ بها فعليا من قبلها.

٢٨ إن أهم قرار هو ما إذا كان سعر الخصم يجب أن يكون سعراً معدلا بالمخاطرة (أي السعر الذي يعكس المخاطر المرتبطة بالإلتزام). ويرى البعض بأن أفضل سعر معدل بالمخاطرة هو العائد المتوقع على

محفظة مناسبة من أصول الخطة التي من مثل هذا إلتزام على المدى البعيد. وقد تتضمن المحفظة المناسبة ما يلي:

(أ) أوراق مالية ذات فائدة ثابتة بالنسبة لإلتزامات الموظفين سابقين الى الحد الذي لا تكون فيه هذه الإلتزامات مربوطة شكليا أو فعليا مع التضخم؛

(ب) أوراق مالية مربوطة بفهرس بالنسبة للإلتزامات المربوطة بفهرس لموظفين سابقين؛ و

(ج) أوراق مالية في حقوق ملكية لإلتزامات المنافع للموظفين الحالين والمربوطة مع الراتب النهائي. إن هذا مبني على وجهة النظر القائلة بأن الأداء طويل الأمد للأوراق المالية في حقوق الملكية مرتبط مع التطور العام للرواتب في الإقتصاد ككل وبذلك يرتبط مع عنصر الراتب النهائي لإلتزام المنفعة.

من المهم ملاحظة أن المحفظة المحتفظ بها فعليا لا يجب أن تكون بالضرورة محفظة مناسبة بهذا المعنى، وفي الحقيقة فإن بعض البلدان من خلال القيود التنظيمية الخطط من الإحتفاظ بمحفظة مناسبة. على سبيل المثال، في بعض البلدان: يجب على الخطط ان تحتفظ بجزء محدد ممن أصولها في شكل أوراق مالية ثابتة الفائدة. إضافة لذلك، إذا كانت المحفظة المناسبة هي نقطة مرجع صحيحة فإنها صحيحة أيضا لكل من الخطط الممولة وغير الممولة.

٢٩ يدعي الذين يؤدون استخدام سعر فائدة على محفظة مناسبة كسعر معدل بالمخاطرة ما يلي:

(أ) تقترح نظرية المحفظة بأن معدل العائد المتوقع على الأصل (أو سعر الفائدة المتضمن في الإلتزام) يرتبط بالمخاطرة غير القابلة للتوزيع المتعلقة بذلك الأصل (او الإلتزام) أن المخاطرة غير القابلة للتوزيع لا تعكس قابلية العوائد (الدفعات) للتقلبات بصورة **مطلقة** ولكنها تعكس **ارتباط** العوائد (أو الدفعات) بالعوائد على الأصول الأخرى. إذا كان تجاوب التدفقات النقدية الداخلة من محفظة أصول للتغير من الظروف الاقتصادية على المدى البعيد بنفس الطريقة التي تجاوبت فيها التدفقات النقدية الخارجة لإلتزامات منافع محددة فإن المخاطرة غير القابلة للتوزيع للإلتزام (وعليه معدل الخصم المناسب) يجب أن تكون هي نفس المخاطرة لمحفظة الأصول؛

(ب) من الأمور الهامة للواقع الاقتصادي الخاص بخطط الراتب النهائي هو الإرتباط بين الراتب النهائي وعوائد الأسهم والذي ينجم نظراً لأن كلاهما يعكس القوى الإقتصادية طويلة الأجل. ورغم انه ليس هناك ارتباط تام إلا أنه قوي لدرجة أن تجاهله سوف يؤدي الى المبالغة في الإلتزام بصورة منتظمة كذلك فإن تجاهل هذا الإرتباط سوف ينتج عنه تقلبات مضللة بسبب التقلبات قصيرة الاجل يبين المعدل المستخدم لخصم الإلتزمم ومعدل الخصم الضمني في القيمة الحالية لأصول الخطة. إن هذه العوامل سوف تمنع المنشآت من العمل بخطط المنافع المحددة وتؤدي الى الإنتقال من الإستثمار في الأسهم الى الاستثمارات ثابتة الفائدة. وعندما تكون خطط المنافع المحددة ممولة بشكل كبير عن طريق الأسهم فإن ذلك سيؤدي الى تأثير شديد على أسعار الاسهم. إن هذا الإنتقال سوف يؤدي ايضا الى زيادة تكلفة مزايا التقاعد. سوف يكون هناك ضغط على الشركات للتخلص من القصور الظاهري (وغير الموجود فعليا)؛

(ج) اذا سددت المنشأة إلتزامها عن طريق شراء دفعات تقاعد سنوية فإن شركة التأمين ستحدد معدلات الدفعات بالنظر الى محفظة أصول توفر تدفقات نقدية داخلة تقابل الى حد كبير كافة التدفقات النقدية من إلتزامات المنافع كلما حل استحقاق هذه التدفقات النقدية. لذلك فإن العائد المتوقع على محفظة مناسبة يقيس الإلتزام بمبلغ مقارب لقيمته السوقية. في الواقع العملي من المستحيل تسوية

(إلتزام الرواتب النهائية) عن طريق شراء دفعات تقاعدية لأنه لا توجد شركة تأمين يمكن ان تؤمن قرار راتب نهائي يظل تحت إختيار الشخص المؤمن. إلا أنه يمكن إستنتاج ادلة من شراء/ بيع منشآت الاعمال التي تتضمن؛

(د) رغم أن مخاطرة الإستثمار موجودة حتى في محفظة أسهم موزعة بشكل جيدة إلا أن أي إنخفاض عام في الأوراق المالية سينجم عنه على المدى البعيد إنخفاض في الرواتب وحيث أن الموظفين قد قبلوا بهذه المخاطرة عن طريق الموافقة على خطة الراتب النهائي فإن إستثناء تلك المخاطرة من قياس الإلتزام سيؤدي إلى التحيز المنتظم في القياس؛ و

(هـ) إن ممارسات التمويل المعتمدة منذ زمن طويل من بعض البلدان تستخدم العائد المتوقع على محفظة مناسبة كمعدل للخصم. ورغم أن إعتبارات التمويل تختلف من المسائل المحاسبية فإن التاريخ الطويل لهذا الأسلوب يدعو إلى الفحص الدقيق لأي أسلوب مقترح آخر.

٣٠. يدعى الذين يعارضون استخدام السعر المعدل بالمخاطرة ما يلي:

(أ) إن من الخطأ النظر إلى العوائد من الأصول بهدف تحديد معدل الخصم للإلتزامات؛

(ب) إذا وجد ارتباط قوي بين العوائد على الأصول والراتب النهائي فإن ذلك سيؤدي إلى خلق سوق لإلتزامات الراتب النهائي إلا أن ذلك لم يحدث. بالإضافة إلى ذلك ليس من الواضح إذا كان الإرتباط قد نجم عن خصائص مشتركة للمحفظة والإلتزامات أو من التغيرات في التعاقدات التقاعدية؛

(ج) إن العائد من الأسهم لا يرتبط مع العوائد الأخرى المتعلقة بخطط المنافع المحددة مثل التغير في الأعمار وتوقيت التقاعد والعجز والإختيار السلبي؛

(د) حتى يتم تقييم إلتزام ذو تدفقات نقدية غير مؤكدة فإن المنشأة تستخدم عادة معدل خصم أقل من معدل الخصم بدون المخاطرة لأنه العائد المتوقع على محفظة مناسبة هو عائد أعلى من المعدل بدون المخاطرة؛

(هـ) إن الافتراض بأن الراتب النهائي مرتبط بقوة بالعوائد على الأصول يعني أن الراتب النهائي سوف يتجه إلى الإنخفاض إذا انخفضت أسعار الأصول إلا أن الخبرة تبين أن الرواتب لا تتجه إلى الانخفاض؛

(و) إن النظرة بأن الأسهم ليست ذات مخاطرة على المدى البعيد وما يرتبط من القيمة على المدى البعيد مبنية على وجهة نظر خاطئة بأن السوق يسترد كافيته دائما بعد الإنهيار. لا يحصل المساهمين على أية إضافة من السوق مقابل القيمة على المدى البعيد عند بيع الأسهم التي يمتلكونها اليوم. وحتى لو كان هناك بعض الارتباط على المدى البعيد فإن المنافع يجب دفعها عند

إستحقاقها. تخاطر بانخفاض أسعارها عند استحقاق المنافع للدفع. كذلك فإن الفرضية بأن العائد الحقيقي من الأسهم غير مرتبط بالتضخم لا تعني أن الأسهم توفر عائد بدون مخاطرة حتى على المدى البعيد؛ و

(ز) إن العائد طويل الأجل المتوقع على محفظة مناسبة لا يمكن تحديده بموضوعية كافية في الممارسة العملية بحيث يوفر أساسا مناسبا لمعيار محاسبي. إن الصعوبات العملية تتضمن تحديد خصائص المحفظة المناسبة واختيار الأفق الزمني لتقدير العوائد على المحفظة وتقدير هذه العوائد.

٣١ لم يحدد المجلس دليلا واضحا بأن العائد المتوقع على محفظة مناسبة من الأصول سيوفر مؤشرا موثوقا وذو دلالة للمخاطر المرتبطة بإلتزامات المنافع المحددة أو أن مثل هذا العائد يمكن تحديده بموضوعية معقولة. لذلك، قرر المجلس أن معدل الخصم يجب أن يعكس القيمة الزمنية للأموال إلا أنه يجب أن لا يعكس تلك المخاطر. إضافة إلى ذلك فإن معدل الخصم يجب أن لا يعكس قدرة المنشأة الإئتمانية حيث أن منشأة أخرى ذات قدرة أقل سوف يظهر إلتزاما اقل. إن المعدل الذي يحقق هذه الأهداف بأفضل صورة هو معدل العائد على سندات الشركات ذات الجودة العالية. والبلاد التي لا يوجد بها سوق عميق لهذه السندات يجب استخدام العائد على سندات الحكومة.

٣٢ وموضوع أخر هو ما إذا كان معدل الخصم يجب أن يكون المعدل المتوسط طويل الأجل المبني على الخبرة السابقة على مدى عدد من السنوات أو العائد الحالي من السوق بتاريخ الميزانية العمومية للإلتزام لفترة مناسبة. يدعى الذين يؤيدون المعدل المتوسط طويل الأجل يدعون ما يلي:

(أ) إن أسلوب الفترة الطويلة الأجل متوافق مع أسلوب التكلفة التاريخي للمعاملات وهو الأسلوب المطلوب أو المسموح به من معايير محاسبة أخرى؛

(ب) تتبع التقديرات في نقطة زمنية معينة مستوى من الدقة من غير الممكن تحقيقه عملياً ويؤدي إلى تغير في الربح المبلغ عنه والذي قد لا يكون تمثيلاً صادقاً للتغيرات في الإلتزام، ولكن قد يعكس ببساطة عدم قدرة من على التنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة في إجراء قياسات من فترة لأخرى؛

(ج) بالنسبة للإلتزام المبني على راتب نهائي لا يمكن لأسعار الدفعات السنوية ولا للمحاكاة بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة تحديد سعر دفعة سنوية غير غامضة؛ و

(د) على المدى الطويل قد توفر محفظة مناسبة من أصول الخطة تحوطا فعالا بشكل معقول ضد إلتزام منافع الموظفين الذي يزيد تمشياً مع الزيادة في الراتب، على أن هناك ضمان أقل بكثير من أسعار الفائدة في السوق في تاريخ قياس معين سوف تماثل الزيادة في الرواتب المتضمنة في الإلتزام .

٣٣ قرر المجلس أنه يجب تحديد سعر الخصم بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية حيث أنه :

(أ) لا يوجد أساس منطقي لتوقع أسعار سوق كفؤه تتجه نحو معدل مفترض طويل الأجل لأن الأسعار في سوق ذو سيولة وعمق مناسبين يتضمن كافة معلومات الدعاية المتوفرة، وهي مناسبة بشكل أفضل وأكثر موثوقية من تقدير الإتجاهات طويلة الأجل من قبل أي مشارك في سوق منفرد؛

(ب) يجب أن تعكس تكلفة المنافع التي تعزى للخدمة خلال الفترة الحالية أسعار تلك الفترة؛

(ج) إذا تم تعريف المنافع الإقتصادية المستقبلية من ناحية الرواتب المستقبلية المتوقعة التي تعكس التقديرات الحالية لمعدلات التضخم المستقبلية فإن سعر الخصم يجب أن يكون مبنياً على أسعار الفائدة الحالية في السوق (من الناحية الإسمية) حيث أنها تعكس كذلك توقعات السوق الحالية لمعدلات التضخم؛ و

(د) إذا تم قياس أصول الخطة بالقيمة الحالية (أي القيمة العادلة) فإنه يجب خصم الإلتزام المتعلق بذلك بسعر خصم حالي من أجل تجنب إدخال تغير غير مناسب من خلال أساس القياس.

٣٤ لا تعني الإشارة إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية ضرورة وجوب استخدام أسعار الخصم قصيرة الأجل لخصم الإلتزامات طويلة الأجل، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب أن يعكس سعر الخصم عوائد السوق (في تاريخ الميزانية العمومية) على السندات مع فترة متوقعة تتوافق مع الفترة المتوقعة للإلتزامات.

الإفتراضات الإكتوارية : الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية (الفقرات ٨٣-٩١) من المعيار

٣٥ يقول البعض أن تقديرات الزيادة المستقبلية في الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية يجب أن لا تؤثر على قياس الأصول والإلتزامات إلى أن يتم منحها على أساس أن :

(أ) الزيادات المستقبلية هي أحداث مستقبلية؛ و

(ب) هذه التقديرات شخصية جداً.

٣٦ يعتقد المجلس أن الإفتراضات غير مستخدمة لتحديد ما إذا كان هناك إلتزام موجود، ولكن لقياس إلتزام موجود على أساس يوفر أفضل قياس مناسب للتدفق الصادر المقدر للموارد، وإذا افترض عدم وجود زيادة فان هذا إلتزام ضمني أنه لن يحدث إلتزام وسيكون من المضلل افتراض عدم وجود تغير إذا كانت المنشأة تتوقع تغيراً، ويحتفظ معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد بالمتطلبات القائمة بأن القياس يجب أن يأخذ في الاعتبار الزيادات التقديرية المستقبلية في الرواتب، كما يعتقد أنه يمكن تقدير الزيادات في التكاليف الطبية المستقبلية بموثوقية كافية لتبرير إدخال هذه الزيادات التقديرية في قياس الإلتزام.

٣٧ اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ أن القياس يجب أيضاً أن يفترض زيادة مستقبلية متوقعة اذا كان هناك دليل موثوق به أن هذه الزيادة في المنافع ستحدث، واستجابة للتعليقات توصل المجلس إلى ان الزيادة المستقبلية في المنافع لا تتسبب في نشوء إلتزام حالي وأنه لن تكون هنالك طريقة موثوق بها أو موضوعية لتقرير أية زيادة مستقبلية في المنافع كانت موثوق بها بشكل كاف لادخالها في الإفتراضات الإكتوارية، وبناءً على ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أنه يجب افتراض الزيادة المستقبلية في المنافع فقط اذا أدخلت في أحكام الخطة (أو تنتج من أي إلتزام بناء يتعدى الشروط الرسمية) في تاريخ الميزانية العمومية.

المكاسب والخسائر الإكتوارية (الفقرات ٩٢ – ٩٥ من المعيار)

٣٨ نظر المجلس في خمسة طرق لمحاسبة المكاسب والخسائر الإكتوارية :

(أ) الإعتراف المؤجل في كل من الميزانية العمومية وبيان الدخل على مدى معدل العمر العامل الباقي المتوقع للموظفين المعنيين (انظر الفقرة ٣٩ أدناه) ؛

(ب) الإعتراف الفوري في كل من الميزانية العمومية وخارج بيان الدخل في حقوق الملكية (معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* يحدد متطلبات عرض هذه الحركات والإفصاح عنها في حقوق الملكية) (انظر الفقرات ٤٠ – ٤١ أدناه)؛

(ج) أسلوب "النطاق" مع الإعتراف الفوري في كل من الميزانية العمومية وبيان الدخل للمبالغ التي تقع خارج "النطاق" (انظر الفقرة ٤٢ أدناه)؛

(د) أسلوب "النطاق" معدل مع اعتراف مؤجل بالبنود ضمن "النطاق" والإعتراف الفوري للمبالغ التي تقع خارج "نطاق" (انظر الفقرة ٤٣ أدناه)؛ و

(هـ) الإعتراف المؤجل للمبالغ التي تقع خارج "النطاق" (انظر الفقرات ٤٤ – ٤٦ أدناه).

٣٩ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أسلوب اعتراف مؤجل: تم الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية كمصروف أو كدخل منتظم على مدى الأعمار العاملة الباقية المتوقعة لهؤلاء الموظفين، وفيما يلي الحجج لهذا الأسلوب:

(أ) الإعتراف الفوري (حتى عند تخفيضه "بالنطاق") يمكنه أن يتسبب في تقلبات متغيرة في الإلتزام والمصروف، ويعني ضمناً درجة من الدقة قلما تنطبق في الممارسة، وقد لا يكون هذا التغير تمثيلاً صادقاً للتغيرات في الإلتزام ولكن قد يعكس ببساطة إلتزاماً من غير الممكن تجنبه للتنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة عند إجراء قياسات من فترة لأخرى ؛ و

(ب) على المدى الطويل قد تعادل المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها البعض، والإفتراضات الإكتوارية متوقعة على مدى عدة سنوات، على سبيل المثال حتى التاريخ المتوقع لآخر متقاعد، وهي تبعاً لذلك طويلة الأجل بطبيعتها، والخروج عن الإفتراضات لا يدل عادة تغيرات محددة في الأصول أو الإلتزامات، ولكنها مؤشرات إذا لم يتم عكسها قد تتراكم لتدل على هذه التغيرات في المستقبل، وهي ليست مكسباً أو خسارة للفترة، بل تصحيح دقيق للتكلفة التي تنشأ على المدى الطويل ؛ و

(ج) قد يتسبب الإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في بيان الدخل تقلباً غير مقبول.

٤٠ فيما يلي الحجج المؤيدة لأسلوب الإعتراف الفوري:

(أ) إن أسلوبي الإعتراف المؤجل و"النطاق" معقدان ومصطنعان ومن الصعب فهمهما، وهما يزيدان التكلفة بالطلب من المشاريع حفظ سجلات معقدة، كما أنهما يتطلبان أحكاماً معقدة للتعامل مع

التقليصات والتسويات والأمور الإنتقالية، كذلك حيث أن مثل هذه الأساليب غير مستخدمة لأصول والتزامات أخرى غير مؤكدة فإنه ليس من الواضح لماذا يجب استخدامها لمنافع ما بعد التوظيف؛

(ب) يتطلب إفصاحاً أقل لأن كافة المكاسب والخسائر الإكتوارية معترف بها؛

(ج) يمثل بصدق المركز المالي للمنشأة، وتقوم المنشأة بالإبلاغ عن الأصول فقط عندما يكون هناك فائض في الخطة، والتزام فقط عندما يكون هناك عجز في الخطة، وتشير الفقرة ٩٥ من *الإطار* أن تطبيق مفهوم مشابه لا يسمح بالإعتراف بالبنود في الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف الأصول أو الإلتزامات، والخسائر الإكتوارية المؤجلة لا تمثل منافع مستقبلية ولذلك فهي لا تلبي تعريف *الإطار* للأصول، حتى لو تم إجراء مقاصة بينه وبين الإلتزامات ذات العلاقة، وبالمثل لا تلبي المكاسب الإكتوارية المؤجلة تعريف *الإطار* للإلتزامات؛

(د) تتوافق معالجة الميزانية العمومية مع الاقتراحات في ورقة النقاش للجنة التوجيهية للأدوات المالية "*محاسبة للأصول والإلتزامات المالية*" الصادرة في مارس ١٩٩٧ ؛

(هـ) يولد بنود إيرادات ومصروفات ليست عفوية ولها محتوى ذو معنى؛

(و) ليس من المعقول افتراض أن كافة المكاسب أو الخسائر الإكتوارية ستتم معادلتها في السنوات المستقبلية، وعلى العكس من ذلك إذا كانت الإفتراضات الإكتوارية لا زالت سارية فإن التقلبات المستقبلية كمعدل ستعادل بعضها البعض وبناء عن ذلك لن تعادل التقلبات السابقة؛

(ز) محاولات الإعتراف المؤجلة لتجنب التغير. على أن المقياس المالي لا بد أن يكون متغيراً إذا كان يرمي إلى تمثيل المعاملات بشكل صادق والأحداث الأخرى التي هي نفسها متغيرة، إضافة إلى ذلك من الممكن مخاطبة الإهتمام بالتغير بشكل مناسب باستخدام بيان أداء ثاني أو بيان بالتغيرات في حقوق الملكية ؛

(ح) يتفق الإعتراف الفوري مع معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"، وبموجب هذا المعيار يجب إدخال التغيرات في التقديرات المحاسبية في صافي ربح أو خسارة الفترة إذا كان التغير يؤثر على الفترة الحالية فقط ولكن لا يؤثر على الفترات المستقبلية. إن المكاسب والخسائر الإكتوارية ليست تقديراً للأحداث المستقبلية، ولكنها تنجم من أحداث قبل تاريخ الميزانية العمومية تحدد تقديراً سابقاً (تعديلات الخبرة) أو من التغيرات في التكلفة التقديرية لخدمة الموظفين قبل تاريخ الميزانية العمومية (التغيرات في الإفتراضات الإكتوارية) ؛

(ط) إن أية فترة إطفاء (او عرض "النطاق") هي إجبارية، إضافة الى ذلك فإن مبلغ المنفعة المتبقية في تاريخ لاحق من غير الممكن تحديدها بشكل موضوعي، وهذا يجعل من الصعب إجراء اختبار لانخفاض القيمة على أي مصروف مؤجل ؛ و

(ي) في بعض الحالات حتى مؤيدي الإطفاء أو "النطاق" قد يفضلون الإعتراف الفوري، وأحد الأمثلة الممكنة حيث سرقة أصول الخطة، ومثال ممكن آخر هو التغير الرئيسي في أساس خطط تقاضي ضرائب على التقاعد (مثل الغاء الخصم الضريبي على أرباح الأسهم لخطط التقاعد في انجلترا

في عام ١٩٩٧)، وبالرغم من أنه قد يكون هناك اتفاق بشأن الحالات القصوى فإنه سيكون من الصعب تطوير مقاييس موضوعية وغير اعتباطية لتحديد مثل هذه الحالات.

٤١ وجد المجلس أسلوب الإعتراف الفوري جذابا، على أن المجلس يعتقد أنه ليس من المجدي استخدام هذا الأسلوب للمكاسب والخسائر الإكتوارية إلى أن يحل المجلس مواضيع هامة متعلقة بتقديم التقارير حول الأداء، وتشمل هذه المواضيع ما يلي:

(أ) ما إذا كان الأداء المالي يشمل تلك البنود التي يتم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية؛

(ب) أساس المفهوم لتحديد ما إذا كان يجب أن يتم الإعتراف بالبنود في بيان الدخل أو مباشرة في حقوق الملكية؛

(ج) ما إذا كان يجب الإعتراف بصافي الخسائر الإكتوارية المتراكمة في بيان الدخل، وليس مباشرة في حقوق الملكية؛ و

(د) ما إذا كان يجب الإبلاغ لاحقاً في بيان الدخل عن بنود معينة تم الإبلاغ عنها مبدئياً في حقوق الملكية ("إعادة التدوير")؛ و

عندما يحرز المجلس مزيداً من التقدم بالنسبة لهذه المواضيع فقد يقرر إعادة تناول معالجة المكاسب والخسائر الإكتوارية.

٤٢ اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ "أسلوب النطاق"، وبموجب هذا الأسلوب لا تعترف المنشأة بالمكاسب والخسائر الإكتوارية إلى الحد الذي لا تزيد به المبالغ غير المعترف بها المتراكمة عن ١٠% من القيمة الحالية للإلتزام (أو إذا كانت أكبر ١٠% من القيمة العادلة لأصول الخطة)، والحجج التي تؤيد هذه الأساليب هي أنها:

(أ) تعترف أن تقديرات إلتزامات منافع ما بعد التوظيف ينظر إليها بأفضل شكل كنطاق حول أفضل تقدير، وما دام أفضل تقدير جديد للإلتزام يبقى ضمن هذا النطاق فإنه سيكون من الصعب القول أن الإلتزام قد تغير بالفعل، على أنه عندما يتحرك أفضل تقدير جديد خارج ذلك النطاق فإنه ليس من المعقول افتراض أن سيتم معادلة المكاسب والخسائر الإكتوارية في السنوات القادمة، وإذا كانت الإفتراضات الإكتوارية الأصلية ستعادل بعضها البعض وبذلك فهي لن تعادل التقلبات السابقة؛

(ب) سهلة الفهم، ولا تتطلب من المشاريع الاحتفاظ بسجلات معقدة ولا تتطلب أحكاماً معقدة من أجل التسويات والتقليصات والأمور الإنتقالية؛

(ج) ينجم عنها الإعتراف بخسارة إكتوارية فقط عندما يزيد الإلتزام (مطروحاً منه أصول الخطة) في الفترة الحالية، والإعتراف بمكسب إكتواري فقط عندما ينخفض (صافي) الإلتزام، وبالمقارنة مع ذلك ينجم عن أساليب الإطفاء في بعض الأحيان الإعتراف بخسارة إكتوارية إذا لم يتغير (صافي) الإلتزام أو ينخفض في الفترة الحالية أو بمكسب إكتواري حتى ولو لم يتغير (صافي) الإلتزام أو انخفض؛

(د) تمثل بشكل صحيح المعاملات والأحداث التي هي نفسها متقلبة، وتشير الفقرة ٣٤ من *الإطار* إلى أنه قد يكون من المناسب الإعتراف ببند والإفصاح عن مخاطرة الخطأ المحيطة بالإعتراف بها وقياسها بالرغم من المخاطرة الضمنية إما في تحديد المعاملات والأحداث الأخرى التي سيتم

قياسها أو في وضع وتطبيق أساليب القياس والعرض التي يمكن أن توصل رسائل تتوافق مع هذه المعاملات والأحداث ؛ و

(هـ) متسقة مع معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم إدخال أثر التغيرات في التقديرات المحاسبية في صافي ربح أو خسارة الفترة إذا كان التغير يؤثر على الفترة الحالية فقط ولكن ليس على الفترات المستقبلية. إن المكاسب والخسائر الإكتوارية ليست تقديراً للأحداث المستقبلية، ولكنها تنجم عن أحداث قبل تاريخ الميزانية العمومية تقرر تقديراً سابقاً (تعديلات الخبرة) أو من تغيرات في التكلفة التقديرية لخدمة الموظف قبل تاريخ الميزانية العمومية (تغيرات في الإفتراضات الإكتوارية).

٤٣ قال بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب على المنشأة على مدى فترة الإعتراف بالمكاسب والخسائر الاكتوارية ضمن "النطاق" وخلافاً لذلك يتم تأجيل مكاسب وخسائر معينة بشكل دائم بالرغم من أنه سيكون من الأنسب الإعتراف بها (على سبيل المثال الإعتراف بالمكاسب والخسائر التي تستمر لعدد من السنين بدون أن تعكس أو تتجنب أثراً متراكماً على بيان الدخل حيث يعود صافي الإلتزام في النهاية إلى المستوى الأصلي)، على أن المجلس توصل إلى أن هذا المتطلب سيضيف تعقيداً مقابل منفعة ضئيلة.

٤٤ دعم أسلوب "النطاق" أقل من ربع المعلقين على مسودة العرض أي ٥٤، وبشكل خاص قالت الغالبية العظمى للمعدين أن التقلب الناجم لن يكون تصويراً واقعياً لطبيعة إلتزامات منافع ما بعد التوظيف على المدى الطويل، وتوصل المجلس إلى أنه لم يكن هناك دعم كافٍ من الأعضاء لمثل هذا التغير الهام في الممارسة الحالية.

٤٥ دعم حوالي ثلث المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أسلوب الإعتراف المؤجل، كما اقترح حوالي ثلث آخر من المستجيبين نسخة من أسلوب "النطاق" يطبق الإعتراف المؤجل على المبالغ التي تقع خارج "النطاق"، وينجم عن ذلك تقلب أقل من "النطاق" لوحده أو الإعتراف بالمؤجل لوحده، وفي ظل عدم وجود أية أسباب موجبة للإختيار بين هذين الأسلوبين فقد توصل المجلس إلى أن الأسلوب الأخير سيكون وسيلة عملية لتجنب مستوى من التقلب يعتقد العديد من أعضائه أنه غير واقعي.

٤٦ عند اعتماد المعيار النهائي قرر المجلس تحديد الحد الأدنى من مبلغ المكاسب أو الخسائر الإكتوارية التي سيتم الإعتراف بها ولكن يسمح بأي أسلوب منتظم للإعتراف الأسرع، شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس على كل من المكاسب والخسائر، وأن يتم تطبيق الأساس بشكل متسق من فترة لأخرى، وقد تم إقناع المجلس بالحجج التالية:

(أ) إن كلاً من مدى تخفيض التقلب والآلية المعتمدة لتنفيذه هي بالضرورة مواضيع عملية، ومن ناحية المفهوم وجد المجلس أسلوب الإعتراف الفوري جذاباً، وبناء على ذلك لم يجد المجلس سبباً يحول دون اعتراف المشاريع من تبني أساليب أسرع للاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية، وبشكل خاص لم يرغب المجلس في عدم تشجيع المشاريع على تبني سياسة متسقة للاعتراف بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية فوراً، وبالمثل لم يرغب المجلس في عدم تشجيع واضعي المعايير الوطنية على طلب الإعتراف الفوري؛ و

(ب) حيث تكون الآليات مناسبة لتخفيض التقلب فإن مبلغ المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خلال الفترة هو اعتباطي إلى حد كبير ومحتواه ضئيل من المعلومات، كذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تفصح المنشأة عن كلٍ من المبالغ المعترف بها وغير المعترف بها، وبناء على ذلك بالرغم من انخفاض إمكانية المقارنة عند السماح للمشاريع باستخدام آليات مختلفة فإنه من غير المحتمل التنازل عن احتياجات المستخدمين إذا سمح بأساليب اعتراف أسرع (ومنتظمة).

٤٧ أشار المجلس إلى أن التغيرات في القيمة العادلة لأية أصول للخطة هي في الواقع نتائج لتغيير التقديرات من قبل المشاركين في السوق، وهي لذلك مرتبطة بشكل لا خلاص منه مع التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام، وتبعاً لذلك قرر المجلس أن التغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة هي مكاسب وخسائر إكتوارية وتجب معالجتها بنفس الطريقة مثل التغيرات في الإلتزام المتعلق بذلك.

٤٨ إن عرض "النطاق" (أي النقطة التي يصبح فيها من الضروري الإعتراف بالمكاسب والخسائر) هو إجباري، ولتحسين إمكانية المقارنة قرر المجلس أنه يجب أن يكون عرض "النطاق" متوافقاً مع المتطلب الحالي في البلدان التي تبنت أسلوب "النطاق" خاصة الولايات المتحدة الأمريكية، وأشار المجلس إلى أن "نطاقاً" أضيق إلى حد كبير سيعاني من مساوئ "النطاق" بدون أن يكون كبيراً بما يكفي لخلق الميزات، ومن ناحية أخرى "النطاق" الأوسع إلى حد كبير ستعوزه المصداقية.

خيار إضافي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية: التعديل الذي تبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

٤٨أ في عام ٢٠٠٤ نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض تقترح خياراً إضافياً للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية، وقد سمح الخيار المقترح للمنشأة التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بكاملها في الفترة التي تحدث فيها الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة في بيان للدخل والمصروف المعترف به.

٤٨ب إن الحجة للإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية هي أنا أحداث إقتصادية للفترة، والإعتراف بها عند وقوعها يوفر تمثيلاً صادقاً لهذه الأحداث، كما أنه يؤدي إلى تمثيل صادق للخطة في الميزانية العمومية، وبالمقارنة مع ذلك عندما يؤجل الإعتراف فإن المعلومات المقدمة تكون جزئية ومن المحتمل أنها مضللة. إلى جانب ذلك من الممكن أن يتسبب صافي أية خسائر إكتوارية متراكمة مؤجلة في نشوء بند دين في الميزانية العمومية لا يلبي تعريف الأصل، وبالمثل يمكن أن يتسبب صافي أية مكاسب إكتوارية متراكمة مؤجلة في نشوء بند دائن في الميزانية العمومية لا يلبي تعريف المطلوب.

٤٨ج إن الحجج التي قدمت للإعتراف المؤجل بالمكاسب والخسائر الإكتوارية هي ما يلي كما ذكر أعلاه:

(أ) إن الإعتراف الفوري يمكن أن يتسبب في تقلبات سريعة في الميزانية العمومية وبيان الدخل، وهي يعني ضمناً درجة من الدقة في القياس قلما تنطبق من الناحية العملية، ونتيجة لذلك قد لا يكون التقلب تمثيلاً صادقاً للتغيرات في أصل أو مطلوب المنفعة المحددة، بل قد يعكس ببساطة عدم قدرة لا يمكن تجنبها للتنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة في عمل قياسات من فترة لأخرى.

(ب) على المدى الطويل قد تعادل offset المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها.

(ج) ما إذا كان التقلب الناجم من الإعتراف الفوري يعكس الأحداث الإقتصادية للفترة أو لا فإنه أكبر يمكن قبوله في البيانات المالية، ومن الممكن أن يطغى على الربح أو الخسارة والمركز المالي للعمليات التجارية الأخرى.

٤٨د لم يتقبل مجلس معايير المحاسبة الدولية الحجتين (أ)، (ب) كسببين للإعتراف المؤجل، وهو يعتقد أن أصل أو مطلوب المنفعة المحددة يمكن قياسه بموثوقية كاملة لتبرير الإعتراف به. إن الإعتراف أسلوب شفاف لأفضل تقدير حالي لأحداث الفترة، ويوفر الأصل أو المطلوب الناجم معلومات أفضل من عدم الإعتراف بمبلغ إعتباطي لأفضل تقدير حالي. إلى جانب ذلك ليس من المعقول أن نفترض أن المكاسب والخسائر الإكتوارية الحالية ستتم معادلتها في السنوات المستقبلية، وهذا يعني ضمناً القدرة على التنبؤ بأسعار السوق المستقبلية.

٤٨هـ لم يتقبل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك الحجة (ج) فيما يتعلق بالميزانية العمومية، واذا كانت مبالغ المنفعة لما بعد إنتهاء الخدمة كبيرة ومتقلبة فإن خطة ما بعد إنتهاء الخدمة لا بد أن تكون كبيرة وذات مخاطرة عالية بالمقارنة مع العمليات التجارية الأخرى، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يتقبل أن طلب الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بكاملها في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها ليس مناسباً في هذا الوقت لأنه لا زال يتوجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يطور بشكل كامل العرض المناسب للربح أو الخسارة والبنود الأخرى للدخل والمصروف المعترف به.

٤٨و أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعيار البريطاني معيار إعداد التقارير المالية ١٧ *منافع التقاعد* يتطلب الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بكاملها عند حدوثها خارج الربح أو الخسارة في بيان لإجمالي المكاسب والخسائر المعترف بها.

٤٨ز لا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولي أن الإعتراف الفوري بالمكاسب أو الخسائر الإكتوارية خارج الربح أو الخسارة هو مثال بالضرورة، على أنه يوفر معلومات أكثر شفافية من الإعتراف المؤجل، وبناء على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إقتراح هذا الخيار حتى حدوث مزيد من التطورات في عرض الربح أو الخسارة والبنود الأخرى للدخل والمصروف المعترف به.

٤٨ح يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ " عرض *البيانات المالية*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) أن يتم عرض الدخل والمصروف المعتبر به خارج الربح أو الخسارة التي سيتم عرضها في بيان للتغيرات في حقوق الملكي، ويجب أن يعرض بيان التغيرات في حقوق الملكية إجمالي الدخل أو المصروف للفترة حسبما تتطلب أو تسمح به المعايير أو التفسيرات الأخرى مباشرة في حقوق الملكية (معيار المحاسبة الدولي ١ الفقرة ٩٦ (أ)-(ج)، ويسمح معيار المحاسبة الدولي اكذلك أن تكون هذه البنود مع أثر التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء البنود الوحيدة المبينة في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

٤٨ط من أ جل أن يؤكد مجلس معايير المحاسبية الدولية رأيه أن المكاسب والخسائر الإكتوارية هي بنود دخل أو مصروف قرر أن المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب عرضها على شكل بيان للتغيرات في حقوق الملكية يستثني المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية الذين يتصرفون بصفتهم أصحاب حقوق ملكية، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب عنونة هذا البيان " بيان الدخل والمصروف المعترف فيه".

٤٨ي دعمت ردود الفعل من المملكة المتحدة بقوة الخيار المقترح، وقد إنقسمت ردود الفعل من خارج المملكة المتحدة، وكانت الإهتمامات الرئيسية التي تم إبداؤها كما يلي:

(أ) إن الخيار ليس تحسيناً في المفهوم بالمقارنة مع الإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الربح أو الخسارة.

(ب) يحكم الخيار بشكل مسبق على المواضيع المتعلقة بمعيار المحاسبة الدولي ١ التي يجب حلها في المشروع الخاص بإعداد التقارير الحول الدخل الشامل.

(ج) إن إضافة الخيارات للمعايير ليس مرغوباً فيه ويعيق إمكانية المقارنة.

(د) يجب أن لا يشغل مجلس معايير المحاسبة الدولية نفسه بمعيار لمحاسبة الدولي ١٩ قبل إجراء مراجعة شامل للمعيار.

(هـ) من الممكن أن يؤدي الخيار إلى الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية.

(و) يفضل الإعتراف المؤجل على الإعتراف الفوري.

٤٨ك يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولي على أن المكاسب والخسائر الإكتوارية هي بنود دخل ومصروف، إلا أنه يعتقد أنه من السابق لأوانه طلب الإعتراف الفوري بها في الربح أو الخسارة قبل إجراء مراجعة شاملة لكلٍ من محاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وإعداد التقارير حلو الدخل الشامل، والمتطلب بأن المكاسب والخسائر الإكتوارية يجب الإعتراف بها في بيان للدخل والمصروف المعترف به لا يحكم بشكل مسبق على أي من المناقشات التي سيجريها مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن إعداد التقارير حول الدخل الشامل، بل أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يسمح بالإستمرار في معالجة محاسبية تقبلها هيئة وضع معايير وطنية (مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة) الى أن يتم إجراء مراجعة شاملة لمحاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وإعداد التقارير حول الدخل الشامل.

٤٨ل يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك على أن إضافة خيارات للمعايير هي بشكل عام غير مرغوب بها بسبب ما ينجم عن ذلك من عدم إمكانية المقارنة بين المنشآت، على أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ يسمح للمنشأة إختيار *أي* أسلوب منهاجي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية التي نجم عنها إعتراف أسرع من الحد الأدنى الذي يتطلبه المعيار. إلى جانب ذلك يعتمد المبلغ الذي سيتم الإعتراف به بموجب أي أسلوب مؤجل على متى تم تطبيق ذلك الأسلوب لأول مرة، أي متى تبنت المنشأة لأول مرة معيار المحاسبة الدولي ١٩ أو بدأت في خطة منافع محددة، ولذلك توجد إمكانية مقارنة ضئيلة أو لا توجد بسبب الخيارات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ١٩.

٤٨م يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك على أن هناك حاجة لمراجعة أساسية لمحاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، على أنه من المحتمل أن تستغرق هذه المراجعة بعض الوقت لإنجازها، أثناء ذلك يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولي أنه من الخطأ حظر أسلوب للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية إذا كان هذا الأسلوب مقبولاً من قبل هيئة وضع معايير وطنية ويوفر معلومات أكثر شفافية حول تكاليف إدارة خطة منافع محددة.

٤٨ن يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن الخيار الجديد من الممكن أن يؤدي الى الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، على أنه بالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية تتشارك في نفس الأسلوب الأساسي فإنهما يختلفان في عدة نواحي، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم تناول هذه المواضيع الآن، إلى جانب ذلك الخيار هو هذا فقط، وليست كل منشأة مجبرة على التسبب في حدوث هذا الخروج.

٤٨س أخيراً وكما تمت مناقشته أعلاه لا يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن الإعتراف المؤجل هو

أفضل من الإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية، والمبالغ المعترف بها بموجب أسلوب مؤجل غامضة وليست صادقة في تمثيلها، وإدخال أساليب مؤجلة يخلق معياراً معقداً وصعباً.

٤٨ع نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كانت المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تم الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها في الربح أو الخسارة في فترة لاحقة (أي إعادة تدويرها recycled) وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه لا توجد سياسة لإعادة التدوير في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأن إعادة التدوير بشكل عام هو موضوع يجب حله في مشروعه الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل. الى جانب ذلك من الصعب رؤية أساس وطني يمكن بناء عليه إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية، وبناء على ذلك إقترحت مسودة العرض حظر إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تم الإعتراف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٤٨ف دعم معظم المستجيبين عدم إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية، على أن العديد منهم قدموا الحجج لصالح إعادة التدوير للأسباب التالية:

(أ) يجب الإعتراف بجميع الدخل والمصروف في الربح أو الخسارة في وقت ما.

(ب) إن منع إعادة التدوير هو أسلوب جديدة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجب عدم إدخاله قبل مراجعة أساسية لإعداد التقارير حول الدخل الشامل.

(ج) إن منع إعادة التدوير من الممكن أن يشجع وضع إفتراضات إكتوارية مبالغة في التفاؤل.

٤٨ص أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إن معظم البنود بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير الملاية التي هي معترف بها خارج الربح أو الخسارة يعاد تدويرها، ولكن ليس كلها، ولا يتم إعادة تدوير مكاسب وخسائر إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات والموجودات الملموسة، وبناء على ذلك تبقى مسألة إعادة التدوير مفتوحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب إتخاذ قرار عام حول هذا الأمر في سياق هذه التعديلات، وقد إتخذ القرار في هذه التعديلات بعدم إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية بسبب عدم القدرة العملية (البراجمانية) على تحديد أساس مناسب ولا يحكم بشكل مسبق على النقاش الأوسع الذي سيتم في المشروع الخاص بتقديم التقارير حول الدخل الشامل.

٤٨ق أثناء ذلك يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية بإهتمام بعض المستجيبين بأن بعض بنود الدخل أو المصروف لن يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة في أية فترة، وبناء على ذلك طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية الإفصاح عن المبالغ المتراكمة المعترف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به بحيث يستطيع مستخدمو البيانات المالية تقييم أثر هذه السياسة.

٤٨ر أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن منع إعادة التدوير من الممكن أن يؤدي الى سوء الممارسة بوضع إفتراضات مبالغة في التفاؤل، ومن الممكن الإعتراف بتكلفة أقل في الربح أو الخسارة مع الإعتراف بالخسائر الناجمة في بيان الدخل والمصروف المعترف به. أن بعض الإفصاحات الجديدة تساعد في مقابلة هذه الإهتمامات، على سبيل المثال الوصف السردي لأساس معدل العائد المتوقع ومكاسب وخسائر السنوات الخمس. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه بموجب أسلوب إعتراف مؤجل إذا تم استخدام إفتراضات مفرطة في التفاؤل فإنه يتم الإعتراف فوراً بتكلفة أقل في الربح أو الخسارة ويتم الإعتراف بالخسائر الناجمة فقط بالتدريج على مدى السنوات التالية البالغة ١٠–١٥ سنة، والدافع لسوء الممارسة هذا كبير بموجب الإعتراف المؤجل كما هو بموجب الإعتراف الفوري خارج الربح أو الخسارة.

٤٨ش نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك فيما إذا كانت المكاسب والخائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها فوراً في عنصر مستقل لحقوق الملكية وتحويلها للأرباح غير الموزعة في فترة لاحقة، وقد توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه لا يوجد أساس منطقي

لتحويل الأرباح غير الموزعة في فترات لاحقة، وبذلك اقترحت مسودة العرض أن المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها فورا في الأرباح غير الموزعة.

٤٨ت دعمت أغلبية ضئيلة من المستجيبين هذا الإقتراح، وقد كانت الحجج التي قدمت ضد الإعتراف الفوري في الأرباح غير الموزعة كما يلي:

(أ) يجب أن لا يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية متطلبات لعنصر حقوق الملكية الذي يجب أن يتم الإعتراف فيه بالبنود قبل إجراء مراجعة أساسية للموضوع.

(ب) يجب أن تكون الأرباح غير الموزعة الإجمالي المتراكم للربح أو الخسارة ناقصاً المبالغ الموزعة على المالكين.

(ج) أن تقلب المبالغ يعني أن العرض المنفصل سيكون ذا فائدة.

(د) أن أثر التوزيعات بحاجة لأخذه في الإعتبار.

(هـ) إن المكاسب والخسائر الإكتوارية مؤقتة بطبيعتها، وبذلك يجب استثناؤها من الأرباح غير الموزعة.

٤٨ث في المعايير الدولية لإعداد التقارير الملاية العبارة " الأرباح غير الموزعة" retained earnings ليست معرفة، ولم ينقش مجلس معايير المحاسبة الدولية ماذا يجب أن تعني، وبشكل خاص الأرباح غير الموزعة ليست معرفة على أنها الإجمالي المتراكم للربح أو الخسارة ناقصاً المبالغ الموزعة على المالكين. أما بالنسبة لإعادة التدوير تختلف الممارسة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبعض المبالغ المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يطلب عرضها في عنصر منفصل لحقوق الملكية، على سبيل المثال مكاسب وخسائر الصرف للشركات التابعة الأجنبية، وهناك مبالغ أخرى ليست كذلك، على سبيل المثال المكاسب والخسائر من الموجودات المالية المتوفرة للبيع.

٤٨خ لا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه من المناسب إدخال تعريف للأرباح غير الموزعة في سياق هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩، وقد كان الإقتراح في مسودة العرض مبنياً على الإعتبارات العملية. أما بالنسبة لإعادة التدوير لا يوجد أساس منطقي لتحويل المكاسب والخسائر الإكتوارية من عنصر منفصل في حقوق الملكية الى الأرباح غير الموزعة في تاريخ لاحق، وكما تمت مناقشته أعلاه أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية متطلب الإفصاح عن المبلغ المتراكم المعترف به في بيان الدخل والمصروف المعترف به لتزويد المستخدمين بمزيد من المعلومات.

٤٨ذ إن إعتبار إنعكاسات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قدرة المنشأة على إجراء توزيعات على أصحاب حقوق الملكية ليس ضمن إختصاص مجلس معايير المحاسبة الدولية. إلى جانب ذلك لا يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه حتى وإن كانت المكاسب والخسائر الإكتوارية مؤقتة بطبيعتها فإن ذلك يبرر استثناءها من الأرباح غير الموزعة.

٤٨ض أخيراً نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كان يجب أن يطلب من المنشآت اذا تم الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية عند حدوثها إن تعرض بشكل منفصل في الأرباح غير الموزعة مبلغاً مساوياً لأصل أو مطلوب المنفعة المحددة، وهذا العرض يتطلبه معيار إعداد التقارير المالية ١٧، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن هذا العرض لا تتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأي بند آخر مهما كان حجمه أو تقلبه كبيرا، وأن المنشآت تستطيع توفير المعلومات إذا أرادت ذلك، وبناء على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم طلب هذا العرض.

٤٨أأ يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ مبلغ الفائض الذي يمكن الإعتراف به كأصل (" سقف الأصل") بمقدار القيمة الحالية لأية منافع إقتصادية متوفرة للمنشأة على شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيضات في

المساهمات المستقبلية للخطة *وقد نظر مجلس معايير المحاسبة الدولي فيما إذا كان يجب الإعتراف بأثر هذا الحد خارج الربح أو الخسارة إذا كان هو السياسة المحاسبية للمكاسب والخسائر الإكتوارية أو معاملته كتسوية للعناصر الأخرى كتكلفة المنافع المحددة والإعتراف به في الربح أو الخسارة.

٤٨ب‌ب قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن أثر الحد مشابه لمكسب أو خسارة إكتوارية لأنه ينشأ من إعادة قياس المنافع المتوفرة للمنشأة من فائض في الخطة، وبناء على ذلك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه إذا كانت السياسة المحاسبية للمنشأة ستعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية حينما تحدث خارج الربح أو الخسارة فإنه يجب كذلك الإعتراف بالحد خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٤٨ج‌ج دعم معظم المستجيبين هذا الإقتراح، وكانت الحجج المعارضة للإقتراح كما يلي:

(أ) إن التسوية الناجمة من سقف الأصل ليست ناجمة بالضرورة من المكاسب والخسائر الإكتوارية، ويجب عدم معاملتها بنفس الطريقة.

(ب) الإقتراح ليس متسقاً مع معيار إعداد التقارير المالية ١٧ الذي يوزع التغير في الفائض القابل للإسترداد على مختلف الأحداث، وبذلك على مكونات مختلفة لتكلفة المنافع المحددة.

٤٨د‌د يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن التعديل من سقف الأصل ليس ناجماً بالضرورة من المكاسب والخسائر الإكتوارية، وسقف الأصل يفرض بشكل فعال أساس قياس للأصل الذي سيتم الإعتراف به (القيمة الحالية للأموال المستردة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية) يختلف عن الأساس المستخدم لإشتقاق المكاسب والخسائر الإكتوارية والمكونات الأخرى لتكلفة المنفعة المحددة (القيمة العادلة لموجودات الخطة ناقصاً القيمة المتوقعة للوحدة الدائنة لمطلوبات الخطة)، وتنجم التغيرات في الأصل المعترف به من التغيرات في القيمة الحالية للأموال المستردة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية، ومن الممكن أن تنجم هذه التغيرات في أحداث من نفس النوع مثل الأحداث التي تتسبب في المكاسب والخسائر الإكتوارية، على سبيل المثال التغيرات في أسعار الفائدة أو إفتراضات بشأن طول العمر أو بسبب أحداث لا تتسبب في مكاسب وخسائر إكتوارية، على سبيل المثال الأوصياء Trustees الذين يوافقون على إعادة أموال مقابل زيادة المنافع أو قرار للإدارة بتقليص الخطة.

٤٨ه‌ه نظراً لأن سقف الأصل يفرض أساس قياس مختلف للأصل الذي سيتم الإعتراف به فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يعتقد أنه من الممكن تخصيص أثر سقف الأصل لعناصر تكلفة المنفعة المحددة على أساس عدا عن أساس تقديري، وقد أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تأكيد رأيه بأن التسوية الناجمة من الحد الأعلى للأصل يجب بناء على ذلك اعتبار أنها إعادة قياس ومماثلة للربح أو الخسارة الإكتوارية، وهذه المعالجة لها كذلك المنافع التالية: (أ) أنها بسيطة. (ب) تعطي معلومات شفافة لأن تكلفة وعد المنفعة المحددة (أي تكاليف الخدمة وتكلفة الفائدة) تبقى بدون أن تتأثر بتمويل الخطة.

* يشمل الحد كذلك المكاسب والخسائر الإكتوارية غير المعترف بها وتكاليف الخدمة السابقة.

تكلفة الخدمة السابقة (الفقرات ٩٦ – ١٠١ من المعيار)

٤٩ اشتملت مسودة العرض إي ٥٤ على معالجتين بديلتين لتكلفة الخدمة السابقة، وقد كان الأسلوب الأول مماثلاً للأسلوب المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم (الإطفاء للموظفين الحاليين والإعتراف الفوري للموظفين السابقين)، وكان الأسلوب الثاني هو الإعتراف الفوري بكافة تكلفة الخدمة السابقة.

٥٠ يورد أولئك الذين يدعمون الأسلوب الأول الحجج التالية:

(أ) تقوم المنشأة بإدخال أو تحسين منافع الموظفين للموظفين الحاليين من أجل توليد منافع اقتصادية مستقبلية على شكل معدل استبدال منخفض للموظفين وإنتاجية محسنة وطلبات منخفضة للزيادة في التعويضات النقدية وإمكانيات محسنة لاجتذاب موظفين مؤهلين إضافيين؛

(ب) بالرغم من أنه قد لا يكون من الممكن تحسين المنافع للموظفين الحاليين بدون تحسين المنافع للموظفين السابقين كذلك فإنه سيكون من غير العملي تقييم المنافع الاقتصادية الناجمة لمنشأة والفترة التي ستتدفق على مداها هذه المنافع للمنشأة؛ و

(ج) إن الإعتراف الفوري أسلوب متطرف جداً، كما أنه سيكون له نتائج اجتماعية غير مرغوب بها لأنه سيعيق الشركات عن تحسين منافعها.

٥١ يورد أولئك الذين يؤيدون الإعتراف الفوري لكافة تكلفة الخدمة السابقة الحجج التالية:

(أ) إن إطفاء تكلفة الخدمة السابقة لا يتفق مع النظرة إلى منافع الموظفين على أنها تبادل بين المنشأة وموظفيه عن الخدمات التي قدمت: تتعلق تكلفة الخدمة السابقة بالأحداث السابقة وتؤثر على الإلتزام الحالي لصاحب العمل الناجم من الخدمة السابقة للموظفين، وبالرغم من أنه يمكن للمنشأة تحسين المنافع توقعاً لمنافع مستقبلية فإنه يوجد إلتزام ويجب الإعتراف به؛

(ب) إن الإعتراف المؤجل للإلتزام يقلل من إمكانية المقارنة، والمنشأة التي تحسن بأثر رجعي المنافع المتعلقة بالخدمة السابقة ستبلغ عن إلتزامات أقل من المنشأة التي منحت منافع مماثلة في تاريخ أبكر، ومع ذلك كلاهما عليه إلتزامات متماثلة، كذلك يشجع الإعتراف المؤجل المشاريع على زيادة التقاعد بدلاً من الرواتب ؛

(ج) لا تعطي تكلفة الخدمة السابقة المنشأة سيطرة على مورد وهكذا لا تلبي تعريف *الإطار*" للأصل، وبناء على ذلك ليس من المناسب تأجيل الإعتراف بالمصروف؛ و

(د) لا يحتمل وجود علاقة وثيقة بين التكلفة – المقياس الوحيد المتوفر لأثر التعديل – وأية منافع ذات علاقة على شكل ولاء زائد.

٥٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم تم الإعتراف بالخدمة السابقة للموظفين الحاليين كمصروف بشكل منتظم على مدى الأعمار العاملة المتبقية المتوقعة للموظفين المعنيين، وبالمثل بموجب الأسلوب الأول الوارد في مسودة العرض إي ٥٤ كان سيتم إطفاء تكلفة الخدمة السابقة على مدى معدل الأعمار العاملة المتبقية المتوقعة للموظفين المعنيين، على أن مسودة العرض إي ٥٤ اقترحت كذلك أنه يجب أن تنتهي الفترة المنسوبة لتكلفة الخدمة الحالية عندما لا يعود حق الموظف بإستلام المنافع الهامة بموجب

الخطة مشروطاً بمزيد من الخدمة، وقد شعر بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أن هذين الحكمين غير متسقين.

٥٣ في ظل التعليقات التي تم استلامها توصل المجلس إلى أنه يجب إطفاء تكلفة الخدمة السابقة على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المعدلة مكتسبة لأنه:

(أ) عندما تصبح المنافع مكتسبة فإن من الواضح وجود إلتزام يجب الإعتراف به؛ و

(ب) بالرغم من أن المنافع غير المكتسبة تتسبب في نشوء إلتزام فإن أي أسلوب لإسناد المنافع غير المكتسبة لفترات فردية هو بالضرورة إعتباطي، وعند تحديد كيفية تكوين هذا الإلتزام فإنه لا يوجد أسلوب مفرد يتفوق على كافة الأساليب الأخرى.

٥٤ يقول البعض أنه يجب استخدام أسلوب "النطاق" لتكلفة الخدمة السابقة لأن استخدام معالجة محاسبية مختلفة لتكلفة الخدمة السابقة وليس للمكاسب والخسائر الإكتوارية قد يخلق فرصة توازن محاسبي، على أن غرض "الشريط" هو التعامل مع عدم الدقة الحتمية في قياس إلتزامات المنافع المحددة، وتنجم تكلفة الخدمة السابقة من قرار الإدارة وليس من عدم تأكيد متأصل في القياس، وتبعاً لذلك رفض المجلس أسلوب "النطاق" لتكلفة الخدمة السابقة.

٥٥ رفض المجلس الإقتراحات التالية:

(أ) وجوب الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة (كما هو بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم) على مدى فترة أقل حيث تزود تعديلات الخطة المنشأة بمنافع اقتصادية على مدى تلك الفترة القصيرة: على سبيل المثال عندما كان يتم إجراء تعديلات الخطة بشكل منتظم بيَّن معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه من الممكن الإعتراف بالتكلفة الإضافية كمصروف أو دخل بشكل منتظم على مدى الفترة حتى التعديل التالي المتوقع في الخطة، ويعتقد المجلس أن الإفتراضات الإكتوارية يجب أن تعطي مجالاً لمثل هذه التعديلات المنتظمة في الخطة، وأن الفروقات التالية بين الزيادة المفترضة والزيادة الفعلية هي مكاسب أو خسائر إكتوارية، وليست تكلفة خدمة سابقة ؛

(ب) يجب الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على مدى العمر المتبقي المتوقع للمشاركين إذا كان جميع أو معظم المشاركين غير عاملين، ويعتقد المجلس أنه ليس من الواضح أن تكلفة الخدمة السابقة ستؤدي إلى منافع اقتصادية للمنشأة على مدى تلك الفترة ؛ و

(ج) حتى إذا تم الإعتراف بشكل عام بتكلفة الخدمة السابقة على أساس متأخر فإنه يجب عدم الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة فوراً (مثل متطلب جدي لمساواة أعمار التقاعد للرجال والنساء) أو من قرارات للأمناء الذين لا تسيطر أو تؤثر عليهم إدارة المنشأة، وقد قرر المجلس أن هذا التمييز لن يكون عملياً.

٥٦ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أي أساس لقيام المنشأة بإطفاء رصيد تكلفة الخدمة السابقة الذي لم يتم الإعتراف به، وقد وافق المجلس على أن أي أسلوب إطفاء هو اعتباطي وقرر طلب الإطفاء بطريقة القسط الثابت، حيث أن ذلك هو أبسط أسلوب للتطبيق والفهم، ولزيادة إمكانية المقارنة قرر المجلس طلب أسلوب مفرد وعدم السماح بأساليب بديلة مثل الأساليب التي تخصص:

(أ) مبلغاً متساوياً لتكلفة الخدمة السابقة لكل سنة متوقعة من خدمة الموظف؛ أو

(ب) تكلفة الخدمة السابقة لكل فترة بالتناسب مع إجمالي الرواتب المقدرة في تلك الفترة.

تؤكد الفقرة ٩٩ أن برنامج الإطفاء لم يتم تعديله للتغيرات اللاحقة في معدل العمر العامل المتبقي ما لم يكن هناك تقليص أو تسوية.

٥٧ خلافاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم يعالج معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد تكلفة الخدمة السابقة للموظفين الحاليين بشكل مختلف عن المكاسب الإكتوارية، وهذا يعني أنه يمكن تمويل بعض تحسينات المنافع من المكاسب الإكتوارية التي لم يتم الإعتراف بها بعد في البيانات المالية، ويقول البعض أن تكلفة الخدمة السابقة الناجمة يجب عدم الإعتراف بها للأسباب التالية:

(أ) لا تلبي تكلفة التحسينات تعريف *الإطار*" للمصروف، حيث لا يوجد تدفق صادر أو نضوب لأي أصل تم الإعتراف به في السابق في الميزانية العمومية؛ و

(ب) في بعض الحالات قد تكون تحسينات المنافع قد منحت فقط بسبب المكاسب الإكتورابة.

قرر المجلس طلب نفس المعاملة المحاسبية لكافة تكاليف الخدمة السابقة (أي الإعتراف على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المعدلة مكتسبة) سواء كانت أو لم تكن ممولة من المكسب الإكتواري الذي تم الإعتراف به في الميزانية العمومية للمنشأة.

٥٨ قال بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب أن يكون الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية محدوداً إذا كان هنالك تكلفة خدمة سابقة غير مطفأة، وقد رفض المجلس هذا الإقتراح لأنه يدخل مزيداً من التعقيد مقابل منفعة محدودة. بمنع معلقون أخرون الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية المخصصة لتحسينات المنافع المستقبلية، على أن المجلس يعتقد أنه إذا أدخل هذا التخصيص في الأحكام الرسمية (أو البناءة) للخطة فإنه يجب إدخال تحسينات المنافع في الإفتراضات الإكتوارية، وفي حالات أخرى لا توجد صلة كافية بين المكاسب الإكتوارية وتحسينات المنافع لتبرير معالجة استثنائية.

٥٩ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم معالجة الميزانية العمومية لتكلفة الخدمة السابقة، ويقول البعض أنه يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة فوراً كإضافة للإلتزام وكأصل (مصروف مدفوع مقدماً) على أساس أن الإعتراف المؤجل للإلتزام يعادل الإلتزام مقابل الأصل (تكلفة خدمة سابقة غير مطفأة) الذي لا يمكن استخدامه لتسوية الإلتزام، على أن المجلس قرر أنه يجب أن تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة للموظفين الحاليين كإضافة إلى الإلتزام بشكل تدريجي على مدى فترة للأسباب التالية:

(أ) لا تعطي تكلفة الخدمة السابقة للمنشأة سيطرة على مورد وهكذا فهي لا تلبي تعريف "الإطار" للأصل؛

(ب) قد يتسبب العرض المنفصل لإلتزام ومصروف مدفوع مقدماً في إرباك المستخدمين؛ و

(ج) بالرغم من أن المنافع غير المكتسبة تتسبب في نشوء إلتزام فإن أي أسلوب لإسناد المنافع غير المكتسبة لفترات فردية هو بالضرورة اعتباطي، وعند تحديد كيف يتكون هذا الإلتزام فإنه لا يوجد أسلوب مفرد أفضل من كافة الأساليب الأخرى.

٦٠ ظهر معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه يعامل تعديلات الخطة التي تخفض المنافع على أنها تكلفة خدمة سابقة سالبة (أي الإطفاء للموظفين الحاليين، الإعتراف الفوري للموظفين السابقين)، على أن البعض يقول أن هذا ينجم عنه الإعتراف بالدخل المؤجل الذي يتعارض مع "الإطار"، كما يقولون أيضا أنه يوجد هنالك فقط تمييز بين التعديلات التي يجب معالجتها بهذه الطريقة والتقليصات والتسويات، وكذلك اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ ما يلي:

(أ) تعديلات الخطة هي:

(١) تقليص إذا كان التعديل يقلل منافع الخدمة المستقبلية؛ و

(٢) تسوية إذا كان التعديل يقلل منافع الخدمة السابقة؛ و

(ب) يجب الإعتراف بأي مكسب أو خسارة من التقليص أو التسوية فورا عندما يحدث التقليص أو التسوية.

٦١ قال بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه تجب معالجة مثل هذه "التعديلات السالبة في الخطة" على أنها تكلفة خدمة سابقة سالبة وذلك بالإعتراف بها على أنها دخل مؤجل وإطفائها في بيان الدخل على مدى الأعمار العاملة للموظفين المعنيين، وأساس هذا الرأي هو أن التعديلات "السالبة" تقلل من معنويات الموظفين بنفس الطريقة التي ترفع بها التعديلات "الموجبة" المعنويات، كذلك تتجنب المعالجة المتسقة المساوئ التي قد تحدث إذا استطاعت المنشأة تحسين المنافع في فترة واحدة (والإعتراف بالمصروف الناتج على مدى فترة موسعة)، وبعد ذلك تخفيض المنافع (والإعتراف بالدخل الناجم فورا)، وقد وافق المجلس على هذا الرأي، وبناء على ذلك يعالج معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كلاً من تعديلات الخطة "الموجبة" و"السالبة" بنفس الطريقة.

٦٢ إن التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة السالبة والتقليصات هام إذا:

(أ) تم إطفاء مبلغ مادي من تكلفة الخدمة السابقة السالبة على مدى فترة طويلة (وهذا غير محتمل حيث أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب إطفاء تكلفة الخدمة السابقة السالبة حتى الوقت الذي يتم فيه اكتساب هذه المنافع (المخفضة) المتعلقة بالخدمة السابقة)؛ أو

(ب) وجدت تكلفة خدمة سابقة أو مكاسب إكتوارية غير معترف بها، وبالنسبة للتقليصات سيتم الإعتراف بها في الحال، بينما لن تتأثر مباشرة بتكلفة الخدمة السابقة السالبة.

يعتقد المجلس أنه من غير المحتمل أن يكون للتمييز بين تكلفة الخدمة السابقة السالبة والتقليصات أي تأثير هام من الناحية العملية، وأن أية محاولة للتعامل مع الحالات الإستثنائية سينجم عنه تعقيد زائد.

الإعتراف والقياس: الحد الأدنى للإلتزام الإضافي

٦٣ نظر المجلس فيما إذا كان يجب عليه أن يطلب من المنشأة الإعتراف بحد أدنى من الإلتزام الإضافي حيث:

(أ) الإلتزام الفوري لمنشأة إذا أوقف خطة في تاريخ الميزانية العمومية سيكون أكبر من القيمة الحالية للإلتزام التي كان سيعترف به خلافاً لذلك في الميزانية العمومية؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف المكتسبة تستحق الدفع في التاريخ الذي يترك فيه الموظف المنشأة، وتبعاً لذلك وبسبب أثر الخصم ستكون القيمة الحالية للمنفعة المكتسبة أكبر إذا ترك الموظف مباشرة بعد تاريخ الميزانية العمومية مما لو أكمل الموظف الفترة المتوقعة للخدمة ؛ أو

(ج) القيمة الحالية للمنافع المكتسبة تزيد عن المبلغ الإلتزام الذي كان سيتم خلافا لذلك الإعتراف به في الميزانية العمومية، ومن الممكن أن يحدث هذا عندما يتم اكتساب نسبة كبيرة من المنافع بشكل كامل ولم تعترف المنشأة بالخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة.

٦٤ يتوقف أحد الأمثلة على متطلب إعتراف المنشأة بحد أدنى من المسؤولية الإضافية في المعيار الأمريكي ٨٧ "*محاسبة أصحاب العمل للتقاعدات*": الحد الأدنى من المسؤولية مبني على الرواتب الحالية ويستثنى أثر تأجيل تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الإكتوارية، وإذا زاد الحد الأدنى من المطلوب عن الإلتزام الذي تم قياسه على أساس الراتب العادي المتوقع (مع إعتراف مؤجل لدخل مصروف معين) فإنه يتم الإعتراف بالفائض كأصل غير ملموس (لا يزيد عن مبلغ أي تكلفة لخدمة سابقة غير مطفأة، مع خصم أي فائض آخر مباشرة من حقوق الملكية)، وكحد أدنى من المطلوب الإضافي.

٦٥ يعتقد المجلس أن هذه القياسات الإضافية للإلتزام من المحتمل أن تسبب الارتباك ولا توفر المعلومات المناسبة، كما أنها تتعارض مع فرضية المنشأة المستمرة في "*الإطار*" وتعريفه للإلتزام، ولا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد الإعتراف بحد أدنى من الإلتزام الإضافي، وبعض الظروف المعينة التي تمت مناقشتها في الفقرتين السابقتين قد تتسبب في نشوء إلتزامات طارئة تتطلب الإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*".

أصول الخطة (الفقرات ١٠٢ – ١٠٧ من المعيار)

٦٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد صراحة وجوب الإعتراف بالتزامات المنافع المحددة كالتزام بعد خصم أصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسوية الإلتزامات مباشرة (انظر الفقرة ٥٤ من المعيار)، وهذا أمر واسع الإنتشار ومن المحتمل أنه ممارسة عالمية، ويعتقد المجلس أن أصول الخطة تخفض (ولكنها لا تطفئ) إلتزام المنشأة وينجم عنها صافي إلتزام مفرد، وبالرغم من أن عرض صافي الإلتزام هذا كمبلغ مفرد في الميزانية العمومية يختلف في مفهومه عن التقاص بين الأصول والإلتزامات المنفصلة فقد قرر المجلس عند إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٩ في عام ١٩٩٨ أن تعريف أصول الخطة يجب أن يكون متوافقاً مع مقياس التقاص في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*"، ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن الأصل المالي والإلتزام المالي يجب إجراء تقاص بينهما والإبلاغ عن صافي المبلغ في الميزانية العمومية عندما:

(أ) يكون للمنشأة حق قابل للفرض قانونياً لإجراء تقاص للمبالغ المعترف بها ؛ و

(ب) تنوي المنشأة إجراء التسوية على أساس الصافي أو تحقيق الأصل وتسوية الإلتـزام فـي نفـس الوقت.

٦٧ عرف معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل عام ١٩٩٨) أصول الخطة أنها أصول (بإستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة عن المنشأة المقدمة للتقارير) تحتفظ بها الوحدة (صندوق) وتحقق كافة الشروط التالية:

(أ) الوحدة منفصلة قانونياً عن المنشأة المقدمة للتقارير ؛

(ب) يتم استخدام الأصول فقط لتسوية إلتزامات منافع الموظفين، وهي ليست متوفرة لدائني المنشأة، ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة (أو يمكن إعادتها إلى المنشأة فقط إذا كانت الأصول الباقية للصندوق كافية لتلبية إلتزامات الخطة)؛ و

(ج) إلى المدى الذي توجد فيه أصول كافية في الصندوق لا يكون للمنشأة إلتزام قانوني أو بنّاء لدفع منافع الموظفين مباشرة.

٦٧أ عند إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٩ في عام ١٩٩٨ نظر المجلس فيما إذا كان تعريف أصول الخطة يجب أن يشمل شرطاً رابعاً: عدم سيطرة المنشأة على الصندوق، وتوصل المجلس إلى أن السيطرة ليست مناسبة لتحديد ما إذا كانت الأصول في صندوق تخفض من إلتزام المنشأة.

٦٨ استجابة للتعليقات على مسودة العرض أي ٥٤ قرر المجلس تعديل تعريف أصول الخطة لاستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة من المنشأة المقدمة للتقارير، وإذا لم يتم إجراء ذلك يمكن أن تخفض المنشأة إلتزاماتها وزيادة حقوق الملكية فيه بإصدار أدوات حقوق ملكية غير قابلة للتحويل لخطة منافع محددة.

أصول الخطة – التعريف المعدل المعتمد في عام ٢٠٠٠

٦٨أ في عام ١٩٩٩ بدأ المجلس في مشروع محدود النطاق للنظر في محاسبة الأصول التي يحتفظ بها صندوق يفي بالجزأين (أ)، (ب) من التعريف الوارد في الفقرة ٦٧ أعلاه، ولكن لا يفي بالشرط (ج) لان المشروع يحتفظ بإلتزام قانوني او بناء لدفع المنافع مباشرة، ولم يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل عام ١٩٩٨) الأصول التي تحتفظ بها هذه الصناديق.

٦٨ب نظر المجلس في أسلوبين رئيسين لهذه الصناديق :

(أ) أسلوب "**الصافي**" – تعترف المنشأة بكامل إلتزامها كمطلوب بعد خصم القيمة العادلة للأصول التي يحتفظ بها الصندوق ؛ و

(ب) أسلوب "**إجمالي**" – تعترف المنشأة بكامل إلتزامها كمطلوب، ويعترف بحقه في تعويض من الصندوق كأصل منفصل.

٦٨ج قدم مؤيدا أسلوب "الصافي": واحدا أو اكثر من الحجج التالية:

(أ) إن العرض الإجمالي سيكون مضللا للأسباب التالية:

(١) حيث يتم تلبية الشرطين أ، ب في التعريف في الفقرة ٦٧ أعلاه لا تسيطر المنشأة على الأصول التي يحتفظ بها الصندوق؛ و

(٢) حتى ولو احتفظت المنشأة بإلتزام قانوني لدفع مبلغ المنافع بكامله مباشرة فإن هذا الإلتزام القانوني هو أمر متعلق بالشكل لا بالجوهر.

(ب) إن العرض الإجمالي سيكون تغييرا غير ضروري عن الممارسة الحالية التي تسمح بشكل عام بعرض صافي، وسيدخل تعقيدا زائدا في المعيار وللمنفعة المحدودة للمستخدمين إذا أخذنا في الاعتبار إن الفقرة ١٢٠ (ج) تتطلب الإفصاح عن المبالغ الإجمالية ؛

(ج) قد يؤدي أسلوب الإجمالي إلى صعوبات في القياس بسبب التفاعل مع الشريط البالغ ١٠% للإلتزام.

(١) إحدى الإمكانيات هي قياس الأصول بالقيمة العادلة، مع الإعتراف في الحال بكافة التغيرات في القيمة العادلة، وقد يبدو هذا غير متسق مع معاملة أصول الخطة لان التغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة هي أحد أجزاء المكاسب والخسائر الإكتوارية التي يطبق عليها الشريط بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩، وبكلمات أخرى يحرم هذا الأسلوب المشاريع من فرصة التقاص بين مكاسب وخسائر الأصول ومكاسب وخسائر الإلتزامات.

(٢) الإمكانية الثانية هي تأجيل التغيرات في القيمة العادلة للأصول إلى المدى الذي توجد فيه مكاسب وخسائر إكتوارية غير معترف بها من الإلتزامات، على أن المبلغ المسجل للأصول لن يكون له عندئذ معنى قابلا للوصف، ومن المحتمل أن يتطلب ذلك أيضا قواعد معقدة واعتباطية لمطابقة مكاسب وخسائر الأصول مع مكاسب وخسائر الإلتزام.

(٣) الإمكانية الثالثة هي قياس الأصول بالقيمة العادلة، ولكن تجميع التغيرات في القيمة العادلة مع المكاسب والخسائر الإكتوارية للإلتزام، وبكلمات أخرى ستتم معاملة الأصول بنفس الطريقة كأصول للخطة، فيما عدا أن عرض الميزانية العمومية سيكون على أساس الإجمالي وليس الصافي، على أن هذا يعني أن التغيرات في القيمة العادلة للأصول من الممكن أن تؤثر على قياس الإلتزام ؛ و

(د) من المحتمل أن ينظر إلى أسلوب الصافي انه مماثل لمعالجة الإلتزامات الجماعية والفردية بموجب الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولية ٣٧، وتعترف المنشأة بمخصص لذلك الجزء من الإلتزام الذي يحتمل أن يكون له تدفق صادر للموارد التي تتضمن المنافع الاقتصادية، وتتم معالجة الجزء من الإلتزام الذي يتوقع تلبيته من قبل أطراف أخرى كالتزام طارئ.

٦٨د أوصى مؤيدا أسلوب الإجمالي بهذا الأسلوب لسبب واحد أو اكثر مما يلي:

(أ) تعطي الفقرة ٦٦ أعلاه تفسيرا لعرض إلتزامات منافع محددة مطروحا منها أصول الخطة، ويركز التفسير على ما إذا كانت التقاص مناسبا، ويركز الجزء (ج) من تعريف عام ١٩٩٨ على التقاص، وهذا يوحي أن الأصول التي تلبي الجزأين أ، ب من التعريف ولكن لا تلبي الجزء ج من التعريف تجب معالجتها بنفس الطريقة كأصول للخطة لأغراض الإعتراف والقياس، ولكن يجب بيانها كإجمالي في صدر الميزانية العمومية بدون تقاص؛

(ب) إذا سمح بالتقاص عندما يتم تلبية الشروط (ج) فإن هذا سيبدو كمعادل للسماح بالعرض الصافي "لسند إبطال جوهري" (in-substance defeasance) وبحالات أخرى مشابهة يسير فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ صراحة إلى أن التقاص غير مناسب، وقد فض المجلس "سند الإبطال الجوهري" للأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التطبيقات الإرشادية فقرة ٥٩) ولا

يوجد سبب واضح للسماح به في محاسبة خطط المنافع المحددة، وفي هذه الحالات تحتفظ المنشأة بالتزام يجب الإعتراف به كالتزام، وحق المنشأة في التعويض من الخطة هو مصدر المنافع الاقتصادية التي يجب الإعتراف بها كأصل، ويسمح التقاص إذا تم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢؛

(ج) قرر المجلس في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ طلب عرض إجمالي للتعويضات المتعلقة بالمخصصات بالرغم من أن ذلك لم يكن ممارسة عامة، ولا يوجد سبب لطلب معالجة مختلفة لمنافع الموظفين؛

(د) بالرغم من أن البعض يعتقد أن أسلوب "الإجمالي" يتطلب أن تعترف المنشأة بالأصول التي هي ليست تحت سيطرته فإن الأخرين يعتقدون أن هذا الرأي ليس صحيحا، ويتطلب أسلوب الإجمالي أن تعترف المنشأة بأصل يمثل حقه في استلام التعويض من الصندوق الذي يحتفظ بهذه الأصول، وهو لا يتطلب أن تعترف المنشأة بالأصول الضمنية للصندوق ؛

(هـ) في الخطة التي فيها تلبي أصول الخطة التعريف المعتمد في عام ١٩٩٨ المطالبة الأولى للموظفين تكون ضد الصندوق– وليس لديهم مطالبة ضد المنشأة إذا كانت هناك أصول كافية في الصندوق، وفي رأي البعض حقيقة وجوب أن تكون مطالبة الموظفين الأولى ضد الصندوق هي اكثر من مجرد فرق في الشكل – فهي تغير جوهر الإلتزام؛ و

(و) من الممكن إعتبار خطط المنافع المحددة بموجب التفسير رقم ١٢ "*توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص*" أنها وحدات ذات غرض خاص تسيطر عليها المنشأة ويجب عليه توحيدها، وحيث أن مقياس التقاص في معيار المحاسبة الدولي ١٩ يتفق مع معايير المقاصة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى فإنه من غير المهم نسبيا ما إذا كانت خطة التقاعد يتم توحيدها في الحالات التي يتأهل فيها الإلتزام وأصول الخطة للتقاص، وإذا تم عرض الأصول كتنزيل من إلتزامات المنافع ذات العلاقة في الحالات التي يتم فيها تحقيق الشرط (ج) فإنه قد يصبح من المهمة تقييمه ما إذا كان يجب على المنشأة توحيد الخطة.

٦٨هـ يجادل البعض أنه يجب السماح بأسلوب "الصافي" عندما تحتفظ المنشأة بالتزام لدفع مبلغ المنافع بكامله مباشرة، ولكن من غير المحتمل اعتبار أن يكون للإلتزام أي تأثير جوهري من الناحية العملية، وقد توصل المجلس إلى انه لن يكون من العملي وضع إرشادات من هذا النوع ليتم تطبيقها بأسلوب منسق.

٦٨و نظر المجلس كذلك في إمكانية تبني "العرض المرتبط" (Linked presentation) الذي يتطلبه معيار تقديم التقارير المالية البريطاني رقم ٥ "*الإبلاغ عن جوهر العمليات*" لتمويل بدون حق الرجوع، وبموجب معيار تقديم التقارير المالية رقم ٥ تعرض الميزانية العمومية كلا من إجمالي مبلغ الأصل، وكتنزيل مباشر الدين بدون حق الرجوع، وقد قال مؤيدو هذا الأسلوب أن تصوير الصلة الوثيقة بين الأصول والإلتزامات ذات العلاقة بدون التنازل عن المتطلبات العامة للمقاصة، ويجادل معارضوا العرض المرتبط انه يخلق نوعا من عرض الميزانية العمومية لم تستخدمه لجنة معايير المحاسبة الدولية في السابق وقد يسبب الارتباك، وقرر المجلس عدم استخدام العرض المرتبط.

٦٨ز توصل المجلس إلى أن عرض "الصافي" مبرر حيث توجد قيود (بما في ذلك القيود التي تنطبق على إفلاس المنشأة المقدمة للتقارير) على استخدام الأصول بحيث يمكن استخدام الأصول فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وتبعا لذلك قرر المجلس تعديل تعريف أصول الخطة الوارد في الفقرة ٦٧ أعلاه وذلك من خلال:

(أ) التأكيد على أنه يجب أن لا تتوفر لدائني المنشأة إمكانية الوصول إلى الأصول التي يحتفظ بها الصندوق حتى في حالة إفلاس المنشأة المقدمة للتقارير؛ و

(ب) حذف الشرط (ج) بحيث لا يمنع وجود إلتزام قانوني أو بناء لدفع منافع الموظفين مباشرة دون عرض "الصافي"، وتعديل الشرط (ب) للسماح بشكل صريح للصندوق بتعويض المنشأة عن دفع منع منافع الموظفين طويلة الأجل.

٦٨ح عندما تحتفظ المنشأة بإلتزام مباشر للموظفين يعترف المجلس أن عرض الصافي لا يتسق مع متطلبات عدم الإعتراف للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومع متطلبات التقاص في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، على أنه في رأي المجلس تخلق القيود على استخدام الأصول صلة قوية بشكل كاف مع إلتزامات منافع الموظفين بحيث أن عرض الصافي مناسب اكثر من العرض الإجمالي حتى ولو احتفظت المنشأة بإلتزام مباشر للموظفين.

٦٨ط يعتقد المجلس أن هذه القيود فريدة بالنسبة لخطط منافع الموظفين، ولا تقصد السماح لعرض الصافي هذا للإلتزامات الأخرى إذا لم يتم تلبية الشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، وتبعا لذلك يشير الشرط (أ) في التعريف الجديد لسبب وجود الصندوق، ويعتقد المجلس أن قيدا احتياطيا من هذا النوع هو الطريقة العملية الوحيدة للسماح باستثناء عملي لمقاييس المقاصة العامة للجنة معايير المحاسبة الدولية بدون السماح بتوسعة غير مقبولة لهذا الاستثناء لحالات أخرى.

٦٨ي في بعض الخطط الموجودة في بعض البلدان يحق للمنشأة استلام تعويض لمنافع الموظفين من صندوق منفصل، إلا أن الصندوق يستطيع تأخير استلام التعويض حسب تقديره أو المطالبة بأقل من التعويض الكامل، ويقول البعض أن عنصر التقدير هذا يضعف الصلة بين المنافع والتعويض إلى حد كبير بحيث أن عرض الصافي ليس مبررا، وهم يعتقدون ان تعريف أصول الخطة يجب أن يستثنى الأصول التي تحتفظ بها مثل هذه الصناديق وأنه يجب استخدام أسلوب الإجمالي في مثل هذه الحالات، وتوصل المجلس إلى أن الصلة بين المنافع والتعويض قوية بشكل كاف في مثل هذه الحالات بحيث أن، أسلوب الصافي لا زال مناسبا.

٦٨ك ثم وضع اقتراح المجلس لتوسعة تعريف أصول الخطة في مسودة العرض إي ٦٧ "*أصول خطة التقاعد*" التي نشرت في يوليو ٢٠٠٠، وقد دعمت الأغلبية العظمى للمستجيبين لمسودة العرض إي ٦٧ هذا الاقتراح.

٦٨ل اقترح عدد من المستجيبين لمسودة العرض إي ٦٧ توسعة أخرى للتعريف ليشمل بوالص تأمين معينة لها تأثير اقتصادي مماثل على الصناديق التي تتأهل أصولها كأصول للخطة بموجب التعريف المعدل المقترح في مسودة العرض إي ٦٧، وتبعا لذلك قرر المجلس توسعة تعريف أصول الخطة ليشمل بوالص تأمين معينة مؤهلة) تلبي نفس الشروط مثل أصول الخطة الأخرى، وقد تم تنفيذ هذه القرارات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ المعدل والذي اعتمده المجلس في أكتوبر ٢٠٠٠.

أصول الخطة: القياس

٦٩ يبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه يتم تقييم أصول الخطة بالقيمة العادلة إلا أنه لم يعرف القيمة العادلة، على أن معايير محاسبة دولية أخرى تعرف القيمة العادلة أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل مقابله أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تجارية صرفة"، وقد يعني هذا ضمنا أنه لا يتم إجراء خصم للتكاليف المقدرة اللازمة لبيع الأصل (بكلمات أخرى هذه هي قيمة

متوسطة للسوق بدون تعديل لتكاليف المعاملة)، على أن البعض يقول أنه يجب على الخطة في النهاية التصرف في الأصول لدفع المنافع، وبناء على ذلك توصل المجلس في مسودة العرض أي ٥٤ الى انه يجب قياس أصول الخطة بقيمة السوق، وقد تم تعريف قيمة السوق كما في معيار المحاسبة الدولي ٢٥ – "*محاسبة الإستثمارات*"* أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في سوق نشط.

٧٠ •• بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أن اقتراح قياس أصول الخطة بقيمة السوق لن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*إندماج الأعمال*"†، ومع قياس الأصول المالية كما هو مقترح في ورقة النقاش "محاسبة الأصول المالية والإلتزامات المالية" التي نشرتها اللجنة التوجيهية للأدوات المالية التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولي في مارس ١٩٩٧، وبناء على ذلك قرر المجلس أنه يجب قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة.

٧١ يقول البعض أن الاهتمام بالتقلب في الربح في التقارير تجب مواجهته بالسماح للمشاريع أو الطلب منها قياس أصول الخطة بقيمة ذات علاقة بالسوق تعكس التغيرات في القيمة العادلة على مدى فترة اعتباطية مثل خمس سنوات، ويعتقد المجلس أن استخدام قيم ذات علاقة بالسوق سيضيف تعقيداً مفرطاً وغير ضروري وأن دمج أسلوب "النطاق" مع المكاسب والخسائر الإكتوارية مع إعتراف مؤجل خارج "النطاق" كاف للتعامل مع الإهتمامات حول التقلب.

٧٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه عندما كان يتم قياس القيم العادلة بخصم التدفقات النقدية المستقبلية كان معدل العائد يعكس متوسط معدل إجمالي الدخل (الفائدة وأرباح الأسهم والزيادة في القيمة) الذي يتوقع الحصول عليه من أصول الخطة أثناء الفترة الزمنية حتى يتم دفع المنافع، ولم يكن واضحاً ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم يسمح بحرية الإختيار بين قيم السوق والتدفقات النقدية المخصومة، أو ما إذا كان من الممكن استخدام التدفقات النقدية المخصومة فقط عندما لا تتوفر القيمة السوقية، وقد قرر المجلس أنه يجب قياس أصول الخطة بأساليب مثل خصم التدفقات النقدية المستقبلية فقط عندما لا تتوفر القيمة السوقية.

٧٣ يعتقد البعض أنه يجب قياس أصول الخطة على الأساس التالي الذي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي ٢٥ "*محاسبة الإستثمارات*"* :

(أ) يتم تسجيل الإستثمارات طويلة الأجل في الميزانية العمومية إما بالتكلفة أو بالمبالغ المعاد تقييمها أو في حالة الأسهم بالتكلفة أو القيمة السوقية محددة على أساس محفظة أيهما أقل، ويتم تخفيض المبلغ المسجل للإستثمار طويل الأجل للإعتراف بإنخفاض عدا عن كونه مؤقتاً في قيمة الاستثمار؛ و

(ب) يتم تسجيل الاستثمارات الحالية في الميزانية العمومية إما بالقيمة السوقية أو بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.

رفض المجلس هذا الأساس لأنه لا يتفق مع الأساس المستخدم لقياس الإلتزامات ذات العلاقة.

٧٤ قرر المجلس أنه يجب أن يكون هناك أساس مختلف لقياس الإستثمارات التي لها قيمة استرداد ثابتة

* تم استبدال المعيار ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" و المعيار ٤٠ "*الإستثمار في العقارات*".
† تم سحب معيار المحاسبة الدولي٢٢ واستبداله بمعايير الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ " إندماج الأعمال ".

تماثل إلتزامات الخطة أو أجزاء محددة منها، ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "*المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد*" أن يتم قياس هذه الإستثمارات على أساس تكلفة مطفأة.

٧٥ استجابة للتعليقات على مسودة العرض أي ٥٤ قرر المجلس أن كافة التكاليف الإدارية للخطة (وليس مجرد التكاليف الإدارية للإستثمار كما هو مقترح في مسودة العرض أي ٥٤) يجب طرحها عند تحديد العائد على أصول الخطة.

التعويضات (الفقرات ١٠٤ أ – ١٠٤ د من المعيار)

٧٥أ تبين الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ أن المنشأة تعترف بحقوقها بموجب بوليصة تأمين كأصل إذا كانت المنشأة نفسها تحمل البوليصة، ولم يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ (معدل في عام ١٩٩٨) قياس بوالص التأمين هذه، ومن الممكن اعتبار حقوق المنشأة بموجب بوليصة التأمين أنها اصل مالي، على أن زيادة الحقوق والواجبات تحت عقود التأمين مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية، الإعتراف والقياس"، كما أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا ينطبق على ~~أصول والتزاماتها~~" الحقوق والواجبات بموجب حفظ منافع الموظفين" وتناقش الفقرات ٣٩-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ المنافع المؤمن عليها عند التفرقة بين خطط المساهمة المحددة وخطط المنافع المحددة، إلا أن هذه المناقشة لا تتناول القياس.

٧٥ب عند مراجعة تعريف أصول الخطة (انظر الفقرات ٦٨ أ – م أعلاه) قرر المجلس مراجعة معالجة بوالص التأمين التي تحملها المنشأة من اجل تمويل منافع الموظفين، وحتى بموجب التعريف المعدل الذي تم تبنيه في عام ٢٠٠٠ فإن حقوق المنشأة بموجب بوليصة تأمين ليست بوليصة تأمين مؤهلة (كما هي معرفة في تعديل عام ٢٠٠٠ لمعيار المحاسبة الدولي ١٩) هي ليست أصول خطة.

٧٥ج في عام ٢٠٠٠ قرر المجلس تقديم متطلبات الإعتراف والقياس للتعويضات بموجب بوالص التأمين هذه (أنظر الفقرات ١٠٤ أ-د)، وقد بنى المجلس هذه المتطلبات على معالجة التعويضات بموجب الفقرات ٥٣-٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تعترف المنشأة بحق تعويض منافع ما بعد التوظيف كأصل منفصل وليس كتنزيل من الإلتزامات ذات العلاقة، وفي كافة النواحي الأخرى (على سبيل المثال استخدام "النطاق") يتطلب المعيار أن تعالج المنشاة حقوق التعويض هذه بنفس الطريقة كأصول خطة، وهذا المتطلب يعكس الصلة الوثيقة بين حق التعويض والإلتزام المتعلق بذلك.

٧٥د تبين الفقرات ١٠٤ أنه حيث تشمل أصول الخطة بوالص تأمين تماثل بالضبط مبلغ وتوقيت بعض أو كامل المنافع المستحقة بموجب الخطة فإن حقوق الخطة بموجب بوالص التأمين هذه يتم قياسها بنفس المبلغ مثل الإلتزامات ذات العلاقة، وتوسع الفقرة ١٠٤ د هذا الإستنتاج ليشمل بوالص التأمين التي هي أصول للمنشأة نفسها.

٧٥هـ يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن المبلغ المعترف به للتعويض يجب أن لا يزيد عن المبلغ المخصص، والفقرة ١٠٤ د من المعيار لا تحتوي على مثل هذا القيد لان حد الأصل في الفقرة ٥٨ ينطبق لمنع الإعتراف بأصل يزيد عن المنافع الاقتصادية المتوفرة.

حدود الإعتراف بأي أصل (الفقرات ٥٨-٦٠ من المعيار)

٧٦ في حالات معينة تتطلب الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تعترف المنشأة بأصل، وقد اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب أن لا يزيد مبلغ الأصل المعترف به عن إجمالي القيم العادلة لما يلي:

(أ) أية مبالغ مستردة من الخطة؛ و

(ب) أي تخفيض متوقع في المساهمات المستقبلية الناجمة عن الفائض.

عند اعتماد مسودة العرض إي ٥٤ تبنى المجلس الرأي بأن المنشأة يجب أن لا تعترف بأصل بمبلغ يزيد عن القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية التي يتوقع تدفقها إلى المنشأة من ذلك الأصل، وهذا الرأي يتفق مع اقتراح المجلس أنه يجب عدم تسجيل الأصول بأكثر من مبالغها القابلة للإسترداد (انظر مسودة العرض إي ٥٥ – *انخفاض قيمة الأصول*)، ولم يتضمن معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم مثل هذا القيد.

٧٧ عند مراجعة الردود على مسودة العرض إي ٥٤ توصل المجلس إلى أن حد الإعتراف بأصل يجب أن لا يلغي معالجات الخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة من أجل عدم إبطال غرض هذه المعالجات، وتبعا لذلك من المحتمل أن ينطبق الحد فقط حيث:

(أ) اختارت المنشأة الخيار الإنتقالي للإعتراف بأثر تبني معيار المحاسبية الدولي ١٩ الجديد على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات ولكن يمول الإلتزام بشكل أسرع ؛ أو

(ب) الخطة ناضجة جداً ولها فائض كبير جداً، ولكنه أكبر مما يكفي لإلغاء كافة المساهمات المستقبلية ولا يمكن إعادته إلى المنشأة.

٧٨ قال بعض المعلقين أن الحد في مسودة العرض إي ٥٤ لم يكن منطبقا لأنه يتطلب أن تقوم المنشأة بإجراء توقعات شخصية جداً للإستردادات أو التخفيضات المتوقعة في المساهمات، واستجابة لهذه التعليقات وافق المجلس أن الحد يجب أن لا يعكس الإستردادات المتوفرة أو التخفيضات في المساهمات.

تعديل سقف الأصل- الذي تم تبنيه عام ٢٠٠٢

٧٨ أ في نيسان عام ٢٠٠٢، وافق المجلس على تعديل حد الإعتراف بالأصل (سقف الأصل) في الفقرة ٥٨ من المعيار. كان هدف التعديل هو منع الإعتراف بالأرباح (الخسائر) أنها فقط نتيجة الإعتراف المؤجل بتكلفة الخدمة السابقة المؤجلة و الأرباح (الخسائر) الإكتوارية.

٧٨ ب إن سقف الأصل محدد في الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩، الذي يتطلب قياس سقف منفعة محدد عند ما يلي، أيهما أقل:

(أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤؛ و

(ب) مجموع كل من:

(١) أي صافي خسائر إكتوارية متراكمة غير معترف بها وتكلفة الخدمة السابقة.

(٢) القيمة الحالية لأي منافع اقتصادية متاحة بشكل مستردات من الخطة أو خصومات في المساهمات المستقبلية في الخطة.

٧٨ ج تنشأ المشكلة عندما تؤجل المنشأة الإعتراف بالخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة في تحديد المبلغ الوارد في الفقرة ٥٤، في حين يُطلب منها قياس أصل المنفعة المحدد عند صافي المجموع

الوارد في الفقرة ٥٨(ب). ويمكن أن تؤدي الفقرة ٥٨ (ب) (١) إلى اعتراف المنشأة بزيادة في الأصل بسبب الخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة في الفترة. هذا ويتم الإبلاغ عن الزيادة في الأصل كربح في الدخل. ويشتمل الملحق (ج) على أمثلة توضح هذا الموضوع.

٧٨ د وافق المجلس على اعتبار الإعتراف بالأرباح (الخسائر) التي تنشأ من تكلفة الخدمة السابقة والخسائر (الأرباح) الإكتوارية غير مُبيَن بشكل صحيح. كما يرى المجلس أن هذا الموضوع يوضح بأن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ يمكن أن يؤدي إلى نشوء مشاكل خطيرة. وينوي المجلس إجراء مراجعة شاملة للجوانب المثيرة للقلق في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩، بما في ذلك تفاعل سقف الأصل والخيارات لتأجيل الإعتراف بخسائر وأرباح محددة. و في الوقت نفسه، يعتبر المجلس إنه بمثابة خطوة تحسينية إجراء تعديل محدود لمنع تفاعلها الذي يؤدي إلى نشوء بيانات غير صحيحة للأحداث.

٧٨ هـ لذلك تنص الفقرة ٥٨ (أ) على منع الإعتراف بالأرباح (أو الخسائر) نتيجة فقط للإعتراف المؤجل بتكلفة الخدمة السابقة أو الأرباح (الخسائر) الإكتوارية .

٧٨ و اقترح بعض أعضاء المجلس والمجيبون على مسودة عرض هذا التعديل أن يتم التعامل مع هذه القضية عن طريق إلغاء الفقرة ٥٨ (ب) (١). وتعتبر الفقرة ٥٨ (ب) (١) عنصر سقف الأصل الذي يؤدي إلى نشوء المشكلة: تتم إضافة الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤ إلى المبلغ الذي يمكن الإعتراف به كأصل. غير أن شطب الفقرة ٥٨ (ب) (ا) يلغي بفعالية خيار تأجيل الإعتراف بالخسائر الإكتوارية لجميع المنشآت التي تملك أصل منفعة محدد. إن إلغاء هذا الخيار يمكن أن يكون له مدلولات واسعة النطاق لمنهج الإعتراف المؤجل الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ الذي يمكن الأخذ به بشكل كامل فقط في سياق المراجعة الشاملة المشار إليها أعلاه.

الإستقطاعات والتسويات (الفقرات ١٠٩–١١٥ من المعيار)

٧٩ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم كان يتم الإعتراف **بمكاسب** التقليص والتسوية عندما **يتحقق** التقليص أو التسوية، ولكن كان يتم الإعتراف **بالخسائر** عندما كان من **المحتمل** أن التقليص أو التسوية ستحدث، وقد توصل المجلس إلى أن نية الإدارة تقليص أو تسوية خطة منافع محددة ليس أساساً كافياً للإعتراف بخسارة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب الإعتراف بخسائر التقليص أو التسوية، وكذلك المكاسب، عندما يحدث التقليص أو التسوية، وقد تم موافقة الإرشاد الخاص بالإعتراف بالتقليصات والتسويات مع الاقتراحات في مسودة العرض إي ٥٩– *المخصصات والإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة"*.

٨٠ بموجب بعض المعايير الوطنية:

(أ) يشمل المكسب أو الخسارة من التقليص أية تكلفة غير مطفأة لخدمة سابقة (على أساس أن التقليص يبطل الأثر التحفيزي المتوقع لتحسين المنفعة)، ولكنه يستثني المكاسب أو الخسائر الإكتوارية التي لم يتم الإعتراف بها (على أساس أن المنشأة لا تزال معرضة للمخاطرة الإكتوارية)؛ و

(ب) يشمل المكسب أو الخسارة من التسوية أية مكاسب أو خسائر إكتوارية غير معترف بها (على

أساس أن المنشأة لم تعد معرضة للمخاطرة الإكتوارية) ولكنه يستثني تكلفة الخدمة السابقة غير المطفأة (على أساس أن الأثر التحفيزي المتوقع سابقاً لتحسين المنفعة لا زال موجوداً).

يعتبر المجلس أن هذا الأسلوب له ميزة من ناحية مفهومه ولكنه يؤدي إلى تعقيد كبير، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن المكسب أو الخسارة من التقليص أو التسوية يجب أن يشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة التي لم يتم الإعتراف بها، وهذا يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم.

العرض والإفصاح (الفقرات ١١٦ – ١٢٥ من المعيار)

٨١ قرر المجلس عدم تحديد ما إذا كان يجب أن تفرق المنشأة بين الأجزاء المتداولة وغير المتداولة من الأصول والإلتزامات الناجمة من منافع ما بعد التوظيف، لأن هذا التمييز قد يكون في بعض الأحيان اعتباطياً.

٨٢ إن المعلومات الخاصة بخطط المنافع المحددة هامة بشكل خاص بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية لأن المعلومات الأخرى التي تنشرها المنشأة لن تتيح للمستخدمين تقدير طبيعة ومدى إلتزامات المنافع المحددة وتقدير المخاطر المرتبطة بهذه الإلتزامات، ومتطلبات الإفصاح مبنية على المبادئ التالية:

(أ) أهم المعلومات الخاصة بمنافع الموظفين هي المعلومات الخاصة بعدم التأكد المرتبط بقياسات إلتزامات وتكاليف منافع الموظفين والخاصة بالنتائج المحتملة لعدم التأكد هذا بالنسبة للتدفقات النقدية المستقبلية؛

(ب) كثيراً ما تكون ترتيبات منافع الموظفين معقدة، وهذا يجعل من الضروري بشكل خاص أن تكون الإفصاحات هامة وموجزة ومناسبة؛

(ج) بناء على النطاق الواسع للآراء حول معالجة المكاسب والخسائر الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة يجب أن تلقي الافصاحات الضوء على أثرها على بيان الدخل وأثر أية مكاسب وخسائر إكتوارية لم يتم الإعتراف بها وتكلفة الخدمة السابقة غير المطفأة على الميزانية العمومية؛ و

(د) يجب أن تزيد المنافع المشتقة من المعلومات تكلفة توفيرها.

٨٣ وافق المجلس على التغييرات التالية في متطلبات الإفصاح المقترحة في مسودة العرض إي ٥٤:

(أ) يجب أن يكون وصف خطة المنافع المحددة فقط وصفاً عاماً من نوع الخطة، مثال ذلك يجب تمييز خطة راتب التقاعد المقطوع عن خطط الرواتب النهائية وعن الخطط الطبية لما بعد التوظيف، ولا يطلب مزيد من التفاصيل ؛

(ب) يجب أن تفصح المنشأة عن المبالغ إن وجدت المشمولة في القيمة العادلة لأصول الخطة، ليس فقط لكل فئة من الأدوات المالية للمنشأة المقدمة للتقارير ولكن أيضاً لأي ممتلكات تشغلها المنشأة، أو خلافاً لذلك تستخدمها المنشأة ؛

(ج) يجب أن تفصح المنشأة ليس فقط عن العائد المتوقع على أصول الخطة، بل كذلك عن العائد الفعلي على أصول الخطة ؛

(د) يجب أن تفصح المنشأة عن مطابقة الحركات في صافي إلتزام (أو الأصل) المعترف به في ميزانيته العمومية ؛ و

(هـ) يجب أن تفصح المنشأة عن أي مبلغ لم يتم الإعتراف به كأصل بسبب الحد الجديد في الفقرة ٥٨ ب من المعيار.

٨٤ شعر بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤، خاصة المعدين، أن الإفصاحات كانت مفرطة، وأحد الاهتمامات التي عبر عنها العديد من المستجيبين كانت التجميع: كيف يجب على المنشأة تجميع المعلومات حول العديد من الخطط المختلفة بطريقة موجزة وذات معنى وفعالة من ناحية التكلفة ؟ الإفصاحان اللذان بدا أنهما يتسببان في اهتمام خاص كانا تحليل المصروف الكلي في بيان الدخل والإفتراضات الإكتوارية، وبشكل خاص شعر عدد من المعلقين أن متطلب الإفصاح عن المعدلات المتوقعة للزيادة في الرواتب سوف تسبب في صعوبات مع الموظفين، على أن المجلس توصل إلى أن كافة الافصاحات كانت ضرورية.

٨٥ نظر المجلس فيما إذا كان من الممكن استثناء المشاريع الأصغر أو التي هي ليست عامة من أي من متطلبات الإفصاح، على أن المجلس توصل إلى أن هذه الاستثناءات إما ستمنع الإفصاح عن المعلومات الضرورية أو تعمل القليل لتخفيض تكلفة الإفصاحات.

الإفصاحات : التعديل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

٨٥أ من مراجعة المعايير المحاسبة الوطنية لمنافع ما بعد إنتهاء الخدمة حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الإفصاحات التالية التي إقترح إضافتها لمعيار المحاسبة الدولي ١٩:

(أ) مطابقات تبين التغيرات في موجودات الخطة والتزامات المنافع المحددة، ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه المطابقات تعطي معلومات أوضح عن الخطة، وخلافاً للمطابقة المطلوبة سابقاً بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ التي بينت التغيرات في صافي المطلوبات أو الأصل المعترف به تشمل المطابقات الجديدة مبالغ تم تأجيل الإعتراف بها، وقد تم إلغاء المطابقة التي كانت مطلوبة سابقاً.

(ب) معلومات حول أصول الخطة. إعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية إن هناك حاجة لمزيد من المعلومات حول أصول الخطة لأنه بدون هذه المعلومات لا يستطيع المستخدمون تقييم مستوى المخاطرة الذاتية للخطة، وقد اقترحت مسودة العرض ما يلي:

(١) الإفصاح عن النسبة المئوية التي تشكلها الفائت الرئيسية للأصول التي تمتلكها الخطة من إجمالي القيمة العادلة لموجودات الخطة؛

(٢) الإفصاح عن معدل العائد المتوقع لكل فئة من الأصول؛ و

(٣) وصف سردي للأساس المستخدم لتحديد معدل العائد الكلي المتوقع على الأصول.

(ج) معلومات حول حساسية خطط المنافع المحددة للتغيرات في معدلات اتجاه التكلفة الطبية، ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ذلك ضروري لأن من الصعب تقييم آثار التغيرات في معدل اتجاه التكلفة الطبية للخطة، والطريقة التي تتفاعل بها إفتراضات تكلفة العناية الصحية مع الحدود القصوى ومخصصات المشاركة في التكلفة والعوامل الأخرى في الخطة لا تتيح إجراء تقديرات معقولة لآثار هذه التغيرات. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن الإفصاح عن تغير مقداره نقطة مئوية واحدة سيكون مناسباً للخطط العاملة في بيئات ذات تضخم منخفض، إلا أنه لا يوفر معلومات مفيدة للخطط العاملة في بيئات ذات تضخم مرتفع.

(د) المعلومات حول الإتجاهات في الخطة. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعلومات حول الإتجاهات هامة بحيث يكون لدى المستخدمين رؤية للخطة على مدى الوقت، وليس فقط في تاريخ الميزانية العمومية، وبدون هذه المعلومات قد يسيء المستخدمون تفسير إنعكاسات التدفقات النقدية المستقبلية للخطة، وقد إقترحت مسودة العرض الإفصاح عن تواريخ خمس سنوات لمطلوبات الخطة وموجودات الخطة والفائض أو العجز والتعديلات التي حدثت.

(هـ) معلومات حول المساهمات في الخطة. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ذلك سيوفر معلومات مفيدة بشأن التدفقات النقدية للمنشأة في المستقبل القريب والتي لا يمكن تحديدها من الإفصاحات الأخرى حول الخطة، وقد إقترح المجلس الإفصاح عن أفضل تقدير لصاحب العمل عندما يمكن تحديده بشكل معقول للمساهمات التي يتوقع دفعها للخطة خلال السنة المالية التالية التي تبدأ بعد تاريخ الميزانية العمومية.

(و) معلومات حول طبيعة الخطة. إقتراح مجلس معايير المحاسبة الدولية إضافة للفقرة ١٢١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ لضمان أن وصف الخطة مكتمل ويشمل جميع أحكام الخطة المستخدمة في تحديد الإلتزام المنفعة المحددة.

٨٥ ب دعم المستجيبون لمسودة العرض بشكل عام الإفصاحات المقترحة بإستثناء معدل العائد المتوقع لكل فئة رئيسية من موجودات الخطة ومعلومات الحساسية حول معدلات إتجاه التكلفة الطبية والمعلومات حول الإتجاهات في الخطة.

٨٥ ج فيما يتعلق بمعدل العائد المتوقع لكل فئة رئيسية من موجودات الخطة قدم المستجيبون الحجة بأن مشاكل التجميع للمنشآت التي لها عدة خطط في مناطق جغرافية مختلفة كانت بالشكل الذي يجعل هذه المعلومات غير مفيدة، وقد قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية هذه الحجة وقرر عدم المضي قدماً في الإفصاح المقترح، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قرر أن يحدد أن الوصف السردي لأساس معدل العائد الكلي المتوقع يجب أن يشمل أثر الفئات الرئيسية لموجودات الخطة.

٨٥د أعرب المستجيبون كذلك عن إهتمامهم بأن معلومات الحساسية حول معدلات إتجاه التكلفة الطبية أبرزت بشكل غير ملائم ذلك الإفتراض، حتى بالرغم من أن التكاليف الطبيعة قد لا تكون هامة بالمقارنة مع تكاليف المنافع المحددة الأخرى، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الحاجة تدعو إلى إعطاء معلومات الحساسية فقط إذا كانت التكاليف الطبية جوهرية وأن معيار المحاسبة الدولي ١ يتطلب إعطاء المعلومات فقط حول جميع الإفتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية للشك في التقدير.

٨٥ هـ أخيراً قدم بعض المستجيبين الحجة بأن طلب تواريخ لخمس سنوات سيتسبب في نشوء حمل زائد من المعلومات وليس ضرورياً لأن المعلومات متوفرة من البيانات المالية السابقة، وقد أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تأكيد رأيه بأن المعلومات الخاصة بالاتجاه مفيدة، وأشار إلى أنه من الأسهل إلى حد كبير بالنسبة للمنشأة أن تأخذ المعلومات من البيانات المالية السابقة وتعرضها في البيانات المالية الحالية، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية وافق على أنه كإجراء إنتقالي يجب السماح للمنشآت بتكوين معلومات الإتجاه على مدى الوقت.

المنافع خلاف منافع ما بعد الخدمة

الغياب المعوض (الفقرات ١١ – ١٦ من المعيار)

٨٦ يقول البعض أن استحقاق الموظفين لحالات غياب مستقبلية معوضة لا يخلق إلتزاماً إذا كان ذلك الإستحقاق مشروطاً بالأحداث المستقبلية بإستثناء الخدمة المستقبلية، على أن المجلس يعتقد أن إلتزاماً ينشأ عندما يقدم الموظف خدمة تزيد من استحقاق الموظف (مشروط أو غير مشروط) لحالات الغياب المستقبلية المعوضة، على سبيل المثال تجميع الإجازة المرضية المعوضة يخلق إلتزاماً لان أي استحقاق غير مستخدم يزيد من استحقاق الموظف للإجازة المرضية في الفترات المستقبلية، واحتمال مرض الموظف في هذه الفترات المستقبلية يؤثر على هذا الإلتزام، إلا أنه لا يحدد ما إذا كان ذلك الإلتزام موجوداً.

٨٧ نظر المجلس في ثلاثة أساليب بديلة لقياس الإلتزام الذي ينجم من الاستحقاق غير المستخدم لتجميع الغيابات المعوضة:

(أ) الإعتراف بكامل الاستحقاق غير المستخدم كالتزام، على أساس أن أية دفعات مستقبلية تتم أولاً من الاستحقاق غير المستخدم، وفقط فيما بعد من الإستحقاق الذي سيتراكم في الفترات المستقبلية (أسلوب FIFO)؛

(ب) الإعتراف بالتزام إلى المدى الذي يتوقع فيه أن تزيد الدفعات المستقبلية لمجموعة الموظفين ككل عن الدفعات المستقبلية التي كان سيتم توقعها في غياب التراكم (أسلوب LIFO الجماعي)؛ أو

(ج) الإعتراف بالتزام إلى المدى الذي يتوقع فيه أن تزيد الدفعات المستقبلية للموظفين الفرديين عن الدفعات المستقبلية التي كانت سيتم توقعها في غياب التراكم (أسلوب LIFO الفردي).

فيما يلي مثال يشرح هذه الأساليب:

مثـــــال

منشأة لديها ١٠٠ موظف، كل واحد منهم يستحق إجازة مرضية مدفوعة الأجر مقدارها خمسة أيام لكل سنة، ومن الممكن ترحيل الإجازة المرضية غير المستخدمة لسنة واحدة، وهذه الإجازة تؤخذ أولاً من استحقاق السنة الحالية، وبعد ذلك من أي رصيد مقدم من السنة السابقة (أساس LIFO)، وفي ٢١ ديسمبر ٢٠×١ معدل الإستحقاق غير المستخدم هو يومان لكل موظف، وتتوقع المنشأة بناء على الخبرة السابقة والتي يتوقع أن تستمر أن ٩٢ موظفاً سيأخذون ما لا يزيد عن أربعة أيام من الإجازة المرضية مدفوعة الأجر في عام ٢٠×٢ ، وأن الموظفين الثمانية الباقين سيأخذ كل واحد منهم ستة أيام ونصف.

الأسلوب (أ) : تعترف المنشأة بإلتزام مساو للمبلغ غير المخصوم لأجر ٢٠٠ يوم مرضي (يومان لكل واحد من الموظفين البالغ عددهم ١٠٠ موظف)، ويفترض أن أول ٢٠٠ يوم من الإجازة المرضية المدفوعة الأجر تنجم من الإستحقاق غير المستخدم.

يتبع الصفحة السابقة
مثال
الأسلوب (ب): *لا تعترف المنشأة بإلتزام لأنه لا يتوقع أن تزيد الإجازة المرضية مدفوعة الأجر لمجموعة الموظفين ككل عن استحقاق خمسة أيام لكل موظف في عام ٢٠x٢.*   ***الأسلوب (ج):*** *تعترف المنشأة بإلتزام مساو للمبلغ غير المخصوم لأجر ١٢ يوم مرضي (يوم واحد ونصف ٨ موظفين).*

٨٨ اختار المجلس الأسلوب (ج) أي أسلوب LIFO الفردي لأن ذلك الأسلوب يقيس الإلتزام بالقيمة الحالية للدفعات المستقبلية الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من التراكم، ويشير معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد إلى أنه في العديد من الحالات الإلتزام الناجم لن يكون مادياً.

منافع الوفاة أثناء العمل

٨٩ قدمت مسودة العرض إي ٥٤ الإرشاد بشأن الحالات التي فيها منافع الوفاة أثناء الخدمة غير مؤمن عليها خارجياً ولا تقدم من خلال خطة المنافع ما بعد التوظيف، وقد توصل المجلس إلى أن هذه الحالات ستكون نادرة، وتبعاً لذلك وافق المجلس على حذف الإرشاد الخاص بمنافع الوفاة أثناء الخدمة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل (الفقرات ١٢٦ – ١٣١ من المعيار)

٩٠ قرر المجلس لأجل التبسيط عدم السماح أو طلب أسلوب "النطاق" لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، حيث أن هذه المنافع لا تشكل صعوبات في القياس إلى نفس المدى مثل منافع ما بعد التوظيف، ولنفس السبب قرر المجلس طلب الإعتراف الفوري لكافة تكلفة الخدمة السابقة لهذه المنافع وعدم السماح بأي خيار انتقالي لهذه المنافع.

منافع إنهاء الخدمة (الفقرات ١٣٢ – ١٤٣ من المعيار)

٩١ بموجب بعض المعايير الوطنية لا يتم الإعتراف بمنافع نهاية الخدمة حتى يقبل الموظفون عرض منافع نهاية الخدمة، على أن المجلس قرر أن إيصال عرض إلى الموظفين (أو ممثليهم) يخلق إلتزاماً، ويجب الإعتراف بذلك كالإلتزام إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة، والخطة الرسمية المفصلة تجعل من المحتمل أنه سيكون هناك تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية وكذلك تمكن من قياس الإلتزام بشكل موثوق به.

٩٢ يورد البعض حججاً بوجوب إجراء تمييز بين:

(أ) منافع نهاية الخدمة الناجمة من متطلب تعاقدي صريح أو قانوني؛ و

(ب) منافع نهاية الخدمة الناجمة من عرض لتشجيع ترك الخدمة الإختياري.

يعتقد المجلس أن هذا التمييز غير مناسب، فالمنشأة تعرض منافع نهاية الخدمة لتشجيع ترك الخدمة الاختياري لأن المنشأة عليها إلتزام بناء، وتقديم العرض يمكن المنشأة من قياس الإلتزام بشكل موثوق به،

وقد اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ بعض المرونة المحدودة للسماح بأن يتم ذلك التقديم بعد وقت قصير من تاريخ الميزانية العمومية، على أنه استجابة للتعليقات على مسودة العرض إي ٥٤ ومن أجل الإتساق مع مسودة العرض الطارئة قرر المجلس إلغاء المرونة.

٩٣ كثيرا ما تكون منافع نهاية الخدمة مرتبطة بشكل وثيق مع التقليصات والتسويات ومع أحكام إعادة الهيكلية، وبناء على ذلك قرر المجلس أنه توجد حاجة لأن تكون مبادئ الإعتراف والقياس متماثلة، وقد تم تحقيق توافق بين الإرشاد الخاص بالإعتراف بمنافع نهاية الخدمة (والتقليصات والتسويات) والإقتراحات في مسودة العرض إي ٥٩ " *المخصصات والإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة*"، وقد وافق المجلس على إضافة إرشاد صريح (غير مقدم في مسودة العرض إي ٥٤) بشأن قياس منافع نهاية الخدمة ويتطلب هذا الإرشاد إجراء خصم لمنافع نهاية الخدمة التي لا تستحق الدفع خلال سنة واحدة.

منافع تعويض حقوق الملكية (الفقرات ١٤٤ – ١٥٢ من المعيار)

~~٩٤ قرر المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد يجب:~~

~~(أ) أن لا يتضمن متطلبات إعتراف وقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية بسبب عدم وجود إجماع دولي على الإعتراف بالإلتزامات الناجمة وقياسها؛ أو~~

~~(ب) أن لا يطلب الإفصاح عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم للموظفين بسبب عدم وجود إجماع دولي على القيمة العادلة من خيارات الأسهم للموظفين.~~

(أ) الفقرات من ١٤٤–١٥٢ تم إلغائها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع بواسطة الأسهم*".

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ (الفقرات ١٥٣–١٥٨)

٩٥ يعرف المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد سيؤدي إلى تغير كبير في بعض المشاريع. مسودة العرض إي ٥٤ تقترح لتجنب هذه المشكلة تأخير تاريخ النفاذ لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد حتى ٣ سنوات بعد إقراره. للإستجابة للملاحظات على مسودة العرض إي ٥٤، المجلس قدم خيار إنتقالي لإستهلاك الزيادة بعوائد الإلتزامات المحددة لمدة أكبر من خمس سنوات. وبالنتيجة قرر المجلس أنه من غير الضروري تأخير تاريخ النفاذ.

٩٦ لم تقترح مسودة العرض إي ٥٤ أية أحكام انتقالية محددة. بالتالي، فإن أي منشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد للمرة الأولى، سيكون ملزما لحساب إعتبار تأثير "النطاق" بأثر رجعي. وقد شعر بعض النقاد بأن ذلك قد لا يكون أمرا عمليا ولن يؤدي للوصول إلى معلومات مفيدة. وقد وافق المجلس على تلك الملاحظات. بناء على ذلك، يؤكد معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لدى التطبيق المبدئي، على أن المنشأة لا يحسب تأثير " النطاق " بأثر رجعي.

معيار المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

أحد تفسيرات اللجنة الدائمة للتفسيرات يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي ٢٠ :

- التفسير – ١٠ *المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية.*

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*" مبين في الفقرة ١-٤١. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٠ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

النطاق

١ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة، والإفصاح عن المنح الحكومية وفي الإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية.

٢ لا يتعامل هذا المعيار مع:

(أ) المشكلات الخاصة الناشئة في المحاسبة عن الهبات الحكومية في البيانات المالية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار أو في المعلومات الملحقة ذات الطبيعة المشابهة؛

(ب) المساعدات الحكومية المقدمة للمشروع على شكل منافع متوفرة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة أو التي تقرر أو تكون محدودة على أساس التزام ضريبة الدخل (مثل فترات الإعفاء الضريبية والخصومات على الإستثمار ومخصصات الإستهلاك المعجل ومعدلات ضرائب الدخل المنخفضة)؛

(ج) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة؛

(د) المنح الزراعية الحكومية موضوع معيار المحاسبة الدولي ٤١ "*الزراعة*".

تعاريف

٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد لها:

حكومة وتشير إلى الحكومة والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

***المساعدة الحكومية* هو إجراء من قبل الحكومة مصمم لتزويد منفعة اقتصادية محددة إلى مشروع ما أو مجموعة من المشاريع مؤهلة للمساعدة بموجب معايير محددة. ولا تشمل المساعدة الحكومية لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة بشكل غير مباشر من خلال إجراء يؤثر على ظروف التجارة العامة مثل تزويد البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.**

المنح الحكومية* هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمشروع مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة متعلق بنشاطات التشغيل لدى المشروع. لا تشمل المنح الحكومية شكال المساعدات التي لا يمكن وضع قيمة لها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تميزها من عمليات التجارة العادية للمشروع.

***المنح المرتبطة بالأصول* هي منح حكومية شرطها الأساسي على المشروع المؤهل لها شراء أو**

* أنظر أيضا التفسير – ١٠ *المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية*.

بناء أو بعكس ذلك تملك أصول طويلة الأجل. يمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شراءها أو حيازتها.

المنح المرتبطة بالدخل **وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.**

قروض قابلة للسماح **وهي قروض يتعهد المقرض بالتنازل عنها تحت شروط محددة.**

القيمة العادلة **هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به بين مشتري مطلع وراغب وبائع مطلع وراغب في عملية على أساس تبادل تجاري بحت.**

٤ تأخذ المساعدات الحكومية أشكال مختلفة سواء من ناحية طبيعية المنحة المقدمة أو من ناحية الشروط المتعلقة بها وقد يكون الهدف من المساعدة هو تشجيع المشروع على القيام بعمل معين لا يقوم به عادة لو لم يحصل على هذه المساعدة.

٥ قد يكون استلام المشروع للمساعدة الحكومية مهماً لأغراض إعداد البيانات المالية لسببين. أولاً: إذا تم تحويل موارد فلا بد من أيجاد طريقة مناسبة للمحاسبة عنها، وثانياً: من المرغوب به عادة بيان مدى استفادة المشروع من المساعدة خلال الفترة المالية. ويسهل هذا من مقارنة البيانات المالية للمشروع بالقوائم المالية للفترات السابقة للمشاريع الأخرى.

٦ تسمى المنح الحكومية أحياناً بأسماء أخرى مثل الإعانات أو العلاوات المالية.

المنح الحكومية

٧ **المنح الحكومية بالقيمة العادلة، بما فيها المنح غير النقدية يجب عدم الإعتراف بها، إلا إذا توفرت قناعة معقولة على:**

(أ) أن المنشأة ستلتزم بالشروط المتعلقة بها؛ و

(ب) أن المنح سيتم استلامها.

٨ لا يعترف بالمنحة الحكومية حتى يكون هناك تأكيد معقول بأن المشروع سيلتزم بالشروط المحددة لها وأنها ستستلم. عن استلام المنحة في حد ذاته لا يعطي دليلاً قاطعاً على أن الشروط المحددة لها قد تحققت أو سوف تتحقق.

٩ لا تؤثر طريقة استلام المنحة على طريقة المحاسبة الواجب تبنيها بخصوص المنحة. لذلك يتم المحاسبة إن المنحة بنفس الطريقة سواء استلمت نقداً أو كانت على شكل تخفيض للإلتزام نحو الحكومة.

١٠ يعالج القرض القابل للسماح من الحكومة كمنحة حكومية عندما يكون هناك تأكيداً معقولاً أن المشروع سيفي بشروط السماح بالقرض.

١١ لدى الإعتراف بالمنحة الحكومية، يتم معالجة أي إلتزام طارئ أو أصول طارئة متعلق بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*.

١٢ يجب الإعتراف بالمنح الحكومية كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبط بها والتي كان المقصود فيها تعويضها، على أساس منتظم ويجب أن لا تضاف المنح مباشرة لحقوق المساهمين.

١٣ يمكن معالجة المنح الحكومية محاسبياً بأسلوبين رئيسيين هما أسلوب رأس المال والذي بموجبه تضاف المنحة مباشرة لحقوق المساهمين، وأسلوب الدخل الذي بموجبه تؤخذ المنحة لحساب الدخل لفترة أو أكثر.

١٤ يجادل الذين يؤيدون أسلوب رأس المال بما يلي:

(أ) تعتبر المنح الحكومية وسيلة تمويل ويجب أن تعامل على هذا الأساس بدلاً من تمريرها من خلال قائمة الدخل لمقابلة بنود المصروفات التي تمولها. وبما أنه من غير المتوقع إعادة دفعها، بأنه يجب أن تؤخذ مباشرة إلى حقوق المساهمين؛ و

(ب) إن من غير المناسب الإعتراف بالمنح الحكومية في قائمة الدخل ، ذلك بأنها لم تكتسب ولكن تمثل حافزا تقدمه الحكومة بدون تكلفة.

١٥ أما الحجج التي تدعم أسلوب الدخل فهي كما يلي:

(أ) بما أن المنح الحكومية هي مبالغ مقبوضة من مصادر أخرى غير المساهمين، فإنه يجب عدم أخذها مباشرة إلى حقوق المساهمين، ولكن يجب الإعتراف بها كدخل في الفترات المناسبة؛

(ب) نادراً ما تكون المنح الحكومية مجانية، بل يكتسبها المشروع من خلال الإلتزام بشروطها ومواجهة الإلتزامات المترتبة عليها، لذلك يجب الإعتراف بها كدخل ومقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها والتي تهدف المنحة التعويض عنها؛ و

(ج) بما أن ضريبة الدخل والضرائب الأخرى تحمل على الدخل ، فإن من المنطق أن تتعامل مع المنح الحكومية كذلك، والتي تعتبر امتداد للسياسات المالية الحكومية في قائمة الدخل.

١٦ إنه أمر جوهري بالنسبة لأسلوب الدخل أن يعترف بالمنح الحكومية كدخل على أساس منطقي ومنتظم خلال الفترة اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها. إن الإعتراف بالمنح الحكومية كدخل على أساس الإستلام لا يتفق مع فرضية الإستحقاق المحاسبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*") ويمكن أن تكون مقبولة فقط في حال عدم وجود أساس لتوزيع المنحة على فترات غير تلك التي استلمت فيها.

١٧ في معظم الحالات يكون بالإمكان تحديد الفترات التي يعترف المشروع بالتكاليف أو المصروفات المتعلقة بالمنحة الحكومية خلالها، لذلك يتم الإعتراف بالمنح كدخل في نفس الفترات التي يتم الإعتراف بها في المصروف ذات العلاقة. و كذلك بالمثل يتم الإعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للإستهلاك كدخل خلال الفترات التي يستهلك خلالها الأصل وبما يتناسب مع الإستهلاك المحمل في كل فترة.

١٨ المنح المرتبطة بالأصول غير القابلة للإستهلاك قد تتطلب الوفاء بتعهدات محددة، وهنا يجب أن يعترف بها كدخل خلال الفترات التي تتحمل تكاليف الوفاء بهذه التعهدات. فعلى سبيل المثال، قد تكون منحة الأرض مشروطة بإقامة مبنى على الموقع، وقد يكون من المناسب الإعتراف بها كدخل خلال عمر المبنى.

١٩ يتم أحياناً استلام المنح الحكومية كجزء من برنامج مالي أو مساعدات مالية مرتبطة بعدد من الشروط. في مثل هذه الحالات يجب الإنتباه إلى الشروط التي تؤدي إلى تكبد تكاليف أو مصروفات يتحدد على ضوئها الفترة التي تكتسب خلالها المنحة. وقد يكون مناسباً توزيع جزء من المنحة على أساس معين وجزء آخر على أساس آخر.

٢٠ المنحة الحكومية التي تصبح قابلة للتحصيل لقاء مصروف أو خسارة حصلت، أو لغرض تقديم دعم مالي فوري للمشروع بدون تكاليف مرتبطة به في المستقبل يجب الإعتراف بها كدخل في الفترة التي تصبح فيها قابلة للتحصيل كبند غير عادي إن كان ذلك ملائماً (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ٨، صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية).

٢١ في ظروف معينة، قد تعطى المنح الحكومية لغرض تقديم دعم مالي فوري للمشروع وليس كحافز للقيام بنفقات محددة.مثل هذه المنح قد تكون محدودة لمشروع مفرد وقد لا تكون متوفرة إلى فئة كاملة من المستفدين. وقد تتطلب هذه الظروف الإعتراف بالمنحة كدخل في الفترة التي يصبح فيها المشروع مؤهل للحصول عليها وأن يتم تصنيفها كبند غير عادي، إن كان ذلك ملائماً، مع الإفصاح عنها للتأكد من أن أثرها سيكون مفهوماً بوضوح.

٢٢ قد تصبح المنحة الحكومية قابلة للتحصيل كتعويض للمشروع مقابل مصروفات أو خسائر حصلت في فترة محاسبية ماضية.يعترف بمثل هذه المنحة كدخل في الفترة التي تصبح فيها قابلة للتحصيل، ويتم تصنيفها كبند غير عادي. إذا كان ذلك ملائماً، مع الإفصاح عنها للتأكد من أن أثرها سيكون مفهوماً بوضوح.

المنح الحكومية غير النقدية

٢٣ قد تأخذ المنحة الحكومية شكل تحويل أصل غير نقدي لاستخدام المشروع، مثل الأرض أو مصادر أخرى في هذه الظروف من المعتاد أن يتم تخمين القيمة العادلة للأصل غير النقدي والمحاسبة عنه وعن المنحة الحكومية بالقيمة العادلة. وكبديل لهذا الإجراء يجري أحيانا" قيد كل من الأصل والمنحة الحكومية بمبلغ رمزي.

عرض المنح المرتبطة بالأصول

٢٤ المنح الحكومية المتعلقة بالأصول، بما فيها المنح غير النقدية المثبتة بالقيمة العادلة، يجب عرضها في الميزانية العمومية أما بشكل دخل مؤجل أو من خلال طرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل.

٢٥ هناك طريقتان لعرض المنح المتعلقة بالأصول (أو الإجراءات المناسبة منها) في البيانات المالية تعتبران بديلان مقبولان.

٢٦ إحدى الطريقتين تدرج المنحة كدخل مؤجل يعترف به كدخل بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال الحياة الإنتاجية للأصل.

٢٧ الطريقة الأخرى تطرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل. حيث يعترف بالمنحة كدخل خلال الحياة الإنتاجية للأصل القابل للإستهلاك على شكل تخفيض لعبء الإستهلاك.

٢٨ يمكن أن يؤدي شراء الأصول واستلام المنح المتعلقة بها إلى حركة رئيسية في التدفقات النقدية للمشروع. لهذا السبب ومن اجل إظهار الإستثمار الإجمالي في الأصول فإنه غالباً ما يتم الإفصاح عن هذه الحركات بشكل منفصل في قائمة التدفقات النقدية سواء تم طرح المنحة من الأصل المتعلق بها لغايات العرض في الميزانية العمومية أم لم يتم.

عرض المنح المرتبطة بالدخل

٢٩ تعرض المنح المتعلقة بالدخل أحياناً كمبلغ دائن في قائمة الدخل، إما بشكل منفصل أو تحت عنوان عام مثل "إيرادات أخرى"، أو كبديل عن ذلك يمكن طرحها من المصروفات المرتبطة بها.

٣٠ يرى مؤيدو الطريقة الأولى أنه من غير المناسب التقاص بين بنود الدخل والمصروفات وأن فصل المنحة عن المصروف يسهل المقارنة بمصروفات أخرى لم تتأثر بالمنحة. أما الجدل الداعم للطريقة الأخرى فيقول أنه ربما لم يقم المشروع بتكبد المصروفات لو لم تكن المنحة متوفرة لها ولذلك فإن عرض المصروفات دون طرح المنحة منها قد يكون مضللاً.

٣١ تعتبر طريقتا عرض المنح المتعلقة بالدخل الواردتان أعلاه مقبولتان. وقد يكون الإفصاح عن المنحة ضروري للفهم المناسب للبيانات المالية . كما يعد الإفصاح عن تأثير المنح على أي بند دخل أو مصروف مطلوب الإفصاح عنه بشكل منفصل أمراً مناسباً.

إعادة دفع المنح الحكومية

٣٢ يجب المحاسبة عن المنحة الحكومية التي تصبح قابلة لإعادة الدفع كتغير في تقدير محاسبي (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"). بالنسبة لإعادة دفع المنح المتعلقة بالدخل فيجب أولاً استخدام المبلغ غير المطفأ للرصيد الدائن المؤجل الخاص بالمنحة. وإذا كان المبلغ المطلوب إعادة دفعة يزيد عن هذا الرصيد الدائن المؤجل، أو إذا لم يكن هناك رصيد دائن مؤجل، فيجب الإعتراف مباشرة بمبلغ إعادة الدفع كمصروف. بالنسبة لإعادة دفع المنحة المتعلقة بأصول فيجب أن يسجل كزيادة في القيمة المسجلة للأصل أو تخفيض لرصيد الدخل المؤجل بمقدار مبلغ أعاده الدفع. كما يجب الإعتراف مباشرة كمصروف بالإستهلاك المتجمع الإضافي الذي كان يجب الإعتراف به حتى تاريخه في غياب المنحة.

٣٣ إن الظروف التي تؤدي إلى إعادة دفع المنحة المتعلقة بأصل قد تتطلب الأخذ في الإعتبار الإنخفاض المحتمل للمبلغ المسجل للأصل.

المساعدات الحكومية

٣٤ لا يدخل ضمن تعريف المنح الحكومية الوارد في الفقرة ٣ أشكال معينة من المساعدات الحكومية لا يمكن بشكل موضوعي وضع قيمة لها وعمليات مع الحكومة لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمشروع.

٣٥ من أمثلة المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقديرها بشكل موضوعي المشورات الفنية والتسويقية وتقديم الكفالات. وكمثال على المساعدات التي لا يمكن تمييزها من النشاطات التجارية العادية للمشروع هو

سياسة الشراء الحكومية المسؤولة عن جزء من مبيعات المشروع. إن وجود المنفعة ليس موضع تساؤل ولكن محاولة فصل النشاطات التجارية للمشروع عن المساعدة الحكومية قد يكون جزافياً.

٣٦ إن أهمية المنفعة في الأمثلة أعلاه قد تبلغ حداً بحيث يصبح الإفصاح عن طبيعة ومدى وفترة المساعدات الحكومية ضرورياً كي لا تكون القوائم المالية مضللة.

٣٧ القروض بدون فائدة أو بمعدلات فائدة متدنية شكل من أشكال المساعدات الحكومية لكن لا يجوز تحديد المنفعة من خلال احتساب فائدة ضمنية عليها.

٣٨ في هذا المعيار، لاتتضمن المساعدات الحكومية توفير بنية تحتية من خلال تحسين شبكة المواصلات العامة والإتصالات وتزويد تسهيلات مطورة للري أو شبكة المياه على أساس مستمر لمنفعة كامل المجتمع المحلي.

الإفصاح

٣٩ يجب الإفصاح عن الأمور التالية:

(أ) السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية، بما في ذلك طرق العرض المتبعة في القوائم المالية؛

(ب) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية وتوضيح للأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي استفاد منها المشروع مباشرة؛ و

(ج) الشروط غير المحققة وأية أمور طارئة أخرى متعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الإعتراف *بها*.

الأحكام الإنتقالية

٤٠ يجب على المشروع الذي يطبق المعيار لأول مرة:

(أ) التقيد بمتطلبات الإفصاح ، حيثما كان مناسباً ؛ و

(ب) إما:

(١) تعديل بياناته المالية للتغير في السياسة المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" ؛ أو

(٢) تطبيق النصوص المحاسبية من المعيار على المنح أو أجزاء المنح التي تصبح قابلة للتحصيل أو إعادة الدفع بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار.

تاريخ النفاذ

٤١ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٤ أو بعد ذلك التاريخ.

معيار المحاسبة الدولي ٢١

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" مبين في الفقرة ١-٦٢. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار *التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" محل معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*" (المنقح عام ١٩٩٣)، ويجب أن يتم تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل هذا المعيار كذلك محل التفسيرات التالية:

- التفسير رقم ١١ الصرف الأجنبي - *رسملة الخسائر الناتجة من التخفيضات الحادة في العملة*
- التفسير رقم ١٩ *عملة الإبلاغ - قياس وعرض البيانات المالية بموجب معياري المحاسبة الدوليين ٢١ و ٢٩*
- التفسير رقم ٣٠ *عملة الإبلاغ - التحويل من عملة القياس إلى عملة العرض*

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ تمثل الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢١ في تقديم إرشادات إضافية حول طريقة التحويل وتحديد العملات الوظيفية وعملات العرض. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي التي يشتمل عليها معيار المحاسبة الدولي ٢١.

التغيرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أدناه وصف للتغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١.

النطاق

مقدمة ٥ يستثني المعيار من نطاقه مشتقات العملة الأجنبية التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". وعلى نحو مماثل، تم نقل المواد الخاصة بمحاسبة التحوط إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

التعريفات

مقدمة ٦ تم استبدال مفهوم "عملة الإبلاغ" بالمفهومين التاليين:

- العملة الوظيفية، أي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة. ويُستخدم مصطلح "العملة الوظيفية" محل "عملة القياس" (المصطلح المستخدم في التفسير ١٩) لأنه المصطلح الأكثر استخداما وينطوي بشكل أساسي على نفس المعنى.
- عملة العرض، أي العملة التي يتم فيها عرض البيانات المالية.

التعريفات– العملة الوظيفية

مقدمة ٧ عندما تقوم المنشأة معدة التقارير بإعداد البيانات المالية، يقتضي المعيار من كل منشأة مفردة مشمولة في المنشأة معدة التقارير– سواء كانت منشأة مستقلة أو منشأة ذات عمليات أجنبية (مثل الشركة الأم) أو عملية أجنبية (مثل الشركة التابعة أو الفرع)- تحديد عملتها الوظيفية وقياس نتائجها ومركزها المالي في تلك العملة. وتحتوي المادة الجديدة حول العملة الوظيفية بعض الإرشادات المشمولة سابقا في التفسير ١٩ فيما يتعلق بكيفية تحديد عملة القياس. إلا أن المعيار يقدم تأكيدا أكبر مما يقدمه التفسير ١٩ على عملة الإقتصاد التي تحدد سعر المعاملات، مقابل العملة التي يتم بها التعبير عن المعاملات.

مقدمة ٨ ونتيجة هذه التغيرات ودمج الإرشادات المذكورة سابقا في التفسير ١٩:

- لا تملك المنشأة (سواء كانت منشأة مستقلة أو عملية أجنبية) حرية اختيار العملة الوظيفية.
- لا تستطيع المنشأة تجنب إعادة العرض وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*" عن طريق مثلا تبني عملة مستقرة (مثل العملة الوظيفية لشركتها الأم) على أنها عملتها الوظيفية.

مقدمة ٩ ينقح المعيار المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ للتمييز بين العمليات الأجنبية التي تعد جزءا لا يتجزأ من عمليات المنشأة معدة التقارير (المشار إليها أدناه بـ"العمليات الأجنبية الأساسية") والمنشآت الأجنبية. وتندرج المتطلبات الآن ضمن مؤشرات العملة الوظيفية للمنشأة. ونتيجة لذلك:

- لا يوجد تمييز بين العمليات الأجنبية الأساسية والمنشآت الأجنبية. وبدلا من ذلك سيكون للمنشأة التي تم تصنيفها سابقا على أنها جزء لا يتجزأ من عمليات المنشأة معدة التقارير نفس العملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير.
- يتم استخدام طريقة تحويل واحدة للعمليات الأجنبية – وهي بالتحديد تلك الموضحة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ على أنها تنطبق على المنشآت الأجنبية (انظر الفقرة ١٣).
- تم إلغاء الفقرات التي تتناول التمييز بين العملية الأجنبية الأساسية والمنشأة الأجنبية والفقرة التي تحدد طريقة التحويل التي يجب استخدامها في الحالة السابقة.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة الوظيفية– الإعتراف بفروقات التبادل

مقدمة ١٠ يلغي المعيار الخيار المحدود في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لرسملة فروقات التبادل الناتجة من الإنخفاض الحاد في قيمة العملة أو استهلاكها التي لا يتم مقابلها اتخاذ أية أساليب تحوط. وبموجب المعيار يتم الآن الإعتراف بفروقات التبادل في الأرباح أو الخسائر. وتبعا لذلك، تم استبدال التفسير ١١ الذي وضح الظروف المحدودة التي يمكن فيها رسملة فروقات التبادل هذه حيث أنه لم يعد مسموحا رسملة فروقات التبادل هذه في أية ظروف.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة الوظيفية – التغير في العملة الوظيفية

مقدمة ١١ يستبدل المعيار المتطلب السابق لمحاسبة التغير في تصنيف العملية الأجنبية (الذي يعتبر الآن غير ضروري) بمتطلب يقتضي محاسبة التغير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي.

استخدام عملة العرض عدا عن العملة الوظيفية– التحويل إلى عملة العرض

مقدمة ١٢ يسمح المعيار للمنشأة بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). ولهذا الغرض، يمكن أن تكون المنشأة منشأة مستقلة أو شركة أم تعد بيانات مالية موحدة أو شركة أم أو مستثمر أو مشارك في مشروع مشترك يعد بيانات مالية منفصلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*.

مقدمة ١٣ يُطلب من المنشأة أن تقوم بتحويل نتائجها ومركزها المالي من العملة الوظيفية الخاصة بها إلى عملة (أو عملات) العرض باستخدام الطريقة المطلوبة لتحويل عملية أجنبية لتضمينها في البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير. وبموجب هذه الطريقة، يتم تحويل الأصول والإلتزامات بسعر الإقفال، ويتم تحويل الدخل والمصاريف بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات (أو بمتوسط السعر للفترة عندما يكون هذا تقدير تقريبي معقول).

مقدمة ١٤ يقتضي المعيار أن يتم تحويل المبالغ المقارنة كما يلي:

(أ) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي ليست عملة اقتصاد عالي التضخم:

(١) يتم تحويل الأصول والإلتزامات في كل ميزانية عمومية معروضة بسعر الإقفال في تاريخ تلك الميزانية العمومية (أي تتم تحويل المبالغ المقارنة للسنة الماضية بسعر الإقفال للسنة الماضية).

(٢) يتم تحويل الدخل والمصاريف في كل بيان دخل معروض بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات (أي يتم تحويل المبالغ المقارنة للسنة الماضية بالسعر الفعلي أو متوسط السعر للسنة الماضية).

(ب) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، والتي يتم تحويل مبالغها المقارنة إلى عملة اقتصاد آخر عالي التضخم، يتم تحويل كافة المبالغ (على سبيل المثال، مبالغ الميزانية العمومية وبيان الدخل) بسعر الإقفال لأحدث ميزانية عمومية معروضة (أي تتم تحويل البنود المقارنة للسنة الماضية، كما يتم تعديلها للتغييرات اللاحقة في مستوى السعر، بسعر الإقفال لهذه السنة).

(ج) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، والتي يتم تحويل مبالغها المقارنة إلى عملة اقتصاد ليس عالي التضخم، تكون جميع المبالغ هي تلك المعروضة في البيانات المالية للسنة السابقة (أي أنه لا يتم تعديلها للتغييرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغييرات اللاحقة في أسعار الصرف).

تنطبق طريقة التحويل هذه، كتلك الموضحة في الفقرة "مقدمة ١٣"، عند تحويل البيانات المالية

لعملية أجنبية لتضمينها في البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير، وعند تحويل البيانات المالية للمنشأة إلى عملة عرض مختلفة.

استخدام عملة عرض عدا عن العملة الوظيفية- تحويل عملية أجنبية

مقدمة ١٥ يقتضي المعيار معاملة تعديلات الشهرة والقيمة العادلة على الأصول والإلتزامات التي تنشأ من شراء منشأة أجنبية على أنها جزء من أصول والتزامات المنشأة المندمجة ويقتضي تحويلها بسعر الإقفال.

الإفصاح

مقدمة ١٦ يتضمن المعيار معظم متطلبات الإفصاح الخاصة بالتفسير ٣٠. وتنطبق هذه المتطلبات عندما يتم استخدام طريقة تحويل تختلف عن تلك الموضحة في الفقرتين "مقدمة ١٣ ومقدمة ١٤" أو يتم عرض معلومات إضافية أخرى (مثل مقتطف معين من البيانات المالية الكاملة) بعملة غير العملة الوظيفية أو عملة العرض.

مقدمة ١٧ بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تفصح المنشأة عن الوقت الذي حدث فيه تغيير في العملة الوظيفية وأسباب هذا التغيير.

معيار المحاسبة الدولي ٢١

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الهدف

١ يمكن أن يقوم المشروع بنشاطات أجنبية بطريقتين. حيث يمكن أن يكون له معاملات بعملات أجنبية أو يكون له عمليات أجنبية. ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمشروع، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المشروع معدة التقرير، كما يجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المشروع معدة التقرير.

٢ أن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الإعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

النطاق

٣ **يجب أن يطبق هذا المعيار في*:**

(أ) المحاسبة عن المعاملات والميزانيات بالعملات الأجنبية، في محاسبة المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، باستثناء تلك المعاملات والأرصدة المشتقة والأرصدة التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ***الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*****؛**

(ب) في ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المشمولة في البيانات المالية للمشروع بواسطة التوحيد أو التوحيد النسبي أو بطريقة الملكية؛ و

(ج) في تحويل نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.

٤ **ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العديد من مشتقات العملة الأجنبية وبالتالي يتم استبعادها من نطاق هذا المعيار. غير أن مشتقات العملة الأجنبية تلك التي لا تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ (مشتقات العملة الأجنبية التي يتم دمجها في عقود أخرى) تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تحول المنشأة المبالغ المتعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض الخاصة بها.**

٥ لا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية عدا عن فروق الصرف الناشئة عن التزام بعملة أجنبية تجري المحاسبة عنه كتحوط لصافي استثمار في منشأة أجنبية. أما الأوجه الأخرى لمحاسبة التحوط، معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يطبق محاسبة التحوط.

٦ ينطبق هذا المعيار على عرض البيانات المالية للمنشأة في عملة أجنبية ويبين متطلبات وصف البيانات المالية الناتجة على أنها ممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالنسبة لعمليات تحويل المعلومات المالية إلى عملة أجنبية والتي لا تلبي هذه المتطلبات، يحدد هذا المعيار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها.

٧ لا يتعامل هذا المعيار مع عرض للتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات في العملات الأجنبية وترجمة التدفقات النقدية للعمليات الأجنبية في قائمة التدفقات النقدية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٧ "*بيان التدفق النقدي*").

* أنظر التفسير – ٧ ، *إدخال عملة اليورو*.

تعاريف

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

سعر الإغلاق هو سعر الصرف الفوري بتاريخ الميزانية العمومية.

فرق سعر الصرف هو الفرق الناتج عن التقرير عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير باستخدام أسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف هو معدل التبادل بين عملتين.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت.

العملة الأجنبية هي عملة عدا عملة التقرير للمشروع.

الفروع الأجنبية للمنشأة هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع لمشروع معد التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد غير بلد المشروع معد التقرير.

العملة الوظيفية هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.

المجموعة هي الشركة الأم وكافة الشركات التابعة لها.

البنود النقدية هي أموال محتفظ بها وأصول والتزامات سوف تستلم أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.

صافي الإستثمار في منشأة أجنبية هو حصة المشروع معد التقرير في صافي أصول تلك المنشأة الأجنبية.

عملة التقرير هي العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.

سعر الصرف الفوري هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

تفسير التعريفات

العملة الوظيفية

٩ إن البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة هي عادة البيئة التي تقوم فيها بشكل رئيسي بتوليد النقد وإنفاقه. وتأخذ المنشأة العوامل التالية بعين الإعتبار في تحديد عملتها الوظيفية:

(أ) العملة :

(١) التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع والخدمات (تكون هذه غالبا العملة التي يتم بها التعبير عن أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها وتسويتها)؛ و

(٢) عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها.

(ب) العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة والتكاليف المادية وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات (تكون هذه عادة العملة التي يتم بها التعبير عن هذه التكاليف وتسويتها).

١٠ يمكن أن تقدم العوامل التالية أيضا دليلا على العملة الوظيفية للمنشأة:

(أ) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).

(ب) العملة التي يتم بها عادة الإحتفاظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية.

١١ يتم دراسة العوامل الإضافية التالية في تحديد العملة الوظيفية للعملية الأجنبية، وما إذا كانت العملة الوظيفية الخاصة بها هي نفس عملة المنشأة معدة التقارير (المنشأة معدة التقارير في هذا السياق هي المنشأة التي تكون فيها العملية الأجنبة عبارة عن شركة تابعة لها أو فرع أو شركة زميلة أو مشروع مشترك):

(أ) ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية كامتداد للمنشاة معدة التقارير، بدلا من تنفيذها بدرجة كبيرة من الإستقلالية. ومثال على الحالة السابقة هي عندما تبيع العملية الأجنبية فقط السلع المستوردة من المنشأة معدة التقارير وتسدد العوائد لها. ومثال على الحالة الأخيرة هي عندما تراكم العملية النقد والبنود النقدية الأخرى، وتتكبد المصاريف، وتولد الدخل وتعد الإقتراضات جميعا بعملتها المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات في المنشأة معدة التقارير تمثل نسبة مرتفعة أو متدنية من أنشطة العملية الأجنبية.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة معدة التقارير وما إذا كانت متاحة بسهولة للتسديد لها.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تعد كافية لإستيفاء إلتزامات الدين القائمة والمتوقعة عادة دون توفير أموال من قبل المنشأة معدة التقارير.

١٢ عندما يتم خلط المؤشرات أعلاه ولا تكون العملة الوظيفية واضحة، تستعين الإدارة بأحكامها لتحديد العملة الوظيفية التي تمثل بصدق الآثار الإقتصادية للمعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة. وكجزء من هذا المنهج، تعطي الإدارة الأولوية للمؤشرات الرئيسية الواردة في الفقرة ٩ قبل دراسة المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و١١، عندما يتم تصميمها لتقديم أدلة دعم إضافية لتحديد العملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة.

١٣ تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة التي ترتبط بها. وتبعا لذلك، لا تتغير العملة الوظيفية، ما أن يتم تحديدها، ما لم يكن هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة.

١٤ إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، يتم إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*". ولا تستطيع المنشأة تفادي إعادة العرض وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ عن طريق مثلا تبني كعملة وظيفية خاصة بها عملة أخرى غير العملة الوظيفية المحددة وفقا لهذا المعيار (مثل العملة الوظيفية لشركتها الأم).

صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية

١٥ قد تملك المنشأة بندا نقديا يستحق القبض من العملية الأجنبية أو يستحق الدفع لها. والبند الذي لا يتم التخطيط لتسويته أو الذي لا يحتمل حدوثه في المستقبل المنظور يعد في جوهره جزءا من صافي استثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، وتتم محاسبته وفقا لفقرتين ٣٢ و٣٣. وقد تتضمن هذه البنود النقدية ذمم مدينة أو قروض طويلة الأجل. ولا تتضمن ذمم مدينة تجارية أو ذمم دائنة تجارية.

البنود النقدية

١٦ إن الميزة الأساسية للبند النقدي هو الحق في استلام (أو التزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة ما يلي: معاشات التقاعد وغيرها من منافع الموظفين التي يتوجب دفعها نقدا، والمخصصات التي ينبغي تسويتها نقدا، وتوزيعات الأرباح النقدية التي يتم الإعتراف بها كإلتزام. وعلى نحو مماثل، يعتبر عقد استلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أو عدد متغير من الأصول التي تساوي فيها القيمة العادلة التي يتعين استلامها (أو تسليمها) عددا ثابتا أو قابلا للتحديد من وحدات العملة بندا نقديا. وعلى العكس من ذلك، تكون الميزة الأساسية للبند غير النقدي هي غياب الحق باستلام (أو الإلتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة على ذلك: المبالغ المدفوعة مسبقا للسلع والخدمات (مثل الإيجار المدفوع مسبقا) والشهرة والأصول غير الملموسة والمخزون والممتلكات والمصانع والمعدات والمخصصات التي يجب تسويتها من خلال تسليم الأصل غير النقدي.

ملخص المنهاج الذي يتطلبه هذا المعيار

١٧ عند إعداد البيانات المالية، تقوم كل منشأة - سواء كانت منشأة مستقلة أو منشأة ذات عمليات أجنبية (مثل الشركة الأم) أو عملية أجنبية (مثل الشركة التابعة أو الفرع) - بتحديد عملتها الوظيفية وفقا للفقرات ٩-١٤. وتقوم المنشأة بتحويل بنود العملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية الخاصة بها وتبلغ عن آثار هذا التحويل وفقا للفقرات ٢٠-٣٧ والفقرة ٥٠.

١٨ تشمل العديد من المنشآت معدة التقارير عددا من المنشآت المختلفة (مثلا تتكون مجموعة معينة من شركة أم وواحدة أو أكثر من الشركات التابعة). وقد تملك أنواع مختلفة من المنشآت، سواءا كانت أعضاء في مجموعة معينة أو خلاف ذلك، استثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة. وقد تملك أيضا فروعا. ومن الضروري أن يتم تحويل النتائج والمركز المالي لكل منشأة مفردة مشمولة في المنشأة معدة التقارير إلى العملة التي تعرض بها المنشأة معدة التقارير بياناتها المالية. ويسمح هذا المعيار بأن تكون عملة العرض للمنشأة معدة التقارير أية عملة (أو عملات). ويتم وفقا للفقرات ٣٨-٥٠ تحويل النتائج والمركز المالي لأية منشأة مفردة ضمن المنشأة معدة التقارير تختلف عملتها الوظيفية عن عملة العرض.

١٩ ويسمح هذا المعيار أيضا وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" للمنشأة المستقلة التي تعد البيانات المالية أو المنشأة التي تعد البيانات المالية المنفصلة بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض الخاصة بالمنشأة تختلف عن عملتها الوظيفية، يتم أيضا تحويل نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض وفقا للفقرات ٣٨-٥٠.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة المستخدمة

الإعتراف الأولي

٢٠ المعاملة بالعملة الأجنبية هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلي:

(أ) شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية؛

(ب) إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية؛ أو

(ج) من ناحية اخرى متمتلك أو تتخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

٢١ يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الإعتراف الأولي بها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة .

٢٢ غالباً ما يشار إلى سعر الصرف بتاريخ المعاملة بالسعر الفوري. ولكن لأسباب عملية فإنه غالباً ما يستخدم معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي بتاريخ العملية ، على سبيل المثال ، متوسط المعدل للأسبوع أو الشهر لكافة المعاملات في كل عملة أجنبية خلال تلك الفترة. ولكن إذا كانت معدلات الصرف تتغير بشكل كبير جداً فإن استخدام متوسط الفترة قد يكون غير موثوق به.

تقديم التقرير في تواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة

٢٣ في تاريخ كل ميزانية عمومية :

(أ) يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال؛

(ب) يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة؛ و

(ج) يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

٢٤ تتحدد القيمة المرحلة لبند بموجب المعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة. على سبيل المثال، بعض الأدوات المالية والممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن تقاس بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات، والمصانع والمعدات*". سواء تم تحديد القيمة المرحلة بناءً على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، فإن المبالغ المحددة لبنود العملة الأجنبية يجب التقرير عنها بعملة التقرير بموجب هذا المعيار.

٢٥ يتم تحديد المبلغ المسجل لبعض البنود عن طريق مقارنة اثنين أو أكثر من المبالغ. على سبيل المثال، يكون المبلغ المسجل للمخزون هو إما التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق، أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*". وعلى نحو مماثل، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*"، يكون المبلغ المسجل للأصل الذي يكون هناك مؤشر على انخفاض قيمته هو مبلغه المسجل قبل

دراسة خسائر انخفاض القيمة المحتملة أو قيمته القابلة للتحقيق، أيهما أقل. وعندما يكون هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق مقارنة ما يلي:

(أ) التكلفة أو المبلغ المسجل، حيثما يكون ملائما، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة لبند يتم قياسه فيما يتعلق بالتكلفة التاريخية)؛ و

(ب) صافي القيمة القابلة للتحقيق أو المبلغ القابل للإسترداد، حيثما يكون ملائما، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة (على سبيل المثال سعر الإقفال في تاريخ الميزانية العمومية).

ويمكن أن يتمثل أثر هذه المقارنة في الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بالعملة الوظيفية لكن لا يتم الإعتراف بها بالعملة الأجنبية والعكس صحيح.

٢٦ عندما يتوفر أكثر من سعر صرف، يكون السعر المستخدم هو ذلك الذي كان من الممكن به تسوية التدفقات النقدية المستقبلية التي تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التدفقات النقدية حدثت في تاريخ القياس. وإذا كان يُفتقر بشكل مؤقت إلى قابلية التبادل بين عملتين، يكون السعر المستخدم هو أول سعر لاحق يمكن به تنفيذ التبادلات.

الإعتراف بفروقات أسعار الصرف

٢٧ وكما تمت الإشارة في الفقرة ٣، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية. ويقتضي تطبيق محاسبة التحوط من المنشأة أن تقوم بمحاسبة بعض فروقات التبادل بشكل مختلف عن معاملة فروقات التبادل التي يقتضيها هذا المعيار. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يتم الإبلاغ عن فروقات التبادل من البنود النقدية المؤهلة كأدوات تحوط في تحوط التدفق النقدي بشكل أولي في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا.

٢٨ إن فروقات الصرف الناشئة عن تسديد بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمشروع بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أولياً خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في بيانات مالية سابقة، يجب الإعتراف بها كدخل أو كمصروف في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء فروقات الصرف التي يتم وصفها بموجب الفقرة ٣٢.

٢٩ عندما تنشأ البنود النقدية من معاملة عملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، فإنه ينتج عن ذلك فرق في التبادل. وعندما تتم تسوية المعاملة ضمن نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، يتم الإعتراف بكامل فرق التبادل في تلك الفترة. لكن عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، يتم تحديد فرق التبادل المعترف به في كل فترة حتى تاريخ التسوية من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠ عندما يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من البند غير النقدي مباشرة في حقوق الملكية، يتم الإعتراف بعنصر التبادل لذلك الربح أو الخسارة مباشرة في حقوق الملكية. وفي المقابل، عندما يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من البند غير النقدي في حساب الأرباح أو الخسائر، يتم الإعتراف بأي عنصر تبادل لذلك الربح أو الخسارة في حساب الأرباح أو الخسائر.

٣١ تقتضي معايير أخرى أن يتم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر مباشرة في حقوق الملكية. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم الإعتراف مباشرة في حقوق الملكية ببعض الأرباح والخسائر التي تنتج من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات. وعندما يتم قياس هذا الأصل بعملة أجنبية، تقتضي الفقرة ٢٣(ج) من هذا المعيار أن يتم تحويل المبلغ الذي تم إعادة تقييمه باستخدام السعر في تاريخ تحديد القيمة، مما يؤدي إلى فرق تبادل يتم الإعتراف به أيضا في حقوق الملكية.

٣٢ يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة من البند النقدي الذي يشكل جزءا من صافي الإستثمار في العملية الأجنبية الخاص بالمنشأة معدة التقارير (انظر الفقرة ١٥) في الأرباح أو الخسائر في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقارير أو البيانات المالية المختلفة للعملية الأجنبية، حيثما يكون ملائما. ويتم في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (على سبيل المثال البيانات المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية عبارة عن شركة تابعة) الإعتراف بفروقات التبادل هذه بشكل أولي في عنصر منفصل من حقوق الملكية ويتم الإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر عند التصرف بصافي الإستثمار وفقا للفقرة ٤٨.

٣٣ عندما يشكل البند النقدي جزءا من صافي الإستثمار في العملية الأجنبية الخاص بالمنشأة معدة التقارير ويتم التعبير عنه بالعملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير، ينشأ فرق التبادل في البيانات المالية المختلفة للعملية الأجنبية وفقا للفقرة ٢٨. وعلى نحو مماثل، إذا تم التعبير عن هذا البند بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية، ينشأ فرق تبادل في البيانات المالية المنفصلة الخاصة بالمنشأة معدة التقارير وفقا للفقرة ٢٨. ويتم إعادة تصنيف فروقات التبادل هذه إلى العنصر المنفصل من حقوق الملكية في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (أي البيانات المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو توحيدها تناسبيا أو محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية). إلا أنه يمكن التعبير عن البند النقدي الذي يشكل جزءا من صافي استثمار المنشأة معدة التقارير في العملية الأجنبية بعملة أخرى غير العملة الوظيفية للمنشأة معدة التقارير أو العملية الأجنبية. ولا يتم إعادة تصنيف فروقات التبادل التي تنشأ من تحويل البند النقدي إلى العملات الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير والعملية الأجنبية إلى العنصر المنفصل من حقوق الملكية في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (أي أنها تبقى معترفا بها في الأرباح أو الخسائر).

٣٤ عندما تحتفظ المنشأة بدفاترها وتقوم بالتسجيل بعملة أخرى غير عملتها الوظيفية في الوقت الذي تقوم فيه المنشأة بإعداد بياناتها المالية، يتم تحويل كافة المبالغ إلى العملة الوظيفية وفقا للفقرات ٢٠- ٢٦. وينتج عن هذا نفس المبالغ بالعملة الوظيفية التي كانت ستظهر لو أنه تم تسجيل البنود بشكل أولي بالعملة الوظيفية. على سبيل المثال، يتم تحويل البنود النقدية إلى العملة الوظيفية باستخدام سعر الإقفال، ويتم تحويل البنود غير النقدية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة التي أدت إلى الإعتراف بها.

التغير في العملة الوظيفية

٣٥ عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية للمنشأة، تطبق المنشأة إجراءات التحويل المطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغير.

٣٦ كما تمت الإشارة في الفقرة ١٣، تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة بالمنشأة. وتبعا لذلك، ما أن يتم تحديد العملة الوظيفية، يمكن تغييرها فقط إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة. على سبيل المثال، قد يؤدي التغير في العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع السلع والخدمات إلى تغير في العملة الوظيفية للمنشأة.

٣٧ يتم محاسبة أثر التغير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تقوم المنشأة بتحويل كافة البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التغير. وتتم معاملة المبالغ المحولة الناتجة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة من تحويل العملية الأجنبية المصنفة سابقا في حقوق الملكية وفقا للفقرتين ٣٢ و٣٩(ج) في حساب الربح أو الخسارة حتى يتم التصرف بالعملية.

استخدام عملة العرض عدا عن العملة الوظيفية

التحويل إلى عملة العرض

٣٨ يمكن أن تعرض المنشأة بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت تختلف عملة العرض عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنها تقوم بتحويل نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض. على سبيل المثال، عندما تحتوي مجموعة معينة على منشآت مختلفة ذات عملات وظيفية مختلفة، يتم التعبير عن النتائج والمركز المالي لكل منشأة بعملة شائعة حتى يمكن عرض البيانات المالية الموحدة.

٣٩ يتم تحويل النتائج والمركز المالي للمنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:

(أ) يتم تحويل الأصول والإلتزامات لكل ميزانية عمومية معروضة (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ تلك الميزانية العمومية؛

(ب) يتم تحويل الدخل والمصاريف لكل بيان دخل (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛ و

(ج) يتم الإعتراف بكافة فروقات التبادل الناتجة على أنها عنصر منفصل من حقوق الملكية.

٤٠ لأسباب عملية، يتم غالبا استخدام سعر يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، مثال متوسط سعر الفترة، لتحويل بنود الدخل والمصروف. إلا أنه إذا تقلبت أسعار الصرف بشكل كبير، يكون استخدام متوسط السعر للفترة غير مناسب.

٤١ تنتج فروقات التبادل المشار إليها في الفقرة ٣٩(ج) مما يلي:

(أ) تحويل الدخل والمصاريف بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات والأصول والإلتزامات بسعر الإقفال. وتنتج فروقات التبادل هذه من بنود الدخل والمصروف المعترف بها في الربح أو الخسارة ومن تلك المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية.

(ب) تحويل صافي الأصول الإفتتاحية بسعر الإقفال الذي يختلف عن سعر الإقفال السابق.

لا يتم الإعتراف بفروقات التبادل هذه في الربح أو الخسارة لأن التغيرات في أسعار الصرف يكون لها أثر ضئيل أو لا يكون لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من العمليات. وعندما ترتبط فروقات التبادل بعملية أجنبية موحدة لكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروقات التبادل المتراكمة الناشئة من التحويل والمنسوبة إلى حصص الأقلية يتم تخصيصها إلى حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة والإعتراف بها كجزء من هذه الحصص.

٤٢ يتم تحويل النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:

(أ) يتم تحويل كافة المبالغ (أي الأصول والإلتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصاريف، بما في ذلك المبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ أحدث ميزانية عمومية، باستثناء

(ب) عندما يتم تحويل المبالغ إلى عملة اقتصاد عالي التضخم، تكون المبالغ المقارنة هي تلك التي تم عرضها كمبالغ للسنة الحالية في البيانات المالية للسنة السابقة ذات الصلة (أي غير المعدلة للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

٤٣ عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، تعيد المنشأة عرض بياناتها المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ " التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" قبل تطبيق طريقة التحويل المبينة في الفقرة ٤٢، باستثناء المبالغ المقارنة التي يتم تحويلها إلى العملة الخاصة بالإقتصاد عالي التضخم (انظر الفقرة ٤٢(ب)). وعندما يتوقف الإقتصاد عن كونه عالي التضخم ولا تقوم المنشأة بإعادة عرض بياناتها المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩، فإنها تستخدم المبالغ التي تم إعادة عرضها إلى مستوى السعر في تاريخ توقفها عن إعادة عرض بياناتها المالية كتكاليف تاريخية للتحويل إلى عملة العرض.

تحويل العملية الأجنبية

٤٤ يتم تطبيق الفقرات ٤٥-٤٧، بالإضافة إلى الفقرات ٣٨-٤٣، عندما يتم تحويل النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية إلى عملة العرض بحيث يمكن تضمين العملية الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير من خلال التوحيد أو التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية.

٤٥ إن دمج نتائج العملية الأجنبية ومركزها المالي مع تلك الخاصة بالمنشأة معدة التقارير يتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات بين المجموعات للشركة التابعة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع*

المشتركة"). إلا أنه لا يمكن إلغاء الأصل أو (الإلتزام) النقدي ضمن المجموعة المشتركة، سواءاً كان قصير الأجل أو طويل الأجل، مقابل الإلتزام (الأصل) المماثل ضمن المجموعة المشتركة دون عرض نتائج تقلبات العملة في البيانات المالية الموحدة. ويعود سبب ذلك إلى أن البند المالي يمثل إلتزاما لتحويل العملة إلى عملة أخرى ويعرّض المنشأة معدة التقارير لربح أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وتبعا لذلك، يستمر الإعتراف في البيانات المالية الموحدة للمنشأة معدة التقارير بفرق التبادل هذا في الربح أو الخسارة، أو إذا نشأ من الظروف الموضحة في الفقرة ٣٢، يتم تصنيفه كحقوق ملكية إلى أن يتم التصرف بالعملية الأجنبية.

٤٦ عندما يكون تاريخ البيانات المالية للعملية الأجنبية مختلف عن تاريخ البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير، عادة ما تقوم العملية الأجنبية بإعداد بيانات إضافية بنفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير. وعندما لا يتم القيام بذلك، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ باستخدام تاريخ إبلاغ مختلف شريطة أن لا يتجاوز الفرق ثلاثة أشهر ويتم إجراء تعديلات لإستيعاب آثار أية معاملات هامة أو غيرها من الأحداث التي تقع بين التواريخ المختلفة. وفي مثل هذه الحالة، يتم تحويل الأصول والإلتزامات الخاصة بالعملية الأجنبية بسعر الصرف في تاريخ الميزانية العمومية للعملية الأجنبية. ويتم إجراء التعديلات للتغيرات الهامة في أسعار الصرف حتى تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة معدة التقارير وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧. ويتم استخدام نفس المنهج عند تطبيق طريقة حقوق الملكية على الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وعند تطبيق التوحيد التناسبي على المشاريع المشتركة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣١.

٤٧ إن أية شهرة تنشأ من شراء العملية الأجنبية وأي تعديلات قيمة عادلة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات التي تنشأ من شراء تلك العملية الأجنبية تتم معاملتها كأصول وإلتزامات خاصة بالعملية الأجنبية. لذلك يتم التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويتم تحويلها بسعر الإقفال وفقا للفقرتين ٣٩ و ٤٢.

إستبعاد المنشأة الأجنبية

٤٨ عند التخلص من المنشأة الأجنبية، فإنه يجب الإعتراف بالمبلغ المتجمع لفروقات الصرف المؤجلة التي تعود لتلك المنشأة الأجنبية كدخل أو مصروفات في نفس الفترة التي يتم الإعتراف بها في المكسب أو الخسارة من التخلص.

٤٩ يمكن أن يتخلص المشروع من حصته في المنشأة الأجنبية من خلال البيع أو التصفية أو إعادة دفع أسهم رأس المال أو التخلي عن كامل أو جزء من تلك المنشأة. يمثل دفع ربح السهم جزء من التخلص فقط إذا كان يمثل استرداداً للإستثمار. وفي حالة التخلص الجزئي، يجري إدراج حصة نسبية من فروقات الصرف المتجمعة في المكسب أو الخسارة. لا يمثل تخفيض القيمة المرحلة للمنشأة الأجنبية تخلص جزئي، وعليه لا يتم الإعتراف بأي جزء مؤجل من مكسب أو خسارة العملات الأجنبية في تاريخ التخفيض.

الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف

٥٠ يمكن أن تكون مكاسب وخسائر ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية وفروقات الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية آثار ضريبية مصاحبة تجري المحاسبة عنها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*".

الإفصاح

٥١ **بالإشارة الى تطبيق " العملة المستخدمة" في الفقرة ٥٣ والفقرات من ٥٥-٥٧، في حالة المجموعة، للعملة المستخدمة في الشركة الأم.**

٥٢ **يجب على المشروع أن يفصح عن :**

(أ) مبلغ فروقات الصرف المعترف بها في الربح أو الخسارة ما عدا تلك التي تزيد عن الأدوات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بما يتفق مع المعيار ٣٩؛ و

(ب) صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن حقوق الملكية كبند منفصل ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها؛ و

٥٣ **عندما تختلف عملة التقرير عن العملة المستخدمة، هذه الحقيقة يجب أن تكون معلنه، مع الإفصاح عن العملة المستخدمة والأسباب التي أدت الى تغير في عملة التقرير.**

٥٤ **عندما يكون هناك تغير في العملة المستخدمة على كل من الشركة معدة التقرير أو شركة أجنبية مهمة، هذا التغير في العملة المستخدمة والأسباب يجب الإفصاح عنها.**

٥٥ **عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تصف هذه البيانات على أنها تنسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط إذا كانت تنسجم مع كافة متطلبات كل معيار مطبق وكل تفسير مطبق لتلك المعايير بما في ذلك طريقة التحويل المبينة في الفقرتين ٣٩ و ٤٢.**

٥٦ تقوم المنشأة أحيانا بعرض بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة ليست عملتها الوظيفية دون تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٥. على سبيل المثال، يمكن أن تحول المنشأة فقط بنودا مختارة من بياناتها المالية إلى عملة أخرى. أو أن المنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد عالي التضخم قد تحول البيانات المالية إلى عملة أخرى عن طريق تحويل كافة البنود بأحدث سعر إقفال. ولا تكون هذه التحويلات منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويُقتضى تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٥٧.

٥٧ **عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٥، فإنها تقوم بما يلي:**

(أ) تحدد المعلومات بشكل واضح كمعلومات تكميلية لتمييزها عن المعلومات التي تنسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) تفصح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات التكميلية؛ و

(ج) تفصح عن العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة التحويل المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٥٨ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، ينبغي عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٥٩ تطبق المنشأة الفقرة ٤٧ بأثر مستقبلي على كافة عمليات الإندماج بالشراء التي تحدث بعد بداية فترة الإبلاغ المالي التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. ويسمح بتطبيق الفقرة ٤٧ بأثر رجعي على عمليات الإندماج بالشراء المبكرة. بالنسبة لشراء العملية الأجنبية التي تتم معاملتها بأثر مستقبلي ولكنها تحدث قبل التاريخ الذي يتم فيه تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، لا تقوم المنشأة بإعادة عرض السنوات السابقة ويمكن تبعا لذلك، حيثما يكون ملائما، أن تعامل تعديلات الشهرة والقيمة العادلة الناشئة من عملية الإندماج بالشراء تلك على أنها أصول وإلتزامات للمنشأة وليس كأصول وإلتزامات للعملية الأجنبية. لذلك، إما يتم التعبير عن تعديلات الشهرة والقيمة العادلة تلك بالعملة الوظيفية للمنشأة أو أنها تكون عبارة عن بنود عملة أجنبية غير نقدية، يتم الإبلاغ عنها باستخدام سعر الصرف في تاريخ الإندماج بالشراء.

٦٠ تتم محاسبة كافة التغيرات الأخرى التي تنتج من تطبيق هذا المعيار وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

سحب بيانات أخرى

٦١ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"التأثيرات على التغيرات في سعر الصرف الأجنبي"* (المعدل في ١٩٩٣).

٦٢ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) التفسير – ١١ *الصرف الأجنبي – رسملة الخسائر الناجمة من التخفيضات الحادة في العملة*؛

(ب) التفسير – ١٩ *عملة التقرير – قياس وعرض البيانات المالية* بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٩؛ و

(ج) التفسير ٣٠– التقارير المتعلقة بالعملات *–ترجمة عملة القياس إلى عملة العرض*.

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢١

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" بواسطة أربعة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسترينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق معيار المحاسبة الدولي ٢١، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في حزيران ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢١. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها فيما يتعلق بالمعايير منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢١، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢١ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

العملة الوظيفية

إستنتاج ٤ تم سابقا تعريف مصطلح "عملة الإبلاغ" على أنها "العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية". ويتكون هذا التعريف من فكرتين منفصلتين (تم تحديدهما في التفسير ١٩ "*عملة الإبلاغ – قياس وعرض البيانات المالية بموجب معياري المحاسبة الدوليين ٢١ و٢٩*"):

- عملة القياس (العملة التي تقيس بها المنشأة البنود في البيانات المالية)؛ و
- عملة العرض (العملة التي تعرض بها المنشأة بياناتها المالية).

وقرر المجلس تنقيح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لدمج منهج التفسير ١٩ الذي يفصل بين هاتين الفكرتين. ولاحظ المجلس أن استخدام مصطلح "العملة الوظيفية" هو أكثر شيوعا من استخدام "عملة القياس" لذا قرر تبني المصطلح الأكثر شيوعا.

إستنتاج ٥ أبدى المجلس قلقه حول أن الإرشادات الواردة في التفسير ١٩ حول تحديد عملة القياس قد تسمح للمنشآت بأن تختار واحدة من عملات متعددة أو تختار عملة غير مناسبة. وبالتحديد اعتقد البعض أن التفسير ١٩ أظهر تركيزا كبيرا على العملة التي يتم بها التعبير عن المعاملات وتركيزا قليلا على الإقتصاد ذي الصلة الذي يحدد سعر تلك المعاملات. ولمواجهة هذه المخاوف، قام المجلس

بتعريف العملة الوظيفية على أنها "عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة". كما قدم المجلس إرشادات حول كيفية تحديد العملة الوظيفية (انظر الفقرات ٩-١٤ من المعيار). وتعتمد هذه الإرشادات بشكل كبير على التفسير ١٩ والإرشادات المقابلة في الولايات المتحدة والمعايير الوطنية الأخرى، ولكنه يعكس كذلك قرار المجلس بأن بعض العوامل تستحق تأكيدا أكبر من غيرها.

إستنتاج ٦ ناقش المجلس كذلك ما إذا كانت العملية الأجنبية التي تعد جزءا لا يتجزأ من المنشأة معدة التقارير (كما هو موضح في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١) يمكن أن تملك عملة وظيفية تختلف عن عملة المنشأة الأم.* وقرر المجلس أن العملات الوظيفية ستكون دائما نفس العملات لأنه قد يكون أمرا متعارضا بالنسبة للعملية الأجنبية الأساسية "التي تنفذ الأعمال كما لو أنها امتداد لعمليات المنشأة معدة التقارير"†، أن تعمل في بيئة إقتصادية رئيسية تختلف عن شركتها الأم.

إستنتاج ٧ ويستتبع ذلك ضرورة تحويل النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية الأساسية عند دمجها في البيانات المالية للشركة الأم - سيتم قياسها في العملة الوظيفية للشركة الأم. وعلاوة على ذلك، فإنه من غير الضروري التمييز بين العملية الأجنبية الأساسية والمنشأة الأجنبية. وعندما تختلف العملة الوظيفية للعملية الأجنبية عن العملة الوظيفية لشركتها الأم، فإنها تكون منشأة أجنبية ويتم تطبيق طريقة التحويل الواردة في الفقرات ٣٨-٤٩ من المعيار.

إستنتاج ٨ وقرر المجلس كذلك أن المبادئ الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لتمييز العملية الأجنبية الأساسية عن المنشأة الأجنبية تعد ذات صلة في تحديد العملة الوظيفية للعملية. لذلك قام بدمج هذه المبادئ في المعيار في ذلك السياق.

إستنتاج ٩ وافق المجلس على أن المؤشرات الواردة في الفقرة ٩ هي المؤشرات الرئيسية لتحديد العملة الوظيفية وأن الفقرتان ٩ و ١١ هما فقرتان ثانويتان. وهذا لأن المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١ ليست مرتبطة بالبيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة ولكنها توفر دليلا داعما إضافيا لتحديد العملة الوظيفية للمنشأة.

عملة العرض

إستنتاج ١٠ ومن المواضيع الأخرى ما إذا يجب السماح للمنشأة بعرض بياناتها المالية بعملة (أو عملات) أخرى غير عملتها الوظيفية. ويعتقد البعض أنه لا يجب على المنشأة القيام بذلك. إذ يعتقدون أن العملة الوظيفية، كونها عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة، تصف بشكل جيد الأثر الإقتصادي للمعاملات والأحداث على المنشأة. وبالنسبة للمجموعة التي تتضمن عمليات بعدد من العملات الوظيفية، فإنهم يعتقدون أنه يجب عرض البيانات المالية الموحدة بالعملة الوظيفية التي تستخدمها الإدارة عند ضبط ومراقبة أداء المجموعة ومركزها المالي. ويعتقدون كذلك أن السماح للمنشأة بعرض بياناتها المالية بأكثر من عملة قد يؤدي إلى إرباك مستخدمي تلك

* يُستخدم مصطلح "الشركة الأم" على نطاق واسع في هذا السياق للإشارة إلى أن المنشأة تملك فرعا أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو شركة تابعة

† معيار المحاسبة الدولي ٢١ (المنقح عام ١٩٩٣)، الفقرة ٢٤.

البيانات المالية أكثر من تقديم المساعدة لهم. ويعتقد مؤيدو وجهة النظر هذه أن أي عرض بعملة أخرى غير تلك الموضحة أعلاه يجب أن يتم اعتباره على أنه "تحويل ملائمة" خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ١١ ويعتقد آخرون أن اختيار عملة العرض ينبغي أن يكون مقتصراً مثلاً على العملة الوظيفية لأحد المنشآت الأساسية ضمن المجموعة. إلا أنه يمكن التغلب على هذا القيد بسهولة- أي أن المنشأة التي ترغب في عرض بياناتها المالية بعملة مختلفة يمكن أن تقوم بإنشاء عملية أساسية لكن صغيرة نسبيا بتلك العملة الوظيفية.

إستنتاج ١٢ لا يزال يعتقد البعض أنه، في ضوء التوجه المتزايد نحو العولمة، يجب أن يُسمح للمنشآت بأن تعرض بياناتها المالية بأية عملة. ولاحظوا أن معظم المجموعات الكبيرة لا تملك عملة وظيفية واحدة، بل تشمل عمليات بعدد من العملات الوظيفية. وبالنسبة لهذه المنشآت، فهم يعتقدون أنه ليس من الواضح ما هي العملة التي يجب أن تكون عملة العرض أو سبب تفضيل عملة معينة على أخرى. كما يشيرون أيضا أن الإدارة قد لا تستخدم عملة واحدة عند ضبط ومراقبة أداء المجموعة ومركزها المالي. وبالإضافة إلى ذلك، فهم يلاحظون أنه يجب على المنشآت في بعض الإختصاصات عرض بياناتها المالية بالعملة المحلية، حتى عندما لا تكون هذه العملة هي العملة الوظيفية*. لذلك إذا اقتضت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يتم عرض البيانات المالية بالعملة الوظيفية، قد تحتاج بعض المنشآت أن تعرض مجموعتين من البيانات المالية: البيانات المالية التي تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعروضة بالعملة الوظيفية والبيانات المالية التي تمتثل للأنظمة المحلية المعروضة بعملة مختلفة.

إستنتاج ١٣ اقتنع المجلس بالنقاشات الواردة في الفقرة السابقة. ووفقاً لذلك، قرر أنه يجب السماح للمنشآت بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات).

إستنتاج ١٤ أوضح المجلس أيضا أن المعيار لا يمنع المنشأة من تقديم "تحويل ملائمة" كمعلومات إضافية. ويمكن أن يعرض "تحويل الملائمة" هذا بيانات مالية (أو أجزاء مختارة من البيانات المالية) بعملة غير عملة العرض، بحيث يكون ذلك ملائما لبعض المستخدمين. يمكن إعداد "تحويل الملائمة" باستخدام طريقة تحويل غير تلك التي يقتضيها المعيار. ويجب أن يتم بوضوح تحديد هذه الأنواع من "تحويلات الملائمة" كمعلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي يتم تحويلها وفقا لهذا المعيار.

طريقة التحويل

إستنتاج ١٥ ناقش المجلس تحديد الطريقة التي يجب استخدامها لتحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية للمنشأة إلى عملة عرض مختلفة.

إستنتاج ١٦ وافق المجلس على أن لا تؤدي طريقة التحويل إلى استبدال العملة الوظيفية بعملة أخرى. وبعبارة أخرى، يجب أن لا يؤدي عرض البيانات المالية بعملة مختلفة إلى تغيير الطريقة التي يتم

* وهذا يتضمن المنشآت التي تعمل في بلد آخر وتقوم على سبيل المثال بنشر البيانات المالية للامتثال مع متطلب التسجيل في البورصة في ذلك البلد.

بها قياس البنود ذات الصلة. بل يجب أن تعبر طريقة التحويل عن المبالغ ذات الصلة، كما تم قياسها بالعملة الوظيفية، بعملة مختلفة.

إستنتاج ١٧ في ضوء ذلك، قام المجلس بدراسة طريقتين ممكنتين للتحويل. الطريقة الأولى هي تحويل كافة المبالغ (بما في ذلك المبالغ المقارنة) بأحدث سعر إقفال. ولهذه الطريقة عدة فوائد: إذ أنها سهلة التطبيق ولا ينتج عنها أية أرباح أو خسائر جديدة ولا تغير النسب مثل العائد على الأصول. ويدعم هذه الطريقة أولئك الذين يعتقدون بأن عملية التعبير عن المبالغ بعملة مختلفة يجب أن تحافظ على العلاقات بين المبالغ كما تم قياسها بالعملة الوظيفية ولا يجب بالتالي أن تؤدي إلى أية أرباح أو خسائر جديدة.

إستنتاج ١٨ والطريقة الثانية التي أخذها المجلس بعين الإعتبار هي تلك الطريقة التي اقتضتها النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لتحويل البيانات المالية للعملية الأجنبية*. وينتج عن هذه الطريقة نفس المبالغ بعملة العرض بغض النظر عما إذا كانت البيانات المالية للعملية الأجنبية كما يلي:

(أ) يتم تحويلها أولا إلى العملة الوظيفية لمنشأة مجموعة أخرى (الشركة الأم مثلا) من ثم إلى عملة العرض، أو

(ب) يتم تحويلها مباشرة إلى عملة العرض.

إستنتاج ١٩ وتتفادى هذه الطريقة الحاجة إلى تحديد العملة التي يتم بها التعبير عن البيانات المالية للمجموعة متعددة الجنسيات قبل أن يتم تحويلها إلى عملة العرض. وكما تمت الإشارة أعلاه، لا تملك العديد من المجموعات الكبيرة عملة وظيفية واحدة، بل تشمل عمليات بعدد من العملات الوظيفية. وبالنسبة لهذه المنشآت فإنه من غير الواضح ما هي العملة الوظيفية التي ينبغي اختيارها ليتم بها التعبير عن المبالغ قبل تحويلها إلى عملة العرض أو سبب تفضيل عملة معينة على غيرها. بالإضافة إلى ذلك، ينتج عن هذه الطريقة نفس المبالغ بعملة العرض للمنشأة المستقلة والشركة التابعة للشركة الأم التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة العرض.

إستنتاج ٢٠ قرر المجلس أن يقتضي استخدام الطريقة الثانية، أي أن يتم تحويل البيانات المالية لأية منشأة (سواء كانت منشأة مستقلة أو شركة أم أو عملية ضمن مجموعة) تختلف العملة الوظيفية الخاصة بها عن عملة العرض المستخدمة من قبل المنشأة معدة التقارير باستخدام الطريقة المبينة في الفقرات ٣٨-٤٩ من المعيار.

إستنتاج ٢١ وفيما يتعلق بتحويل المبالغ المقارنة، تبني المجلس المنهج الذي اقتضاه التفسير ٣٠ لما يلي:

(أ) المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي ليست العملة الخاصة باقتصاد عالي التضخم (يتم تحويل الأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية المقارنة بسعر الإقفال في تاريخ تلك الميزانية العمومية ويتم تحويل الدخل والمصاريف في بيان الدخل المقارن بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات)؛ و

(ب) المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي العملة الخاصة باقتصاد عالي التضخم، والتي يتم من أجلها تحويل المبالغ المقارنة إلى عملة الإقتصاد عالي التضخم (يتم تحويل كل

* تستخدم هذه الطريقة لتحويل بنود الميزانية العمومية بسعر الإقفال وبنود الدخل والمصروف بالأسعار الفعلية (أو المتوسطة)، باستثناء المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة إقتصاد عالي التضخم.

من بنود الميزانية العمومية وبنود بيان الدخل بسعر الإقفال لأحدث ميزانية عمومية معروضة).

إستنتاج ٢٢ غير أن المجلس قرر عدم تبني منهج التفسير ٣٠ لتحويل المبالغ المقارنة للمنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة إقتصاد عالي التضخم، والتي يتم من أجلها تحويل المبالغ المقارنة إلى عملة العرض لاقتصاد عالي التضخم. ولاحظ المجلس أنه في مثل هذه الحالة يقتضي منهج التفسير ٣٠ إعادة عرض المبالغ المقارنة من تلك المبينة في البيانات المالية للسنة الماضية لإستيعاب كل من آثار التضخم والتغيرات في أسعار الصرف. وإذا كانت أسعار الصرف تعكس بشكل كامل مستويات الأسعار المختلفة بين نظامي الإقتصاد التي ترتبط بهما، سيؤدي منهج التفسير ٣٠ إلى نفس المبالغ للبنود المقارنة كما تم الإبلاغ عنها كمبالغ للسنة الحالية في البيانات المالية للسنة السابقة. وعلاوة على ذلك، لاحظ المجلس أنه في السنة السابقة تم التعبير عن المبالغ ذات الصلة بعملة العرض غير المتضخمة ولم يكن هناك داع لتغييرها. ولهذه الأسباب قرر المجلس أن يقتضي أن تكون كافة المبالغ المقارنة هي تلك المعروضة في البيانات المالية للسنة السابقة (أي أنه لا يجري أي تعديل للتغييرات اللاحقة في مستوى الأسعار أو التغييرات اللاحقة في أسعار الصرف).

إستنتاج ٢٣ قرر المجلس أن يدمج في المعيار معظم متطلبات الإفصاح للتفسير ٣٠ "*عملة الإبلاغ – التحويل من عملة القياس إلى عملة العرض*" التي تنطبق عندما يتم استخدام طريقة تحويل مختلفة أو معلومات إضافية أخرى، على سبيل المثال عندما يتم عرض مقتطف معين من البيانات المالية الكاملة بعملة أخرى غير العملة الوظيفية (انظر الفقرة ٥٧ من المعيار). وتمكن هذه الإفصاحات المستخدمين من تمييز المعلومات التي يتم إعدادها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن المعلومات التي يمكن أن تكون مفيدة للمستخدمين لكنها ليست موضوع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما تعلم المستخدمين أيضا عن كيفية إعداد المعلومات الأخيرة.

رسملة فروقات الصرف

إستنتاج ٢٤ أتاحت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ خيارا محدودا لمحاسبة فروقات الصرف التي تنشأ "عن تخفيض العملة الحاد أو استهلاك العملة الذي لا يوجد مقابله وسيلة عملية للتحوط والذي يؤثر على الإلتزامات التي لا يمكن تسويتها والتي تنشأ بشكل مباشر عن الشراء الأخير للأصل"*. وتمثلت المعالجة التحليلية في الإعتراف بفروقات الصرف في الربح أو الخسارة. في حين تمثلت المعالجة البديلة المسموحة في الإعتراف بها كأصل.

إستنتاج ٢٥ لاحظ المجلس أن المعالجة البديلة المسموحة (للإعتراف كأصل) لم تكن وفقا *لإطار إعداد وعرض البيانات المالية* لأن خسائر الصرف لا تلبي تعريف الأصل. وعلاوة على ذلك، لم تسمح أية هيئة واضعة للمعايير ذات صلة كما لم تقتضي الإعتراف بخسائر الصرف كأصل، لذا فإن إلغاؤه من شأنه أن يحسن من المقارنة. وأخيرا، وفي العديد من الحالات التي يتم فيها تلبية شروط الإعتراف كأصل، يتم إعادة عرض الأصل وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*الإبلاغ المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*". لذلك وإلى الحد الذي تعكس فيه خسارة الصرف التضخم

---

* معيار المحاسبة الدولي ٢١ (المنقح عام ١٩٩٣)، الفقرة ٢١.

المفرط، يأخذ معيار المحاسبة الدولي ٢٩ هذا الأثر بعين الإعتبار. ولكافة هذه الأسباب، قام المجلس بإلغاء المعالجة البديلة المسموحة وتم استبدال التفسير ذي العلاقة.

تعديلات الشهرة والقيمة العادلة

إستنتاج ٢٦ أتاحت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ خيارا لتحويل تعديلات الشهرة والقيمة العادلة للأصول والإلتزامات التي تنشأ عن شراء المنشأة الأجنبية أ) بسعر الإقفال أو ب) سعر المعاملة التاريخية.

إستنتاج ٢٧ وافق المجلس من حيث المفهوم على أن المعالجة الصحيحة تعتمد على ما إذا كانت تعديلات الشهرة والقيمة العادلة جزء من:

(أ) الأصول والإلتزامات الخاصة بالمنشأة المندمجة (مما يقتضي ضمنا تحويلها بسعر الإقفال)؛ أو

(ب) الأصول والإلتزامات الخاصة بالشركة الأم (مما يقتضي ضمنا تحويلها بالسعر التاريخي).

إستنتاج ٢٨ وافق المجلس على أن تعديلات القيمة العادلة ترتبط بشكل واضح بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة المندمجة ولذلك يجب تحويلها بسعر الإقفال.

إستنتاج ٢٩ تعتبر الشهرة أكثر تعقيدا ويعود سبب ذلك جزئيا إلى أنه يتم قياسها كقيمة متبقية. وبالإضافة إلى ذلك، لاحظ المجلس أن المسائل الصعبة قد تنشأ عندما تضم المنشأة المندمجة مؤسسات أعمال ذات عملات وظيفية مختلفة (على سبيل المثال، إذ كانت المنشأة المندمجة هي مجموعة متعددة الجنسيات). وقد ناقش المجلس كيفية تقييم أية شهرة ناتجة لإنخفاض القيمة وبالتحديد ما إذا كان يجب "تخفيض" الشهرة إلى مستوى كل عملة وظيفية مختلفة أو ما إذا كان يمكن محاسبتها وتقييمها عند مستوى أعلى.

إستنتاج ٣٠ وتفيد إحدى وجهات النظر أنه عندما تشتري الشركة الأم عملية متعددة الجنسيات تتكون من مؤسسات أعمال ذات عدة عملات وظيفية مختلفة، فإنه يمكن معاملة أية شهرة كأصل للشركة الأم/المنشأة المشترية واختبارها لانخفاض القيمة عند مستوى موحد. ويعتقد أولئك الذين يدعمون وجهة النظر هذه بأن الشهرة، من الناحية الإقتصادية، عبارة عن أصل خاص بالشركة الأم لأنها جزء من سعر الإندماج بالشراء المدفوع من قبل الشركة الأم. لذلك فهم يعتقدون أنه من غير الصحيح تخصيص الشهرة للعديد من مؤسسات الأعمال المندمجة وتحويلها إلى عملاتهم الوظيفية المختلفة. بل تتعرض الشهرة، التي تتم معاملتها كأصل خاص بالشركة الأم، لمخاطر العملة الأجنبية، ويجب أن لا يتم الإعتراف بفروقات التحويل المتعلقة بها. ويعتقدون بالإضافة إلى ذلك أنه يجب اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى موحد. وبموجب وجهة النظر هذه، فإن تخصيص أو "تخفيض قيمة" الشهرة إلى مستوى أقل، مثل كل عملة وظيفية مختلفة ضمن العملية الأجنبية المندمجة، لن يخدم أي غرض.

إستنتاج ٣١ وقد اتخذ البعض الآخر وجهة نظر مختلفة. حيث يعتقدون أن الشهرة هي جزء من صافي استثمار الشركة الأم في المنشأة المندمجة. ومن وجهة نظرهم، يجب أن لا تتم معاملة الشهرة بشكل مختلف عن الأصول الأخرى للمنشأة المندمجة، وبالتحديد الأصول غير الملموسة، لأنه من الممكن أن يشتمل جزء كبير من الشهرة على أصول غير ملموسة غير مؤهلة للإعتراف

المنفصل. كما يلاحظون أيضا أن الشهرة تنشأ فقط بسبب الإستثمار في المنشأة الأجنبية ولا يكون لها وجود بعيدا عن تلك المنشأة. وأشاروا أخيرا إلى أنه عندما تتكون المنشأة المندمجة من عـــدد من مؤسسات الأعمال ذات العملات الوظيفية المختلفة، فإنه يتم توليد التدفقات النقدية التي تـــدعم الإعتراف المستمر بالشهرة بتلك العملات الوظيفية المختلفة.

إستنتاج ٣٢ اقتنع المجلس بالأسباب المبينة في الفقرة السابقة وقرر أن تتم معاملة الشهرة كأصـــل للعمليـــة الأجنبية ويتم تحويلها بسعر الإقفال. وتبعا لذلك، يجب تخصيص الشهرة إلى مستوى كل عملـــة وظيفية للعملية الأجنبية المندمجة. مما يعني أن المستوى الذي يتم فيه تخصيص الشهرة لأغراض تحويل العملة الأجنبية يمكن أن يختلف عن المستوى الذي يتم وفقه اختبار انخفاض قيمة الشهرة. وتتبع المنشآت المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" لتحديد المستوى الذي يتم وفقه اختبار انخفاض قيمة الشهرة.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ مع محتويات النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢١. وتتم معاملة الفقرات على أنها متوافقة إذا تناولت على نطاق واسع نفس الموضوع رغم إمكانية أن تختلف الإرشادات.

ويظهر هذا الجدول أيضا كيف تم دمج متطلبات التفسيرين ١٩ و٣٠ في النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢١.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢١	الفقرة الحالية في المعيار ٢١
الهدف	١، ٢
١	٣
٢	٤، ٥
٣	لا يوجد
٤	٦
٥	لا يوجد
٦	٧
٧	٨
٨	٢٠
٩	٢١
١٠	٢٢
١١	٢٣
١٢	٢٤
١٣	لا يوجد
١٤	٢٧
١٥	٢٨
١٦	٢٩
١٧	٣٢
١٨	١٥
١٩	لا يوجد
٢٠	لا يوجد
٢١	لا يوجد

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢١	الفقرة الحالية في المعيار ٢١
٢٢	لا يوجد
٢٣	لا يوجد
٢٤	١١
٢٥	١١
٢٦	١١
٢٧	لا يوجد
٢٨	لا يوجد
٢٩	لا يوجد
٣٠	٣٩
٣١	٤٠
٣٢	٤١
٣٣	٤٧
٣٤	٤٥
٣٥	٤٦
٣٦	٤٣
٣٧	٤٨
٣٨	٤٩
٣٩	لا يوجد
٤٠	لا يوجد
٤١	٥٠
٤٢	٥٢
٤٣	٥٣، ٥٤

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢١	الفقرة الحالية في المعيار ٢١
٤٤	لا يوجد
٤٥	لا يوجد
٤٦	لا يوجد
٤٧	لا يوجد
٤٨	٥٩، ٦٠
٤٩	٥٨
لا يوجد	٩
لا يوجد	١٠
لا يوجد	١٢-١٤
لا يوجد	١٦-١٩
لا يوجد	٢٥، ٢٦
لا يوجد	٣٠، ٣١
لا يوجد	٣٣-٣٨
لا يوجد	٤٢
لا يوجد	٤٤
لا يوجد	٥١
لا يوجد	٥٥-٥٧
لا يوجد	٦١، ٦٢
التفسير-١٩	٨-١٤، ٤٣، ٥٦، ٥٧
التفسير-٣٠	٣٨-٤٣، ٥١، ٥٦، ٥٧

معيار المحاسبة الدولي ٢٣

تكاليف الإقتراض

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" مبين في الفقرة ١–٣١ . تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٣ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٢٣

تكاليف الاقتراض

الهدف

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض. يتطلب هذا المعيار عموماً الاعتراف في الحال بتكاليف الاقتراض كمصروف، ولكن المعيار يسمح، كمعالجة بديلة مسموح بها، برسملة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.

النطاق

١ **يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن تكاليف الإقتراض.**

٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي ٢٣ "*رسملة تكاليف الاقتراض*" المصادق عليه في عام ١٩٨٣.

٣ لا يتعامل هذا المعيار مع التكلفة الفعلية أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في أسهم ممتازة غير المصنفة كالتزام.

تعريفات

٤ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها أدناه:**

تكاليف الإقتراض **هي تكلفة الفائدة والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المنشاة فيما يتعلق بإقتراض الأموال.**

الأصل المؤهل **هو الأصل الذي يتطلب وقتاً زمنياً طويلاً ليصبح جاهزاً للإستخدام المقصود أو البيع.**

٥ يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض ما يلي:

(أ) الفائدة على حساب السحب على المكشوف لدى البنك والإقتراض قصير الأجل وطويل الأجل؛

(ب) إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالإقتراض؛

(ج) إطفاء التكاليف الملحقة المتكبدة فيما يتعلق بترتيبات الإقتراض؛

(د) تكاليف التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلية المعترف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" ؛ و

(هـ) فروقات الصرف الناتجة عن إقتراضات العملات الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه كتعديل لتكاليف الفائدة.

٦ من أمثلة الأصول المؤهلة المخزون الذي يتطلب فترة طويلة من الوقت ليصبح جاهزا" للبيع، والمنشآت الصناعية ومرافق توليد الطاقة الإستثمارات العقارية. أما الاستثمارات الأخرى والمخزونات التي يتم تصنيعها بشكل روتيني أو إنتاجها بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة فليست أصولا مؤهلة، كذلك فإن الأصول الجاهزة للاستخدام المقصود أو البيع ليست أصولاً مؤهلة.

تكاليف الإقتراض- المعالجة الأساسية

الإعتراف

٧ يجب الاعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

٨ بموجب معالجة نقطة المرجعية يعترف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها بغض النظر عن كيفية استخدام الإقتراض.

الإفصاح

٩ يجب أن تفصح البيانات المالية عن السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقتراض.

تكاليف الإقتراض- المعالجة البديلة المسموح بها

الاعتراف

١٠ يجب الاعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها باستثناء ما يتم رسملته بموجب الفقرة ١١.

١١ تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل يجب رسملتها كجزء من تكلفة ذلك الأصل. ويجب تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهل لرسملته بموجب هذا المعيار.

١٢ بموجب المعالجة البديلة المسموح بها، يتم إدخال تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل ضمن تكلفة ذلك الأصل. ويتم رسملة تكاليف الاقتراض هذه كجزء من تكلفة الأصل عندما يكون من المحتمل أنه سينتج عنها فائدة اقتصادية مستقبلية للمشروع ويمكن قياس التكلفة بشكل موثوق. ويتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض الأخرى كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

١٣ تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هي تكاليف الاقتراض التي كان يمكن تجنبها لو لم يتم الأنفاق على الأصل المؤهل، وعندما يقترض المشروع أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل محدد، فإن تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة لذلك الأصل المؤهل يمكن تحديدها بسهولة.

١٤ قد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين عملية اقتراض معينة واصل مؤهل وتحديد الاقتراض الذي كان يمكن خلافا" لذلك تجنبه. تحدث هذه الصعوبة على سبيل المثال، عندما يتم تنسيق نشاط الاقتراض بشكل مركزي. كما تنشأ الصعوبات كذلك عندما تستخدم المجموعة أدوات دين متعددة لاقتراض الأموال بأسعار فائدة مختلفة وثم تقرضها على أسس مختلفة للمنشآت الأخرى في المجموعة. تنشا تعقيدات أخرى من خلال استخدام قروض محددة أو مربوطة بالعملات الأجنبية عندما تعمل

المجموعة في اقتصاديات ذات تضخم مرتفع، ومن التقلب في أسعار الصرف، لذلك يعتبر تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك الأصل المؤهل أمراً صعباً" ويتطلب ممارسة الحكم الشخصي.

١٥ **يتم تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة على الأصل المؤهل على أساس تكاليف الاقتراض الفعلية المتكبدة على ذلك الاقتراض مطروح منها أي دخل ناتج عن الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة وذلك في حدود الاقتراض بشكل خاص لغرض الحصول على أصل مؤهل.**

١٦ قد ينتج عن الترتيبات التمويلية لأصل مؤهل أن يحصل المشروع على أموال مقترضة ويتكبد تكاليف اقتراض متعلقة بذلك قبل استخدام كل أو بعض الأموال المقترضة للأصل المؤهل، في مثل هذه الظروفات يتم استثمار الأموال مؤقتاً بانتظار أنفاقها على الأصل المؤهل. عند تحديد المبلغ المؤهل للرسملة خلال الفترة من تكاليف الاقتراض يجب طرح أي دخل استثمار اكتسب على هذه الأموال من تكاليف الاقتراض المتكبدة.

١٧ **عندما تقترض الأموال بشكل عام وتستخدم لغرض الحصول على أصل مؤهل ، فإن المبلغ المؤهل للرسملة من تكاليف الاقتراض يجب أن يحدد بواسطة تطبيق معدل رسملة على النفقات على ذلك الأصل. يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض المطبقة على إقتراضات المشروع القائمة خلال الفترة عدا الاقتراض الذي يتم خصيصاً" للحصول على أصل مؤهل . ويجب أن لا يزيد مبلغ تكاليف الاقتراض المرسمل خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الاقتراض المتكبده خلال الفترة.**

١٨ في بعض الظروف يكون من المناسب شمول جميع إقتراضات الشركة الأم والشركات التابعة لها عند احتساب المعدل المرجح لتكاليف الاقتراض، وفي أحيان أخرى يكون من المناسب أن تستخدم كل شركة تابعة معدل مرجح لتكاليف الاقتراض المناسب لاقتراضها الخاص.

زيادة القيمة المسجلة للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد

١٩ عندما تزيد القيمة المرحلة أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن مبلغه القابل للاسترداد أو صافي القيمة القابلة للتحقق، فإنه يجب تنزيل أو شطب القيمة المرحلة بموجب متطلبات معايير المحاسبة الدولية الأخرى، وفي حالات محددة، يتم إعادة تسجيل مبلغ التنزيل أو الشطب بموجب تلك المعايير المحاسبية الأخرى.

بدء الرسملة

٢٠ **يجب أن تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل عندما.**

(أ) يجري تكبد النفقات على الأصل؛

(ب) يجري تكبد تكاليف الاقتراض؛ و

(ج) تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو البيع قيد التنفيذ.

٢١ تتضمن النفقات على الأصل المؤهل فقط النفقات التي نجم عنها دفعات نقدية أو تحويل أصول أخرى أو اقتراض التزامات تحمل فائدة. يجري تخفيض النفقات بأية دفعات إنجاز مستلمة وهبات مستلمة فيما

يتعلق بالأصل (راجع المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*"). إن متوسط القيمة المرحلة للأصل خلال الفترة بما في ذلك تكاليف الاقتراض المرسملة سابقاً تمثل عادة تقديراً معقولاً للنفقات التي يطبق عليها معدل الرسملة في تلك الفترة.

٢٢ تضم النشاطات الضرورية لإعداد الأصل للاستخدام المقصود أو البيع أكثر من مجرد بناءه المادي. فهي تشمل العمل التقني والإداري قبل بدء البناء المادي للأصل، مثل النشاطات المتعلقة بالحصول على الرخص قبل بدء البناء المادي للأصل، ولكن هذه النشاطات لا تشمل الاحتفاظ بالأصل عندما لا يكون هناك إنتاج أو تطوير يغير من حالة الأصل. على سبيل المثال، يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة في الفترة التي تكون فيها نشاطات تطوير الأرض سائرة أثناءها، ولكن لا يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة أثناء اقتناء الأرض لغايات البناء عليها طالما لا يوجد أي نشاط تطوير متعلق بذلك.

تعليق الرسملة

٢٣ يجب تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي يحدث خلالها إعاقة للتطوير الفعلي.

٢٤ قد يتم تكبد تكاليف اقتراض خلال فترة طويلة من التوقف عن النشاطات الضرورية لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو للبيع. تعد مثل هذه التكاليف تكاليف احتفاظ بأصول تامة جزئياً ولا تكون مؤهلة للرسملة، إلا أن رسملة تكاليف الإقتراض لا تتوقف عادة خلال الفترة التي تنفذ فيها الأعمال التقنية والإدارية الجوهرية، كما لا تتوقف رسملة تكاليف الإقتراض في فترة التأخير المؤقت الضرورية كجزء من إجراءات إعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو للبيع. على سبيل المثال تستمر الرسملة خلال الفترة الإضافية اللازمة لنضوج المخزون أو الفترة الإضافية التي يؤدي ارتفاع منسوب المياه خلالها إلى إعاقة بناء جسر، إذا كانت مستويات المياه العالية أمر طبيعي خلال فترة الإنشاء في ذلك الإقليم الجغرافي.

توقف الرسملة

٢٥ يجب توقيف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للإستخدام المقصود أو البيع.

٢٦ يكون الأصل عادة جاهز لاستخدامه المقصود أو البيع عند إكتمال البناء الفعلي للأصل حتى لو كان العمل الإداري الروتيني سيستمر. إذا كانت التعديلات البسيطة، مثل ديكور العقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم ما تزال مطلوبة فإن هذا يدل على أن كافة النشاطات قد تمت فعلياً.

٢٧ عندما يتم إكمال صنع الأصل المؤهل على أجزاء بحيث يمكن إستخدام كل جزء لوحدة بينما يستمر العمل على الأجزاء الأخرى، فإن رسملة تكاليف الإقتراض يجب أن تتوقف عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد ذلك الجزء للاستخدام أو البيع.

٢٨ يعتبر مجمع الأعمال المؤلف من عدة مباني والذي يمكن استخدام كل مبنى فيه افراديا مثال على أصل مؤهل كل جزء فيه قابل للاستخدام بينما يستمر العمل على الأجزاء الأخرى. ومثال الأصل المؤهل الذي يجب أن يكون كاملا" قبل أن يتم استخدام أي جزء منه هو المصنع الذي يحتوي على عدة عمليات صناعية تتم بشكل متتابع في أجزاء مختلفة من المصنع في نفس الموقع، مثل مصنع الفولاذ.

الإفصاح

٢٩ يجب أن تفصح البيانات المالية عن ما يلي:

(أ) السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقتراض ؛

(ب) مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة ؛ و

(ج) معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

أحكام انتقالية

٣٠ عندما يعتبر تبني هذا المعيار تغييرا" في سياسة محاسبية، يشجع المشروع على تعديل بياناته المالية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*". وبديل عن ذلك يجب على المشروع الذي يتبع المعالجة المحاسبية البديلة رسملة فقط تكاليف الاقتراض التي يتم تكبدها بعد تاريخ تطبيق المعيار والتي تحقق شروط الرسملة.

تاريخ النفاذ

٣١ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو بعد ذلك التاريخ.

معيار المحاسبة الدولي ٢٤

الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن معيار المحاسبة الدولي منافع الموظفين المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات *اصدارها* حتى *تاريخ* ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ "*الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة*" مبين في الفقرة ١-٢٤ والملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة*" محل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *إفصاحات الأطراف ذات العلاقة*" (المعاد صياغته عام ١٩٩٤) وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢٤ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيا بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ يتلخص الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ في توفير الإرشادات الإضافية والوضوح في نطاق المعيار والتعريفات والإفصاحات للأطراف ذات العلاقة. وقد تم تعديل صياغة هدف المعيار لتوضيح أن البيانات المالية للمنشأة ينبغي أن تحتوي الإفصاحات اللازمة لجذب الإنتباه نحو إمكانية أن يكون المركز المالي والربح أو الخسارة قد تأثر بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة المعلقة لديهم. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لإفصاحات الأطراف ذات العلاقة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

التغييرات الأساسية

مقدمة ٤ فيما يلي أدناه التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

النطاق

مقدمة ٥ يقتضي المعيار الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية.

مقدمة ٦ تندرج المنشآت التي تتم إدارتها من قبل الدولة ضمن نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أي أن تلك المنشآت التي تركز على جني الأرباح لا يتم إعفاؤها من الإفصاح عن المعاملات مع المنشآت الأخرى التي تتم إدارتها من قبل الدولة.

الهدف من إفصاحات الأطراف ذات العلاقة

مقدمة ٧ تم إلغاء المناقشات حول تسعير المعاملات والإفصاحات ذات العلاقة بين الأطراف ذات العلاقة لأن المعيار لا ينطبق على قياس معاملات الأطراف ذات العلاقة.

التعريفات

مقدمة ٨ تم توسيع تعريف "الطرف ذي العلاقة" من خلال إضافة ما يلي:

- الأطراف التي تمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛
- المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة مشاركة؛ و
- خطط منافع ما بعد التوظيف لتحقيق منفعة معينة لموظفي منشأة ما، أو منشأة تكون طرف ذو علاقة بتلك المنشأة.

مقدمة ٩ يضيف المعيار تعريفا "للأعضاء المقربين في العائلة من فرد ما" ويوضح أن المدراء غير التنفيذيين هم موظفون في الإدارة الرئيسية.

مقدمة ١٠ يوضح المعيار أن الطرفين المشاركين في المشروع المشترك ليسا طرفان ذوي علاقة لأنهم يشتركون في السيطرة المشتركة على المشروع المشترك.

الإفصاح

مقدمة ١١ يوضح المعيار بالإضافة إلى ذلك متطلبات الإفصاح عما يلي:

- الأرصدة المعلقة لدى الأطراف ذات العلاقة إلى جانب الشروط والبنود الخاصة بها بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه في التسوية.
- تفاصيل حول أية ضمانات مقدمة أو مستلمة.
- مخصصات الديون المشكوك فيها.
- تسوية الإلتزامات نيابة عن المنشأة أو من قبل المنشأة نيابة عن جهة أخرى.

مقدمة ١٢ يوضح المعيار أن المنشأة تفصح عن أن البنود الخاصة بمعاملات الطرف ذي العلاقة هي مرادفة لتلك التي تسود في المعاملات على أساس تجاري فقط إذا كان يمكن إثبات هذه البنود.

مقدمة ١٣ تتضمن الإفصاحات الجديدة الأخرى المطلوبة ما يلي:

- مبالغ المعاملات والأرصدة المعلقة فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة. ولم يعد الإفصاح عن نسب من المعاملات والأرصدة المعلقة أمرا كافيا.
- المصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المعدومة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.
- تصنيف المبالغ مستحقة الدفع إلى، أو مستحقة القبض من، الأطراف ذات العلاقة في فئات مختلفة من الأطراف ذات العلاقة.
- اسم الشركة الأم للمنشاة، وفي حال كان مختلفا، الطرف المسيطر الأساسي، وإذا لم يقم أي من هذين الطرفين بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، فإن اسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك يكون مطلوبا.

معيار المحاسبة الدولي ٢٤

الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الإنتباه نحو إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة المعلقة لدى هذه الجهات.

النطاق

٢ **يتم تطبيق هذا المعيار في:**

(أ) تحديد علاقات ومعاملات الطرف ذو العلاقة؛

(ب) تحديد الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة الخاصة بها؛

(ج) تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود في النقطتين (أ) و(ب) مطلوبا؛ و

(د) تحديد الإفصاحات التي ينبغي القيام بها حول تلك البنود.

٣ **يقتضي المعيار الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المعلقة الخاصة بالمنشأة في البيانات المالية المنفصلة الخاصة بالشركة الأم أو المشارك في المشروع المشترك أو المستثمر المعروضة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*".**

٤ يتم الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المعلقة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة مع المنشآت الأخرى في مجموعة ما في البيانات المالية للمنشأة. ويتم إلغاء المعاملات والأرصدة المعلقة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة ضمن المجموعة عند إعداد البيانات المالية الموحدة للمجموعة.

الهدف من إفصاح الأطراف ذات العلاقة

٥ إن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة خاصية طبيعية للتجارة الأعمال، على سبيل المثال، كثيراً ما تقوم المنشآت بإتمام أجزاء منفصلة من نشاطاتها من خلال المنشآت التابعة أو المشاريع الزميلة– في هذه الظروف، يكون للشركة التأثير السياسات التشغيلية للمنشأة المستثمر بها من خلال وجود الرقابة، الرقابة المشتركة أو التأثير الهام.

٦ إن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة يكون لها تأثير على الربح أوالخسارة والوضع المالي للمنشأة. من الممكن ان لا تدخل المنشأة بعمليات لا تتعلق بالأطراف أصحاب العلاقة. مثال ذلك، قد تقوم شركة ببيع جزء كبير من إنتاجها إلى الشركة الأم بالتكلفة لأنها قد لا تجد عميل بديل إذا لم تشتري الشركة الأم هذه المنتجات. أيضاً لا تتم المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة بنفس المبالغ كما لو تمت بين الأطراف غير ذات العلاقة.

٧ قد يتأثر الربح والخسارة والمركز المالي للمشروع بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة حتى لو لم تحدث معاملات مع هذه الأطراف. فمجرد وجود العلاقة قد يكون كاف للتأثير على عمليات المشروع معد التقرير مع الأطراف الأخرى. على سبيل المثال، قد تقوم منشاة تابعة بإنهاء العلاقات مع شريك تجاري

عند تملك المنشأة الأم لمنشأة تابعة زميلة تعمل في نفس المجال التجاري للشريك السابق. وأحياناً قد يمتنع أحد الأطراف عن العمل بسبب التأثير الهام لطرف أخر، على سبيل المثال، قد تصدر تعليمات لمنشأة تابعة من قبل المنشأة الأم بعدم الإنشغال بأنشطة البحث والتطوير.

٨ لهذه الأسباب، العلم بعمليات الأطراف ذات العلاقة، الموازنة بشكل واضح والعلاقات الشخصية من الممكن ان تؤثر على التقييم لأغراض الضريبة لعمليات المنشأة بواسطة معدي البيانات المالية، متضمنة التقييم لأغراض الأخطار في مراحل دوران المنشأة.

تعاريف

٩ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:**

طرف ذو علاقة **يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا كان:**

(أ) سواءاً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط واحد أو أكثر:

(١) يسيطر على المنشأة أو تسيطر المنشأة عليه أو يقعان تحت سيطرة مشتركة (ويشمل هذا الشركات الأم والشركات التابعة والشركات التابعة الزميلة)؛

(٢) لديه مصلحة في المنشأة تمنحه تأثيرا هاما عليها؛ أو

(٣) يمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛

(ب) عبارة عن شركة زميلة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" **)؛**

(ج) عبارة عن مشروع مشترك تكون المنشأة مشاركة فيه (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ " الحصص في المشاريع المشتركة")؛

(د) واحد من موظفي الإدارة الرئيسية في المنشأة أو شركتها الأم؛

(هـ) عضواً قريباً في عائلة أي فرد مشار إليه في البند (أ) أو (د)؛

(و) منشأة مسيطر عليها، أو مسيطر عليها بشكل مشترك، أو يُمارس عليها تأثير هام من قبل أي فرد مشار إليه في البند (د) أو (ه)، أو يملك حقوق تصويت هامة في تلك المنشأة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛ أو

(ز) عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف لمصلحة موظفي المنشأة، أو أي منشأة تكون طرفاً ذو علاقة بالمنشأة.

معاملة طرف ذو علاقة **تحويل موارد أو التزامات بين أطراف ذات علاقة بغض النظر عن كونها مسعرة أم لا.**

أعضاء عائلة الفرد المقربين **هم أفراد العائلة الذين يتوقع منهم أن يؤثروا على أو أن يتأثروا بذلك الفرد في تعاملاتهم مع المنشأة. ومنهم:**

(أ) الشريك المحلي للفرد وأبنائه؛

(ب) أبناء الشريك المحلي للفرد ؛ و

(ج) الأشخاص الذين يعولهم الفرد أو شريكه المحلي.

التعويض يشمل كافة منافع الموظفين (كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*) بما في ذلك منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*. ومنافع الموظفين عبارة عن جميع أشكال المقابل المدفوع مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة. كما يشمل المقابل المدفوع بالنيابة عن الشركة الأم للمنشأة فيما يتعلق بالمنشأة. يتضمن التعويض:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي، والإجازة السنوية مدفوعة الراتب والإجازة المرضية مدفوعة الراتب، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (في حال استحقت الدفع خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (كالعناية الطبية والسكن والسيارات والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى، والتأمين على الحياة بعد التوظيف والعناية الطبية ما بعد التوظيف؛

(ج) منافع التوظيف الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك منافع إجازات العمل طويلة المدة أو إجازات الإستراحة، أو منافع الخدمة الطويلة، ومنافع العجز طويل الأجل، وفي حال لم تستحق الدفع بشكل كامل خلال ١٢ شهرا بعد نهاية الفترة، المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

(هـ) الدفع على أساس الأسهم.

التحكم القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لإدارة المشروع سواء بموجب تشريع أو اتفاق.

الرقابة المشتركة إتفاق تعاقدي لتبادل الرقابة بما في ذلك الأنشطة الإقتصادية.

موظفو الإدارة الرئيسيون أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك) في تلك المنشأة.

تأثير هام (لغرض هذا المعيار) القدرة على المشاركة في قرارات المشروع الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية وليس التحكم في تلك السياسات. يمكن ممارسة التأثير الهام بعدة طرق من خلال المشاركة في الملكية أو بموجب تشريع أو اتفاق.

١٠ عند النظر في علاقة كل طرف ذو علاقة محتمل، يتم إيداء الإهتمام بجوهر العلاقة وليس فقط شكلها القانوني.

١١ بموجب هذا المعيار، لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة:

(أ) شركتان، لمجرد أن لهما مدير مشترك، رغم ما ورد في الفقرتين ٣ (د) و(هـ) أعلاه، (إلا أنه من الضروري الأخذ في الإعتبار إمكانية أن يكون المدير قادراً على التأثير على سياسات الشركتين في تعاملاتهما المتبادلة وتقييم هذا الإحتمال).

(ب) مشروعين صغيرين لانهم يشتركون في الرقابة المشتركة أكثر من المشروع المشترك.

(ج) (١) الممولون،
(٢) اتحادات العمال،
(٣) مؤسسات المنافع العامة، و
(٤) الإدارات الحكومية و وكالاتها.
وذلك في مجال تعاملاتها العادية مع المشروع وبموجب تلك التعاملات فقط (برغم انهم يمكن أن يحددوا حرية عمل المشروع أو يشاركوا في عملية صنع قراراتها)؛ و

(د)عميل، مورد، صاحب امتياز، موزع، أو وكيل عام يقوم المشروع بحجم تعامل كبير معه بفضل الإعتماد الإقتصادي الناتج عن ذلك.

الإفصاح

١٢ **يتم الإفصاح عن العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة. وتفصح المنشأة عن اسم الشركة الأم، وفي حال كان مختلفا، الطرف المسيطر الأساسي. إذا لم تقم كل من الشركة الأم للمنشأة أو الطرف المسيطر الأساسي بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك.**

١٣ لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تشكيل وجهة نظر حول آثار علاقات الأطراف ذات العلاقة على المنشأة، من الملائم الإفصاح عن علاقة الطرف ذي العلاقة عندما تتواجد السيطرة، بغض النظر عما إذا كان هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة.

١٤ يرد تحديد علاقات الأطراف ذات العلاقة بين الشركات الأم والشركات التابعة إلى جانب متطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و٢٨ و٣١ التي تقتضي إدراج ووصف ملائمين للإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك.

١٥ عندما لا تقوم الشركة الأم للمنشأة أو الطرف المسيطر الأساسي بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، تقوم المنشأة بالإفصاح عن اسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك. وتكون ثاني أكبر شركة أم هي أول شركة أم في المجموعة تسبق الشركة الأم المباشرة التي تقوم بوضع البيانات المالية الموحدة المتوفرة للإستخدام العام.

١٦ **تفصح المنشأة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال ولكل من الفئات التالية:**

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف؛

(ج) المنافع طويلة الأجل الأخرى؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

(هـ) الدفع على أساس الأسهم.

١٧ **إذا كانت هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، تفصح المنشأة عن طبيعة علاقة الطرف ذي العلاقة والمعلومات الخاصة بالمعاملات والأرصدة المعلقة اللازمة لفهم التأثير المحتمل للعلاقة على البيانات**

المالية. وترد متطلبات الإفصاح هذه إلى جانب المتطلبات الواردة في الفقرة ١٦ للإفصاح عن تعويضات موظفي الإدارة الرئيسية. تتضمن الإفصاحات، كحد أدنى، ما يلي:

(أ) مبلغ المعاملات؛

(ب) مبلغ الأرصدة المعلقة:

(١) البنود والشروط الخاصة بها، بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه في التسوية؛ و

(٢) تفاصيل حول أية ضمانات مقدمة أو مستلمة.

(ج) مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة؛ و

(د) المصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المعدومة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

١٨ **يتم تقديم الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ١٧ بشكل منفصل لكل من الفئات التالية:**

(أ) الشركة الأم؛

(ب) المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المنشأة؛

(ج) الشركات التابعة؛

(د) الشركات الزميلة؛

(هـ) المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة مشاركة؛ و

(و) موظفو الإدارة الرئيسية للمنشأة أو شركتها الأم.

(ز) الأطراف ذات العلاقة الأخرى.

١٩ إن تصنيف المبالغ مستحقة الدفع إلى، أو مستحقة القبض من، الأطراف ذات العلاقة في الفئات المختلفة كما هو مطلوب في الفقرة ١٨ هو امتداد لمتطلب الإفصاح الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض *البيانات المالية*" لعرض المعلومات إما في الميزانية العمومية أو الملاحظات. ويتم توسيع الفئات لتقديم تحليلا أكثر شمولا لأرصدة الطرف ذي العلاقة وتطبيقه على معاملات الطرف ذي العلاقة.

٢٠ فيما يلي أمثلة لحالات من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي قد تتطلب من المشروع معد التقرير الإفصاح عنها في الفترة المتأثرة :

(أ) مشتريات أو مبيعات سلع (تامة أو غير تامة الصنع)؛

(ب) مشتريات أو مبيعات ممتلكات وأصول أخرى؛

(ج) تقديم أو استلام خدمات؛

(د) التأجير؛

(هـ) ترتيبات الوكالة؛

(و) تحويل البحث والتطوير؛

(ز) التحويل تحت الإتفاقيات المرخصة؛

(ح) التحويل تحت الإتفاقيات المالية (متضمنة القروض وحقوق المساهمين نقداً أو عينيا)؛

(ط) مخصصات الكفالات أو الضمانات؛ و
(ي) تسديد الإلتزامات على حساب منفعة المنشأة أو بواسطة المنشأة على حساب طرف آخر.

إن مشاركة شركة أم أو شركة تابعة في خطة منافع محددة تتشارك في المخاطرة بين منشآت المجموعة هي معاملة بين أطراف ذات علاقة (أنظر الفقرة ٣٤ب من معيار المحاسبة الدولي ١٩).

٢١ إن الإفصاحات التي تتم فيها معاملات الأطراف ذات العلاقة وفق بنود مماثلة لتلك السائدة في المعاملات على أساس تجاري تتم فقط إذا كان من الممكن إثبات تلك الشروط.

٢٢ يمكن الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المماثلة بالإجمال إلا إذا كان الإفصاح المنفصل ضرورياً لفهم آثار معاملات الطرف ذي العلاقة على البيانات المالية للمنشأة.

تاريخ النفاذ

٢٣ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٢٣أ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢٠ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ " ***منافع الموظفين – المكاسب والخسائر الإكتوارية*****، خطط المجموعة والإفصاحات " لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.**

سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)

٢٤ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة" (المعاد صياغته عام ١٩٩٤).

الملحق

التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٠

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

•••••

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما تم تنقيح هذا المعيار في عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٤

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ " *الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة* " بواسطة أربعة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٢٤، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*إفصاحات الأطراف ذات العلاقة*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٤. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لإفصاحات الأطراف ذات العلاقة الذي ينص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢٤، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يقوم بمناقشة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها.

تعويض الإدارة

استنتاج ٤ لم تتضمن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ إعفاء يتعلق بالإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية. وعند وضع مسودة العرض، اقترح المجلس أنه لا ينبغي طلب الإفصاح عن تعويض الإدارة وعلاوات المصروف والبنود المشابهة التي يتم دفعها في سياق الأعمال العادي بسبب ما يلي:

(أ) إن عمليات الموافقة على تعويض موظفي الإدارة الرئيسية في بعض الإختصاصات تلغي مبدأ إفصاحات الأطراف ذات العلاقة؛

(ب) تنشأ مسائل الخصوصية في بعض الإختصاصات حيث توجد آليات المساءلة عدا عن الإفصاح في البيانات المالية؛ و

(ج) كان لاقتضاء هذه الإفصاحات تأثير على تحديد "موظفي الإدارة الرئيسية" و"التعويض"، التي كان من المرجح أن تثير الجدل. وبالإضافة إلى ذلك، تكون قابلية مقارنة هذه الإفصاحات غير محتملة إلى أن يتم وضع متطلبات القياس لكافة أشكال التعويض.

استنتاج ٥ اعترض البعض في ردهم على مسودة العرض على الإعفاء المقترح لأنهم كانوا قلقين من أن تكون المعلومات المتعلقة بتعويض الإدارة ذات صلة باحتياجات المستخدمين من المعلومات وأن الإعفاء المرتكز على "البنود المدفوعة في سياق الأعمال العادي" قد يؤدي إلى سوء الإستخدام. إن وضع الإعفاء من الإفصاح على أساس هذا المعيار دون تحديد الشروط قد يؤدي إلى إعفاء

المعاملات الأخرى مع الإدارة من أن يتم الإفصاح عنها، لأنه يمكن هيكلتها جميعها "كتعويض مدفوع في السياق العادي لعمليات المنشأة". وقد ناقش المجاوبون أن مثل هذا الإعفاء يمكن أن يؤدي إلى سوء الإستعمال لأنه قد ينطبق على أية معاملات مع الإدارة.

استنتاج ٦ اقتنع المجلس بآراء المجاوبين حول مسودة العرض وقرر أن المعيار ينبغي أن يقتضي الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بسبب ما يلي:

(أ) المبدأ الذي يؤكد على المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ بأن يتم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأن موظفي الإدارة الرئيسية هم أطراف ذوي علاقة بالمنشأة.

(ب) يعتبر تعويض موظفي الإدارة الرئيسية ذو صلة بالقرارات التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية عندما يمثل مبلغ مادي. ويعد هيكل ومبلغ التعويض دوافع رئيسية في تنفيذ السياسة التجارية.

(ج) إن فائدة هذه المعلومات بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية يتجاوز الإفتقار المحتمل لقابلية المقارنة التي تنتج من غياب متطلبات الإعتراف والقياس لكافة أشكال التعويض.

استنتاج ٧ يعتقد المجلس أنه على الرغم من أن بعض الإختصاصات تتضمن عمليات للموافقة على تعويض موظفي الإدارة الرئيسية في محاولة لضمان نتيجة على أساس تجاري، إلا أنه من الواضح أن بعض الإختصاصات لا تتضمن ذلك. علاوة على ذلك، على الرغم من أن عمليات الموافقة لتعويض الإدارة قد ترتبط بأطراف أخرى مثل المساهمين أو المستثمرين، قد لا يزال موظفي الإدارة الرئيسية يملكون مدخلات هامة. بالإضافة إلى ذلك، لاحظ المجلس أن الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية يحسن من الشفافية وقابلية المقارنة، وبالتالي يُمكّن مستخدمي البيانات المالية من إجراء تقييم أفضل لأثر هذا التعويض على المركز المالي للمنشأة وأرباحها أو خسائرها. ولاحظ المجلس كذلك أن تعريف موظفي الإدارة الرئيسية والإرشادات حول التعويض الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" تعد كافية لتمكين المنشآت من الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة.

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية المنفصلة

استنتاج ٨ أعفت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة في:

(أ) البيانات المالية للشركة الأم عندما يتم توفيرها أو نشرها مع البيانات الموحدة؛ و

(ب) والبيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل إذا تم تأسيس شركتها الأم في نفس البلد وتقدم البيانات المالية الموحدة في تلك البلد.

استنتاج ٩ اقترح المجلس في مسودة العرض الإستمرار في إعفاء البيانات المالية المنفصلة للشركات الأم والبيانات المالية للشركات التابعة المملوكة بالكامل من الإفصاحات حول أية أطراف ذات علاقة في ظروف محددة. واقترح أن الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المعلقة الخاصة بالطرف ذي العلاقة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو البيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل قد لا يكون مطلوبا، إلا في حال كانت هذه البيانات متوفرة أو منشورة مع البيانات المالية الموحدة الخاصة بالمنشأة.

استنتاج ١٠ قرر المجلس أن يستبقي على هذا الإعفاء لمسودة العرض حتى لا يتم بشكل غير ملائم فرض أعباء زائدة على المنشآت التي يقتضي منها القانون إعداد بيانات مالية متوفرة للإستخدام العام وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة للمجموعة. ولاحظ المجلس أنه يمكن للمستخدمين في بعض الظروف أن يجدوا معلومات كافية حول أهدافهم المتعلقة بشركة تابعة معينة إما من البيانات المالية الخاصة بها أو البيانات المالية الموحدة للمجموعة. بالإضافة على ذلك، عادة ما يملك مستخدمو البيانات المالية للشركة التابعة معلومات أكثر أو يستطيعون الوصول إليها. ولاحظ المجلس كذلك أنه ينبغي على المستخدمين أن يدركوا بأن المبالغ المعترف بها في البيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل يمكن أن تتأثر بشكل كبير بعلاقة الشركة التابعة مع شركتها الأم.

استنتاج ١١ اعترض البعض في ردهم على مسودة العرض على هذا الإعفاء، على أساس أن الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المعلقة للأطراف ذات العلاقة عبارة عن معلومات أساسية للمستخدمين الخارجيين الذين يحتاجون إلى أن يكونوا على علم بمستوى الدعم الذي تقدمه الأطراف ذات العلاقة. وناقش المجاوبون أيضا أن البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن عرضها على أساس مستقل. لذلك، فإن البيانات المالية المعدة على أساس هذا الإعفاء المقترح قد لا يحقق عرضا عادلا دون إفصاحات الأطراف ذات العلاقة.

استنتاج ١٢ اقتنع المجلس بتلك النقاشات وقرر أن يقتضي الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المعلقة للأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المستثمر أو المشارك في مشروع مشترك بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*.

استنتاج ١٣ لاحظ المجلس أن البيانات المالية للمنشأة التي تعد جزءا من المجموعة الموحدة قد تحتوي على آثار المعاملات الشاملة ضمن المجموعة. وبالفعل فإنه من المحتمل أن تنشأ كافة الإيرادات والمصاريف لتلك المنشأة من معاملات الأطراف ذات العلاقة. وتوصل المجلس إلى أن الإفصاحات التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٢٤ تعد أساسية لفهم المركز المالي والأداء المالي لتلك المنشأة ولذلك ينبغي أن تكون مطلوبة للبيانات المالية المنفصلة المعروضة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

استنتاج ١٤ يعتقد المجلس أيضا أن الإفصاح عن هذه المعاملات هو أمر أساسي لأن المستخدمين الخارجيين بحاجة إلى معرفة العلاقات الداخلية بين الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك مستوى الدعم المقدم من الأطراف ذات العلاقة، حتى تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الإقتصادية.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول على نطاق واسع نفس الموضوع على الرغم من اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٤	الفقرة الحالية في المعيار ٢٤
١	٢
٢	٩، ١١
٣	٩
٤	٤
٥	٩
٦	١١
٧	٥
٨	٦
٩	٧
١٠	لا يوجد
١١	لا يوجد
١٢	لا يوجد

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٤	الفقرة الحالية في المعيار ٢٤
١٣	لا يوجد
١٤	لا يوجد
١٥	لا يوجد
١٦	لا يوجد
١٧	لا يوجد
١٨	لا يوجد
١٩	٢٠
٢٠	١٢
٢١	١٣
٢٢	١٧
٢٣	لا يوجد
٢٤	٢٢

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٤	الفقرة الحالية في المعيار ٢٤
٢٥	لا يوجد
٢٦	٢٣
لا يوجد	١
لا يوجد	٣
لا يوجد	٨
لا يوجد	١٠
لا يوجد	١٤-١٦
لا يوجد	١٨، ١٩
لا يوجد	٢١
لا يوجد	٢٤

معيار المحاسبة الدولي ٢٦

المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

يعتبر هذا المعيار ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٨ أو ما بعد هذا التاريخ.

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسب الدولي ٢٦

المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٦ "*المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد*" مبين في الفقرة ١-٣٧. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٦ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٢٦

المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

النطاق

١ **يجب أن يطبق هذا المعيار في التقارير عن برامج منافع التقاعد حيث تعد مثل هذه التقارير.**

٢ يشار في بعض الأحيان لبرامج منافع التقاعد بأسماء مختلفة مثل خطط التقاعد، وخطط رواتب التقاعد، أو خطط منافع التقاعد. يعتمد هذا المعيار برنامج منافع التقاعد كوحدة تقرير منفصلة عن أصحاب عمل المشاركين في البرنامج. وتطبق كافة معايير المحاسبة الدولية الأخرى على تقارير برامج منافع التقاعد ما لم يحل هذا المعيار محلها.

٣ يتعامل هذا المعيار مع المحاسبة والتقرير عن البرنامج لكافة المشاركين كمجموعة، ولا يتعامل مع التقارير إلى الأفراد المشاركين حول حقوقهم من منافع التقاعد.

٤ يهتم المعيار المحاسبي الدولي ١٩ " *منافع الموظفين*"، بتحديد تكلفة منافع التقاعد في القوائم المالية لأصحاب العمل الذين لديهم برامج. لذلك يكمل هذا المعيار المحاسبي الدولي ١٩.

٥ قد تكون برامج منافع التقاعد برامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة، ويتطلب الكثير منها إنشاء صندوق منفصل يمكن أن يكون أو لا يكون له شخصية قانونية منفصلة، ويمكن أن يكون له مجلس أمناء أو لا يكون، تدفع إليه المساهمات وتدفع منه منافع التقاعد يطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا كان هناك صندوق منفصل أو مجلس أمناء.

٦ تخضع برامج منافع التقاعد التي تستثمر أصولها مع شركة تأمين لنفس متطلبات المحاسبة والتمويل كما هي بترتيبات الإستثمار الخاصة، وعليه، فإنها ضمن نطاق هذا المعيار إلا إذا كان التعاقد مع شركة التامين بالإسم المحدد للمستفيد أو مجموعة المستفيدين وتكون شركة التأمين هي المسؤول الوحيد عن التزام منفعة التقاعد.

٧ لا يغطي هذا المعيار الأشكال الأخرى من منافع التوظيف مثل تعويضات إنهاء العمل، وترتيبات التعويض المؤجلة، ومنافع إجازة الخدمة الطويلة، وبرامج التقاعد المبكر الخاصة أو برامج إنهاء الخدمة، وبرامج الرعاية الإجتماعيه والصحية، أو برامج المكافآت. كما أن الترتيبات المماثلة للضمان الإجتماعي الحكومي مستبعدة من نطاق هذا المعيار.

تعاريف

٨ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:**

برامج منافع التقاعد **هي ترتيبات يوفر المشروع بموجبها لموظفيه منافع عند انتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة رب العمل فيها، أو تقديرها مسبقا" قبل التقاعد بناء" على شروط وثيقة أو من ممارسات المشروع.**

برامج المساهمات المحددة **هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد بناء" على مساهمات المشروع في صندوق التقاعد مع الأخذ بالإعتبار عائد إستثمار الصندوق.**

برامج المنافع المحددة **هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي يجب دفعها كمنافع تقاعد بموجب صيغة حسابية معتمده على رواتب الموظفين و /أو سنوات خدمتهم.**

التمويل **يعني تحويل أصول إلى كيان مستقل *(صندوق التقاعد)* عن المشروع لأجل الوفاء بالإلتزامات المستقبلية الخاصة بدفع منافع التقاعد.**

ولغرض هذا المعيار تستخدم المصطلحات التالية كذلك:

المشاركين **هم أعضاء برنامج منافع التقاعد والآخرين الذين تحق لهم المنافع بموجب البرنامج.**

صافي الأصول المتوفرة للمنافع **هي أصول البرنامج ناقص الإلتزامات عدا القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة.**

القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة **هي القيمة الحالية لدفعات برنامج التقاعد المتوقعة إلى الموظفين الحاليين والسابقين والتي تعزى لخدماتهم المقدمة سابقاً.**

المنافع المكتسبة **وهي منافع لا يتوقف استحقاقها ، بموجب شروط برنامج التقاعد على استمرار التوظيف.**

٩ بعض برامج منافع التقاعد يرعاها أطراف أخرى غير أصحاب العمل، وينطبق هذا المعيار على تقارير مثل هذه البرامج.

١٠ تبنى غالبية برامج منافع التقاعد على اتفاقيات رسمية، ورغم أن بعض البرامج غير رسمية إلا أنها تكتسب درجة من الإلتزام نتيجة لممارسات أصحاب العمل. وبينما تسمح بعض البرامج لأصحاب العمل تقليص التزاماتهم بموجب البرامج إلا أنه يصعب عادة على صاحب العمل إلغاء البرنامج، إذا رغب بالإبقاء على الموظفين. تنطبق أسس المحاسبة والتقرير عن البرامج غير الرسمية كما هي على الرسمية.

١١ تشترط كثير من برامج منافع التقاعد إنشاء صناديق منفصلة تدفع لها المساهمات وتدفع منها المنافع يمكن أن تدار هذه الصناديق من قبل أطراف تعمل بشكل مستقل في إدارة أصول الصندوق. تسمى هذه الأطراف بالأمناء في بعض البلدان. يستخدم مصطلح الأمين في هذا المعيار لوصف مثل هذه الأطراف بغض النظر عما إذا تم إنشاء أمانة أم لا.

١٢ توصف برامج منافع التقاعد عادة إما كبرامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة ولكل منها خصائصه المميزة. إلا أنه توجد أحياناً برامج تحتوي على خصائص من النوعين. تعتبر مثل هذه البرامج المختلطة برامج منافع محددة لأغراض هذا المعيار.

برامج المساهمات المحددة

١٣ يجب أن يحتوي التقرير على برنامج المساهمة المحددة على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل.

١٤ بموجب برنامج المساهمة المحددة، يتحدد مبلغ منافع المشارك المستقبلية بناء على المساهمات من صاحب العمل، أو المشارك، أو الإثنين معاً، وكفاءة التشغيل وإيرادات إستثمارات الصندوق. ينتهي عادة التزام رب العمل بتأدية المساهمات إلى الصندوق، ولا يتطلب الأمر عادة نصيحة الإكتواري رغم أنها أحياناً تستخدم لتقدير المنافع المستقبلية التي يمكن تحقيقها بناء على المساهمات الحالية والمستويات المتغيرة للمساهمات المستقبلية وإيرادات الإستثمار.

١٥ إن المشاركون مهتمون بنشاطات البرنامج لأنها تؤثر مباشرة في مستوى منافعهم المستقبلية. وهم مهتمون في معرفة ما إذا تم استلام المساهمات وممارسة الرقابة المناسبة عليها لحماية حقوق المستفيدين، كما أن رب العمل مهتم بكفاءة وعدالة عمل البرنامج.

١٦ إن الهدف من التقرير عن برنامج المساهمة المحددة هو توفير معلومات بشكل دوري عن البرنامج وأداء الإستثمارات، ويتحقق ذلك الهدف عادة بتزويد تقرير يشمل التالي:

(أ) وصف للنشاطات المهمة في الفترة وتأثير أية تغيرات متعلقة بالبرنامج، وعضويته وشروط وحالته؛

(ب) بيانات عن العمليات وأداء الإستثمار للفترة والمركز المالي للبرنامج في نهاية الفترة؛ و

(ج) وصف لسياسات الإستثمار.

برامج المنافع المحددة

١٧ يجب أن يحتوي تقرير برنامج المنفعة المحددة إما على :

(أ) قائمة تظهر ما يلي:

(١) صافي الأصول المتوفرة للمنافع؛

(٢) القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة؛ و

(٣) الزيادة أو العجز الناتج؛ أو

(ب) قائمة بصافي الأصول المتوفرة للمنافع شاملة إما :

(١) ملاحظة تفصح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة وغير المكتسبة؛ أو

(٢) إشارة إلى هذه المعلومات في تقرير اكتواري مرفق.

إذا لم يتم تحضير تقييم اكتواري بتاريخ التقرير، يجب استخدام أحدث تقييم متوفر كأساس مع الإفصاح عن تاريخ ذلك التقييم.

١٨ لأغراض الفقرة ١٧، يجب أن تحدد القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة على أساس المنافع الموعودة بموجب شروط البرنامج بالنسبة للخدمات لتاريخه مستخدمين إما مستويات الرواتب الحالية أو مستويات الراتب المتوقعة مع الإفصاح عن الأساس المستخدم. كما يجب الإفصاح عن أثر

أي تغيرات في الفرضيات الإكتوارية التي كان لها تأثير هام على القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

١٩ **يجب أن يشرح التقرير العلاقة بين القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة وصافي الأصول المتوفرة للمنافع، وسياسة تمويل المنافع الموعودة.**

٢٠ في برنامج المنفعة المحددة يعتمد دفع منافع التقاعد الموعودة على المركز المالي للبرنامج وعلى قدرة المساهمين على عمل مساهمات مستقبلية للبرنامج، كما تعتمد على أداء الإستثمار وكفاءة عمل البرنامج.

٢١ يحتاج برنامج المنفعة المحددة لنصيحة الإكتواري الدورية لتحديد الحالة المالية للبرنامج ، ولإعادة النظر في الفرضيات ولاقتراح مستويات المساهمات المستقبلية.

٢٢ إن الهدف من التقرير عن برنامج المنفعة المحددة هو توفير المعلومات الدورية حول الموارد المالية ونشاطات البرنامج المفيدة في تقييم العلاقات بين تجميع الموارد ومنافع البرنامج عبر الزمن، ويتحقق هذا الهدف عادة بتزويد تقرير يشتمل على ما يلي:

(أ) وصف للنشاطات المهمة خلال الفترة وتأثير أية تغيرات مرتبطة بالبرنامج، وعضويته وشروطه وحالته؛

(ب) بيانات عن العمليات وأداء الإستثمار خلال الفترة والمركز المالي للبرنامج في نهاية الفترة؛

(ج) معلومات اكتوارية إما كجزء من القوائم المالية أو بواسطة تقرير منفصل؛ و

(د) وصف لسياسات الإستثمار.

القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة

٢٣ يمكن احتساب القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة لبرنامج منافع التقاعد والتقرير عنها باستخدام مستويات الرواتب الحالية أو مستويات الرواتب المتوقعة حتى فترة تقاعد المشاركين.

٢٤ تضم أسباب تبني أسلوب مستوى الراتب الحالي ما يلي:

(أ) يمكن احتساب الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (وهي مجموع المبالغ التي تعزى في الوقت الحاضر لكل مشارك في البرنامج) بموضوعية أكثر مما لو استخدمت مستويات الراتب المتوقعة ذلك لأنها تتضمن عدد أقل من الفرضيات؛

(ب) تصبح زيادات المنافع التي تعزى لزيادة الراتب التزاماً على الخطة في الوقت الذي يزداد فيه الراتب؛ و

(ج) إن مبلغ القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءً على مستويات الرواتب الحالية عادة ما يكون أقرب إلى المبلغ المستحق في حال أنهاء أو عدم استمرار البرنامج.

٢٥ تضم الأسباب المعطاة لتبني أسلوب مستوى الراتب المتوقع ما يلي:

(أ) يجب أن تعد المعلومات المالية على أساس افتراض الإستمرارية، بغض النظر عن الفرضيات والتقديرات التي يجب أن توضع ؛

(ب) بموجب برامج الراتب النهائي، فإن المنافع تتحدد بالرجوع إلى الرواتب عند أو بالقرب من تاريخ التقاعد، وعليه يجب التنبؤ بالرواتب ومستويات المساهمة ومعدلات العائد المستقبلية؛ و

(ج) إن عدم استخدام الرواتب المتوقعة، عندما يكون معظم التمويل على توقعات الرواتب، سيؤدي إلى التقرير بوضوح أن البرنامج ممول بالزيادة في حين أن الخطة غير ممولة بالزياده، أو يظهر ممولاً بشكل مناسب بينما في الواقع هناك عجز في التمويل.

٢٦ يتم الإفصاح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءً على الرواتب الحالية في تقرير البرنامج لتوضيح الإلتزام مقابل المنافع المكتسبة حتى تاريخ تقرير البرنامج، في حين يجري الإفصاح عن القيمة الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناء على الرواتب المتوقعة لتوضيح حجم الإلتزام المتوقع على أساس افتراض الإستمرارية والذي هو عادة أساس التمويل. بالإضافة إلى الإفصاح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، فإن الحاجة قد تدعو لإعطاء شرح كافي لتوضيح السياق الذي يجب أن تقرأ ضمنه القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. وقد تكون هذه التوضيحات على شكل معلومات عن مدى كفاية التمويل المستقبلي المخطط له وسياسة التمويل المعتمدة على تنبؤات الرواتب، والتي يمكن أن تكون من ضمن المعلومات المالية أو في تقرير الإكتواري.

تكرار التقييم الإكتواري

٢٧ في كثير من البلدان لا يجري الحصول على التقييم الإكتواري أكثر من مرة كل ٣ سنوات فإذا لم يتم إعداد التقييم الإكتواري في تاريخ التقرير، يستخدم احدث تقييم كأساس ويتم الإفصاح عن تاريخ التقييم.

محتوى التقرير

٢٨ بالنسبة لبرامج المنافع المحددة، تقدم المعلومات في أحد الأشكال التالية والتي تعكس ممارسات مختلفة في الإفصاح والعرض للمعلومات الإكتوارية:

(أ) يتم تضمين التقرير قائمة تظهر صافي الأصول المتوفرة للمنافع، والقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة والزيادة أو العجز الناتج. ويتضمن تقرير البرنامج كذلك قوائم التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع والتغيرات والقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. ويمكن أن يتضمن التقرير كذلك تقريراً إكتوارياً مفصلاً يؤيد القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة ؛

(ب) تقرير يشمل قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع وقائمة التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع. ويفصح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة في ايضاحات القوائم. ويمكن أن يضم التقرير كذلك تقريراً من الإكتواري يدعم القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة؛ و

(ج) تقرير يشمل قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع وقائمة التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مع إظهار القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة في تقرير اكتواري منفصل.

في كل طريقة من طرق تقديم المعلومات المبينة أعلاه يمكن أن يصاحب التقرير تقرير أمناء على شكل تقرير إداري أو تقرير مدراء وكذلك تقرير إستثماري.

٢٩ يعتقد المؤيدون للنماذج الموصوفة في الفقرتين ٢٨ (أ) و٢٨(ب) أن التحديد الكمي لمنافع التقاعد الموعودة ومعلومات أخرى مزودة تحت تلك الأساليب تساعد مستخدمي البيانات على تخمين الوضع الجاري للبرنامج واحتمالية مواجهة التزامات البرنامج. كما يعتقدون أن التقارير المالية يجب أن تكون تامة بنفسها ولا تعتمد على الجداول المصاحبة. ولكن البعض يعتقد أن النموذج الموصوف في ٢٨(أ) يمكن أن يعطي الشعور بوجود التزام، بينما لا تمتلك القيمة الحالية الإكتوارية للمنافع الموعودة كافة خصائص الإلتزام برأيهم.

٣٠ يعتقد أولئك الذين يفضلون النموذج الموصوف في ٢٨(ج) أن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة يجب أن لا تدخل في قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع كما في النموذج الموصوف في فقرة ٢٨ (أ) أو حتى يفصح عنها في إيضاح كما في ٢٨(ب)، لأنها سوف تقارن مباشرة مع أصول البرنامج ومثل هذه المقارنة قد لا تكون صحيحة. انهم يؤكدون أن الإكتواريون لا يقارنون بالضرورة القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة مع القيمة السوقية للإستثمارات ولكن ربما بدلا من ذلك يخمنون القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الإستثمارات. لذلك يعتقد مؤيدوا هذا النموذج أن مثل هذه المقارنة من غير المحتمل أن تعكس تخمين إكتواري كلي للبرنامج ويمكن أن يساء فهمها. كذلك يعتقد البعض، بغض النظر عن كونها محددة بمبالغ، إن المعلومات عن منافع التقاعد الموعودة يجب أن يحتويها تقرير اكتواري منفصل حيث يمكن توفير التوضيح المناسب.

٣١ يقبل هذا المعيار وجهة النظر المؤيدة للسماح بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمنافع التقاعد الموعودة في تقرير اكتواري منفصل. ويرفض الحجج ضد التحديد الكمي للقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. وعليه يعتبر النموذجين الموصوفين في ٢٨(أ) و٢٨(ب) مقبولين بموجب هذا المعيار، كما هو الحال بالنسبة للنموذج الموصوف في ٢٨(ج) طالما أن المعلومات المالية فيه مصحوبة بتقرير اكتواري يتضمن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع برامج التقاعد الموعودة وفيها إشارة إلى التقرير الإكتواري.

جميع البرامج

تقييم أصول البرنامج

٣٢ يجب إثبات إستثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة. في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوفر تقدير للقيمة العادلة لإستثمارات البرنامج فيجب الإفصاح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة.

٣٣ في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول فإن القيمة العادلة عادة ما تكون القيمة السوقية لأن هذا يعتبر المقياس الأكثر فائدة للأوراق المالية بتاريخ التقرير وعن أداء الإستثمار خلال الفترة. أما بالنسبة لتلك الأوراق المالية التي لها قيمة استرداد ثابتة والتي تم الحصول عليها لمقابلة التزامات البرنامج، أو أجزاء محددة منه، يمكن أن تثبت بمبالغ تبنى على قيمة استردادها النهائية مفترضين معدل عائد ثابت حتى الإستحقاق. وفي حالة عدم إمكانية تقدير قيمة عادلة، لإستثمارات البرامج مثل تملك مشروع بالكامل،

فيجب الإفصاح لماذا لم تستخدم القيمة العادلة. وإذا تم إثبات الإستثمارات بمبالغ تختلف عن القيمة السوقية أو القيمة العادلة، فيجب الإفصاح عن القيمة العادلة أما بالنسبة للأصول المستخدمة في عمليات صندوق التقاعد فتتم المحاسبة عنها بموجب معايير المحاسبة الدولية التي تنطبق عليها.

الإفصاح

٣٤ **يجب أن يشمل تقرير برنامج منافع التقاعد، سواء كان برنامج منفعة محددة أو برنامج مساهمة محددة، على المعلومات التالية:**

(أ) قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع؛

(ب) تلخيص للسياسات المحاسبية الهامة؛ و

(ج) وصف للبرنامج وتأثير أي تغيرات فيه أثناء الفترة.

٣٥ تشمل تقارير برامج منافع التقاعد على التالي، إذا انطبق ذلك :

(أ) قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع مفصحة عن:

(١) الأصول في نهاية الفترة مصنفة بشكل مناسب؛

(٢) أساس تقييم الأصول؛

(٣) تفصيلات أي إستثمار منفرد تتجاوز إما ٥% من صافي الأصول المتوفرة للمنافع أو ٥% من أي صنف أو نوع من الأوراق المالية؛

(٤) تفصيلات عن أي إستثمار في المشروع صاحب العمل؛ و

(٥) الإلتزامات عدا القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

(ب) قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مظهرة ما يلي:

(١) مساهمات صاحب العمل؛

(٢) مساهمات الموظفين؛

(٣) دخل الإستثمار مثل الفائدة وأرباح الأسهم؛

(٤) إيرادات أخرى؛

(٥) المنافع المدفوعة أو مستحقة الدفع (موزعة، على سبيل المثال، على تقاعد، ومنافع وفاة أو عجز، ودفعات إجمالية مقطوعة)؛

(٦) المصاريف الإدارية؛

(٧) المصاريف الأخرى؛

(٨) الضرائب على الدخل؛

(٩) أرباح وخسائر التخلص من الإستثمارات والتغيرات في قيمة الإستثمارات؛ و

(١٠) التحويلات من وإلى برامج أخرى.

(ج) وصف لسياسة التمويل؛

(د) بالنسبة لبرامج المنفعة المحددة، القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتي يمكن أن تميز بين المنافع المكتسبة وللمنافع غير المكتسبة) المبنية على المنافع الموعودة بموجب شروط البرنامج، وعلى الخدمات المقدمة لتاريخه باستخدام إما مستويات الراتب الحالية أو مستويات الراتب المتوقعة، ويمكن أن تشمل هذه المعلومات في تقرير اكتواري مصاحب يقرأ مع المعلومات المالية ذات العلاقة؛ و

(هـ) بالنسبة لبرامج المنفعة المحددة، وصف للفرضيات الإكتوارية المهمة التي وضعت والطريقة المستخدمة لاحتساب القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

٣٦ يضم تقرير برنامج منفعة التقاعد وصفا" للبرنامج إما كجزء من المعلومات المالية أو في تقرير منفصل، ويمكن أن يحتوي على ما يلي:

(أ) أسماء أصحاب العمل ومجموعات الموظفين المغطاة؛

(ب) عدد المشاركين الذين يستلمون منافع وعدد المشاركين الآخرين، مصنفين بشكل ملائم؛

(ج) نوع البرنامج – مساهمة محددة أو منفعة محددة؛

(د) ملاحظة عما إذا كان المشاركون يساهمون في البرنامج؛

(هـ) وصف لمنافع التقاعد الموعودة للمشاركين؛

(و) وصف لأي شروط لإنهاء البرنامج؛ و

(ز) تغيرات في البنود (أ) إلى (و) خلال الفترة المغطاة بالتقرير.

أنه ليس من غير الشائع أن يشار إلى وثائق أخرى تكون متوفرة للمستخدمين ويكون البرنامج موصوف فيها، وتشمل فقط معلومات عن تغيرات لاحقة في التقرير.

تاريخ النفاذ

٣٧ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على القوائم المالية لبرامج منافع التقاعد التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٨ أو ما بعد ذلك.

معيار المحاسبة الدولي ٢٧

القـــوائم الماليـــة الموحدة والمنفصلة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٧ "*القوائم المالية الموحدة والمنفصلة*" مبين في الفقــرة ١-٤٥. تتــساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٧ في سياق الهدف منــه "*مقدمــة إلــى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". وتقدم هذه أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"القوائم الموحدة والمنفصلة"* محل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المنقح عام ٢٠٠٠) *البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة"* ويجب أن يطبق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر للمعيار. ويحل المعيار أيضا محل تفسير لجنة التفسيرات الدائمة رقم ٣٣ *"التوحيد وطريقة حقوق الملكية – حقوق التصويت المحتملة وتوزيع حصص الملكية"*.

أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٧

مقدمة٢ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المعدل هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال تحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات حول المعايير التي أثارها مشرعو الأوراق المالية والمحاسبون والمهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة. وكان يهدف المشروع إلى تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير، وتناول بعض قضايا المقاربة، والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، كان الهدف الرئيسي للمجلس هو تقليل البدائل في محاسبة الشركات التابعة في البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لتوحيد الشركات التابعة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

التغييرات الرئيسية

مقدمة٤ فيما يلي أدناه التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

النطاق

مقدمة٥ ينطبق المعيار على محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة، والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر. لذلك تم تعديل عنوان المعيار كما هو موضح في الفقرة ١.

الإعفاءات من توحيد الإستثمارات في الشركات التابعة

مقدمة٦ يعدل المعيار الإعفاء من إعداد البيانات المالية الموحدة. وقد تم تعديل الفقرة ٨ في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (الآن فقرة ١٠) بحيث لم تعد الشركة الأم بحاجة لتقديم البيانات المالية الموحدة إذا:

(أ) كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو كانت الشركة الأم شركة تابعة مملوكة جزئيا من قبل منشأة أخرى وتم إعلام مالكيها الآخرين، بما في ذلك أولئك غير المخولين خلافا لذلك بالتصويت، بأن للشركة الأم لا تقوم بإعداد بيانات مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك؛

(ب) إذا كان أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (في بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(ج) إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي صنف من الأدوات في سوق عام؛ و

(د) إذا قامت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطة بإصدار بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وتمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يوضح المعيار المتطلبات الخاصة بالشركة الأم المعفية من إعداد البيانات المالية الموحدة عندما تختار الشركة الأم، أو تلزمها الأنظمة المحلية، بتقديم البيانات المالية المنفصلة (انظر الفقرتين ١٣ و ١٤).

السيطرة المؤقتة

مقدمة٧ لا يتطلب المعيار توحيد شركة تابعة مستملكة عندما يكون هناك دليل بأن السيطرة ستكون مؤقتة. وعلى كل حال، يجب أن يتوفر دليل بأنه تم استملاك الشركة الفرعية بقصد التصرف بها خلال ١٢ شهرا وأن الإدارة تبحث بشكل جدي عن مشتري. إضافة إلى ذلك، تم استبدال عبارة "في المستقبل القريب" بعبارة "خلال ١٢ شهر". وإذا لم يتم التصرف بالشركة التابعة التي استثنيت سابقا من التوحيد خلال ١٢ شهر، يجب توحيدها من تاريخ الإستملاك ما لم تنطبق ظروف محددة على نطاق ضيق.*

مقدمة٨ يشترط المعيار بأن متطلبات توحيد الإستثمارات في الشركات التابعة ينطبق على مؤسسات رأس مال مخاطر وصناديق الإستثمار المشترك وصناديق الإئتمان والمنشآت المماثلة. وقد تم إضافة هذا للتوضيح.

مقدمة٩ لا يسمح لمنشأة بأن تستثنى من التوحيد منشأة لا تزال تسيطر عليها فقط لأن تلك المنشأة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأمد تضعف بشكل كبير قدرتها على نقل الأموال إلى الشركة الأم. ولا بد من غياب الرقابة حتى يحصل الإستثناء.

إجراءات التوحيد

حقوق التصويت المحتملة

مقدمة١٠ يتطلب المعيار من المنشأة دراسة وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو للتحويل حاليا عند تقييم ما إذا كانت تملك سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى. تم تضمين هذا المتطلب سابقا في التفسير رقم ٣٣ الذي تم استبداله.

السياسات المحاسبية

مقدمة١١ يتطلب المعيار من المنشأة إستخدام سياسات محاسبية موحدة للتبليغ عن المعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في ظروف مماثلة. وقد قدمت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ استثناءا من هذا المتطلب عندما كان "من غير العملي إستخدام سياسات محاسبية موحدة".

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والعمليات المتوقفة*" وهذا المعيار قام بإلغاء إستثناءات النطاق وإزالة الإعفاء من الإندماج عندما تكون الرقابة مؤقتة. أنظر أساس الإستنتاج للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لإستفسارات أخرى.

حقوق الأقلية

مقدمة١٢ يتطلب هذا المعيار من المنشأة عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية، وبشكل منفصل عن حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. وبالرغم من أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أعاقت عرض حقوق الأقلية ضمن الإلتزامات، إلا أنها لم تتطلب العرض ضمن حقوق الملكية.

البيانات المالية المنفصلة

مقدمة١٣ يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والمنشآت الزميلة عندما تختار المنشأة، أو تلزمها الأنظمة المحلية، بعرض البيانات المالية المنفصلة. كما يتطلب أن تتم محاسبة هذه الإستثمارات بسعر التكلفة أو وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*.

مقدمة١٤ يحافظ المعيار على بديل لمحاسبة هذه الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر. غير أن المعيار يشترط على أنه في حالة قيام منشاة بمحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة غير الموحدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في بياناتها المالية الموحدة، فيجب أن تفعل ذلك أيضا في بياناتها المالية المنفصلة.

معيار المحاسبة الدولي ٢٧

القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة من المشاريع تحت سيطرة المنشأة الأم.

٢ لا يتعامل هذا المعيار مع طرق المحاسبة عن ضم الأعمال وتأثير على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناشئة عن اندماج الأعمال (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال*).

٣ كما يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة، المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك، والمنشآت الزميلة عندما تختار الشركة، أو أنها تحتاج لمتطلبات المنشأة الداخلية، لعرض قوائم مالية منفصلة.

تعاريف

٤ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

البيانات المالية الموحدة **هي البيانات المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكأنها لمشروع واحدة.**

السيطرة **هي صلاحية السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمشروع لتحقيق منافع من أنشطته.**

طريقة التكلفة **هي طريقة محاسبة يسجل بموجبها الإستثمار بالتكلفة ويعكس بيان الدخل الربح من الإستثمار فقط بمقدار ما يستلمه المستثمر من توزيعات من صافي الأرباح المتراكمة للمنشأة المستثمر بها الناشئة بعد التملك. إن التوزيعات تستلم بالزيادة مثل كالربح المغطي للإستثمارات والمعترف به كخصم من تكلفة الإستثمار**

المجموعة **هي المنشأة الأم وكافة المشاريع التابعة لها.**

حقوق الأقلية **هو ذلك الجزء من صافي نتائج عمليات وصافي أصول المشروع التابع التي تعزى للحصص غير المملوكة من قبل المنشاة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال مشاريعها التابعة.**

المنشأة الأم **هي المشروع الذي له منشأة تابعة أو اكثر.**

البيانات المالية المنفصلة **هي تلك البيانات التي تعرضها الشركة الأم، أو مستثمر في شركة زميلة، أو مشارك في مشروع مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، تتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس حقوق الملكية المباشرة بدلا من محاسبتها على أساس الإستنتاجات المبلغ عنها وصافي أصول الجهات المستثمر بها.**

المنشأة التابعة **هو مشروع، بما في ذلك بما في ذلك المنشأة ذات مسؤولية محدودة مثال ذلك المشروع المشترك يجري التحكم به من قبل مشروع أخر (تعرف عادة بإسم المنشاة الأم).**

٥ يجوز أن تكون الشركة الأم أو شركتها للتابعة مستثمرا في شركة زميلة أو مشاركا في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك. في مثل هذه الحالات، يتم أيضا إعداد البيانات المالية الموحدة المعدة والمعروضة

وفقا لهذا المعيار بحيث تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*".

٦ بالنسبة للمنشاة كما وصفت في الفقرة ٥، تكون البيانات المالية المنفصلة هي تلك المعدة والمعروضة إضافة إلى البيانات المالية المشار إليها في الفقرة ٥. ليس من الضروري إلحاق أو إرفاق البيانات المالية المنفصلة بتلك البيانات.

٧ إن البيانات المالية لمنشأة ليس لها شركة تابعة أو شركة زميلة أو مصلحة مشارك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك هي ليست بيانات مالية منفصلة.

٨ يجوز للشركة الأم التي يتم إعفاؤها وفقا للفقرة ١٠ من عرض البيانات المالية الموحدة أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها البيانات المالية الوحيدة لها.

عرض القوائم المالية الموحدة

٩ على المنشأة الأم، غير تلك المذكور في الفقرة ١٠، إن تعرض بيانات مالية موحدة.التي توحد فيها إستثماراتها في المنشآت التابعة بموجب هذا المعيار.

١٠ لا تحتاج الشركة الأم إلى عرض البيانات المالية الموحدة فقط إذا:

(أ) كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئيا من قبل منشأة أخرى وتم إعلام مالكيها الآخرين، بما في ذلك أولئك غير المخولين خلافا لذلك بالتصويت، بأن الشركة الأم لا تقوم بعرض بيانات مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك؛

(ب) إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (في بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(ج) إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من الأدوات في سوق عام؛ و

(د) إذا قامت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطة بإصدار بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وتمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١١ إن الشركة الأم التي تختار وفقا للفقرة ١٠ عدم عرض البيانات المالية الموحدة، وتعرض فقط البيانات المالية المنفصلة، تمتثل للفقرات ٣٧-٤٢.

نطاق القوائم المالية الموحدة

١٢ تشمل البيانات المالية الموحدة كافة المشاريع التي تتحكم بها المنشأة الأم. *

* إذا حققت شركة تابعة، عند الإستملاك، معايير تصنيفها على أنه محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"، يتم محاسبتها وفقا لذلك المعيار.

١٣ يفترض وجود السيطرة عندما تملك الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة، أكثر من نصف مجموع حقوق التصويت في المشروع بإستثناء بعض الظروف الإستثنائية عندما يمكن إثبات أن هذه الملكية لا تمثل سيطرة. وتتوفر السيطرة أيضاً حتى عند امتلاك المنشأة الأم النصف أو أقل من مجموع حقوق التصويت في المشروع وذلك عندما يكون هناك : *

(أ) سيطرة على أكثر من نصف حقوق التصويت بفضل اتفاق مع مستثمرين آخرين؛

(ب) القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمشروع بموجب تشريع أو اتفاقية؛

(ج) القدرة على تعين أو إزالة غالبية أعضاء مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل؛ أو

(د) قوة الحصول على أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل.

١٤ يمكن للمنشأة أن تمتلك ضمانات أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية أو إلى أدوات مماثلة أخرى يمكن أن تعطي للمنشاة، إذا تمت ممارستها أو تحويلها، سلطة التصويت أو تقليل سلطة التصويت لطرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى (حقوق التصويت المحتملة). يؤخذ في الإعتبار وجود أو أثر حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل حاليا، بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة المحتفظ بها من قبل منشاة أخرى، عند تقييم ما إذا كان للمنشأة سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشاة أخرى. إن حقوق التصويت المحتملة ليست قابلة للممارسة أو التحويل حاليا إذا لم يكن من الممكن، على سبيل المثال، ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع حدث مستقبلي.

١٥ في تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم في السيطرة، تقوم المنشأة بفحص جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأي اتفاقيات تعاقدية أخرى سواء اعتبرت منفردة أو مجتمعة) التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة، باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل.

١٦ [تم إلغائها]

١٧ [تم إلغائها]

١٨ [تم إلغائها]

١٩ لا تستثنى الشركة التابعة من التوحيد فقط لأن المستثمر هو عبارة عن مؤسسة رأس مال مخاطر، أو صندوق إستثمار مشترك أو صندوق ائتمان أو منشأة مماثلة.

٢٠ لا تستثنى الشركة التابعة من التوحيد لأن أنشطتها التجارية تختلف عن تلك الخاصة بالمنشآت الأخرى في المجموعة. ويتم تقديم المعلومات ذات الصلة من خلال توحيد مثل هذه الشركات التابعة والإفصاح عن معلومات إضافية في البيانات المالية الموحدة حول الأنشطة التجارية المختلفة للشركات التابعة. على

* انظر أيضا التفسير – ١٢ : *توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص.*

سبيل المثال، تساعد الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*" في توضيح أهمية الأنشطة التجارية المختلفة في المجموعة.

٢١ تفقد الشركة الأم السيطرة عندما تفقد سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها من اجل الحصول على منافع من أنشطتها. يمكن أن يحدث فقدان السيطرة مع أو بدون حدوث تغيير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. يمكن أن يحدث ذلك، مثلا، عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة حكومة أو محكمة أو مدير أو مشرع. ويمكن أن يحدث ذلك أيضا نتيجة لاتفاقية تعاقدية.

إجراءات التوحيد

٢٢ عند إعداد البيانات المالية الموحدة، يتم تجميع البيانات للأم ومنشآتها التابعة بنداً بنداً بواسطة إضافة البنود المتماثلة من الأصول، والإلتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات إلى بعضها البعض. وحتى يمكن للبيانات المالية الموحدة أن تعرض معلومات مالية عن المجموعة كمشروع واحد، يجب القيام بالخطوات التالية:

(أ) حذف القيمة المرحلة لإستثمار المنشاة الأم في كل منشأة تابعة مقابل نصيب المنشأة الأم من حقوق الملكية في كل منشأة تابعة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٢ *إندماج الأعمال*، *والذي يبين أيضا المعالجة لأي شهرة ناتجة*)؛

(ب) تعريف حقوق الأقلية في صافي دخل المنشآت التابعة لفترة التقرير وتعديل دخل المجموعة بها للوصول إلى صافي الدخل الذي يعزى لمالكي المنشأة الأم؛ و

(ج) تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل المنشآت التابعة وعرضها في الميزانية العمومية الموحدة مفصولة عن الإلتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم المنشأة الأم. تتألف حقوق الأقلية في صافي الأصول من :

(١) المبلغ بتاريخ التوحيد الأصلي محسوباً بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*"؛ و

(٢) نصيب الأقلية من التحركات في حقوق الملكية منذ تاريخ التوحيد.

٢٣ عند وجود حقوق تصويت ممكنة، يتم تحديد حصص الأرباح أو الخسائر والتغييرات في حقوق الملكية المخصصة للشركة الأم وحقوق الأقلية على أساس حصص الملكية الحالية ولا تعكس إمكانية الممارسة أو التحويل لحقوق التصويت المحتملة.

٢٤ **يتم استبعاد الأرصدة داخل المجموعة والمعاملات والدخل والمصاريف بالكامل.**

٢٥ يتم استبعاد الأرصدة داخل المجموعة والمعاملات، بما في ذلك الدخل والمصاريف وأرباح الأسهم، بالكامل. كما يتم استبعاد الأرباح والخسائر الناتجة من المعاملات داخل المجموعة المعترف بها في الأصول، مثل المخزون و الأصول الثابتة بالكامل. وقد تشير الخسائر في داخل المجموعة إلى انخفاض قيمة يستلزم الإعتراف به في البيانات المالية الموحدة. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*" على الفروقات المؤقتة التي تنشا من استبعاد الأرباح والخسائر الناتج من المعاملات داخل المجموعة.

٢٦ **يجب إعداد البيانات المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة كما في نفس تاريخ الإبلاغ. عندما يختلف تاريخ الإبلاغ للشركة الأم عن تاريخ الإبلاغ لإحدى شركاتها**

التابعة، تعد الشركة التابعة، لأغراض التوحيد، بيانات مالية إضافية كما في نفس تاريخ البيانات المالية للشركة الأم ما لم يكن من غير العملي القيام بذلك.

٢٧ **عندما يتم، وفقا للفقرة ٢٦، إعداد البيانات المالية لشركة تابعة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة كما في تاريخ إبلاغ يختلف عن تاريخ إبلاغ الشركة الأم، يجب إجراء التعديلات لآثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين ذلك التاريخ وتاريخ البيانات المالية للشركة الأم. وفي أي حال، فإن الفرق بين تاريخ إبلاغ الشركة التابعة وتاريخ إبلاغ الشركة الأم لا يجب أن يزيد عن ٣ أشهر. كما أن طول فترات الإبلاغ وأي فرق في تواريخ الإبلاغ يجب أن يكون نفسه من فترة إلى أخرى.**

٢٨ **ينبغي إعداد البيانات المالية الموحدة بإستخدام سياسات محاسبية موحدة للتبليغ للمعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في الظروف المشابهة.**

٢٩ إذا استخدم عضو في المجموعة سياسات محاسبية غير المتبعة في البيانات المالية الموحدة للمعاملات المماثلة والأحداث في الظروف المشابهة، يتم إجراء التعديلات المناسبة على بياناته المالية في إعداد البيانات المالية الموحدة.

٣٠ يتم تضمين دخل ومصاريف الشركة التابعة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ الإستملاك كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير ٣. كما يتم تضمين دخل ومصاريف الشركة التابعة في البيانات المالية الموحدة حتى التاريخ الذي تتوقف فيه الشركة الأم عن السيطرة على الشركة التابعة. يتم الإعتراف بالفرق بين العوائد من التصرف في الشركة التابعة وقيمتها المسجلة كما في تاريخ التصرف، بما في ذلك القيمة التراكمية لأي فروقات صرف ذات علاقة بالشركة التابعة المعترف بها في حقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*"، في بيانات الدخل الموحد كربح أو خسارة من التصرف في الشركة التابعة.

٣١ **ينبغي محاسبة الإستثمار في منشاة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" من تاريخ توقفها عن كونها شركة تابعة، بشرط أن لا تصبح شركة زميلة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو منشاة مسيطر عليها بشكل مشترك كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣١.**

٣٢ **تعتبر القيمة المسجلة للإستثمار في التاريخ الذي تتوقف فيه المنشأة عن كونها شركة تابعة هي التكلفة عند القياس الأولي للأصل المالي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.**

٣٣ **يجب عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية، بشكل منفصل عن حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. ويتم أيضا الإفصاح عن حقوق الأقلية في أرباح وخسائر المجموعة بشكل منفصل.**

٣٤ تنسب الأرباح أو الخسائر إلى المساهمين في الشركة الأم وحقوق الأقلية. ولأن كلاهما حقوق ملكية، فإن القيمة المنسوبة إلى حقوق الأقلية ليست دخل أو مصروف.

٣٥ يمكن أن تتجاوز الخسائر القابلة للتطبيق على الأقلية في الشركة التابعة الموحدة حقوق الأقلية في حقوق ملكية الشركة التابعة. ويتم تخصيص الزيادة، وأي خسائر إضافية قابلة للتطبيق على الأقلية، مقابل حصص الأغلبية باستثناء الحد الذي يكون فيه للأقلية إلتزام ملزم وقدرة على القيام بإستثمارات إضافية

لتغطية الخسائر. وإذا قامت الشركة التابعة لاحقا بالإبلاغ عن الأرباح، تخصص مثل هذه الأرباح لحصص الأغلبية إلى أن يتم استرداد حصة الأقلية من الخسائر التي استوعبتها الأغلبية سابقا.

٣٦ إذا كان لدى الشركة التابعة أسهم ممتازة تراكمية متداولة يحتفظ بها من قبل حقوق الأقلية وتصنف على أنها حقوق ملكية، تقوم الشركة الأم بحساب حصتها من الأرباح أو الخسائر بعد التعديل للأرباح من هذه الأسهم، سواء كانت أرباح الأسهم معلنة أم لا.

المحاسبة عن الإستثمارات في القوائم المالية المنفصلة

٣٧ عند إعداد البيانات المالية المنفصلة، فإن الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة غير المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المتضمنة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ تتم محاسبتها إما:

(أ) بسعر التكلفة، أو

(ب) وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

يجب تطبيق نفس المحاسبة على كل فئة من الإستثمارات. كما أن الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المتضمنة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ ينبغي محاسبتها وفقا لذلك المعيار.

٣٨ لا يحدد هذا المعيار المنشآت التي تصدر البيانات المالية المنفصلة المتاحة للإستخدام العام. تنطبق الفقرات ٣٧ و٣٩-٤٢ عندما تعد المنشأة بيانات مالية منفصلة تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تصدر المنشأة أيضا بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام كما هو مطلوب في الفقرة ٩، ما لم يكن الإعفاء الوارد في الفقرة ١٠ منطبقا.

٣٩ إن الإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة التي تتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة ينبغي محاسبتها بنفس الطريقة في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر.

الإفصاح

٤٠ يجب الإفصاح عما يلي، إضافة للإفصاحات المطلوبة في الفقرتين ٨ و ٢١:

(أ) [تم إلغائها]

(ب) [تم إلغائها]

(ج) طبيعة العلاقة بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة التي لا تملك فيها المنشأة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة، اكثر من نصف حقوق التصويت؛

(د) الأسباب الكامنة وراء عدم اعتبار ملكية أكثر من نصف سلطة التصويت أو سلطة التصويت الممكنة، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة، للجهة المستثمر بها بمثابة سيطرة؛

(هـ) تاريخ الإبلاغ للبيانات المالية لشركة تابعة عندما تستخدم مثل هذه البيانات المالية لإعداد البيانات المالية الموحدة وهي كما في تاريخ إبلاغ أو فترة تختلف تاريخ الإبلاغ أو فترة الشركة الأم، وسبب إستخدام فترة أو تاريخ إبلاغ مختلف؛ و

(و) طبيعة ومدى أي قيود ذات أهمية (مثلا ناتجة عن ترتيبات الإقتراض أو المتطلبات التنظيمية) على قدرة الشركات التابعة لنقل الأموال إلى الشركة الأم على شكل أرباح أسهم نقدية أو تسديد القروض أو السلف.

٤١ عندما يتم إعداد البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم التي تختار، وفقا للفقرة ١٠، عدم إعداد البيانات المالية الموحدة، فإن تلك البيانات المالية المنفصلة ينبغي أن تفصح عن:

(أ) حقيقة أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة، أنه تم إستخدام الإعفاء من التوحيد، أن اسم وبلد التأسيس أو موقع المنشأة التي تمتثل بياناتها المالية الموحدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد تم إصدارها للإستخدام العام، والعنوان الذي يمكن الحصول منه على تلك البيانات المالية الموحدة؛

(ب) قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم، أو بلد التأسيس، أو الموقع، ونسبة حصص الملكية، ونسبة سلطة التصويت المحتفظ بها، إن كانت مختلفة؛ و

(ج) وصف للطريقة المستخدمة في محاسبة الإستثمارات المدرجة تحت البند (ب).

٤٢ عندما تعد الشركة الأم (غير الشركة الأم المشمولة بالفقرة ٤١)، أو مشارك في مشروع مشترك ذو مصلحة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، أو مستثمر في شركة زميلة بيانات مالية منفصلة، ينبغي أن تفصح تلك البيانات المالية المنفصلة عن:

(أ) حقيقة أن البيانات هي بيانات مالية منفصلة وأسباب إعداد تلك البيانات إن لم يكن يقتضيها القانون؛

(ب) قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم، بلد التأسيس، أو الموقع، نسبة حصص الملكية، ونسبة سلطة التصويت المحتفظ بها، إن كانت مختلفة؛ و

(ج) وصف للطريقة المستخدمة في محاسبة الإستثمارات المدرجة تحت البند (ب).

وأن تحدد البيانات المعدة وفقا للفقرة ٩ من هذا المعيار، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ اللذان يرتبطان به.

تاريخ النفاذ

٤٣ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما اذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب بيانات أخرى

٤٤ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*القوائم المالية الموحدة والمحاسبة للإستثمارات في المنشآت التابعة*" (المعدل في ٢٠٠٠).

٤٥ حل هذا المعيار محل التفسير ٣٣ "*الدمج (التوحيد) وأسلوب حقوق الملكية-حقوق التصويت الممكنة وتخصيص حقوق الملكية*".

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٧

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*القوائم المالية الموحدة والمنفصلة*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى نتائجه حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة*" في عام ٢٠٠٣. وقد ركز مختلف أعضاء المجلس على بعض العوامل بشكل أكثر من غيرها.

إستنتاج ٢ في تموز من عام ٢٠٠١ أعلن المجلس، كجزء من جدوله الأولي للمشاريع الفنية، أنه سيقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير بما فيها معيار المحاسبة الدولي ٢٧. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات حول المعايير التي أثارها مشرعو الأوراق المالية والمحاسبون والمهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة. وكان يهدف المشروع إلى التقليل من حجم البدائل والتكرارات والتناقضات في المعايير للتعامل مع بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار من عام ٢٠٠٢ قام المجلس بنشر اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *تحسينات معايير المحاسبة الدولية* مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ١٦ أيلول من عام ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ما يزيد عن ١٦٠ رسالة ملاحظة حول مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي للتوحيد الوارد في المعيار المحاسبة الدولي ٢٧ فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها.

عرض القوائم المالية الموحدة

الإعفاء من إعداد القوائم المالية الموحدة

إستنتاج ٤ تتطلب الفقرة ٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ عرض البيانات المالية الموحدة. غير أن الفقرة ٨ تسمح للشركة الأم التي تكون شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة بالكامل تقريبا بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وقد درس المجلس خيار سحب أو تعديل هذا الإعفاء من المتطلبات العامة.

إستنتاج ٥ قرر المجلس الإحتفاظ بالإعفاء، بحيث أن المنشآت في مجموعة ما والتي يقتضى منها بموجب القانون إصدار بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، لا يتم إثقالها بالمتطلبات بشكل غير ملائم.

إستنتاج ٦ لاحظ المجلس أنه في بعض الظروف يمكن للمستخدمين أن يجدوا معلومات كافية لغاياتهم المتعلقة بشركة تابعة إما من بياناتهم المالية المنفصلة أو بياناتهم المالية الموحدة. إضافة إلى ذلك، غالبا ما يكون لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بشركة تابعة، أو يمكنهم الوصول، لمزيد من المعلومات.

إستنتاج ٧ حيث أنه تم الإتفاق على الإحتفاظ بالإعفاء، قرر المجلس تعديل الظروف التي تعفى فيها المنشأة وأخذ في حسبانه المعايير التالية.

اتفاق مالكي حقوق الأقلية بالإجماع

إستنتاج ٨ اقترحت مسودة العرض تمديد الإعفاء للشركة الأم غير المملوكة بالكامل إذا وافق مالكو حقوق الأقلية بالإجماع، بمن فيهم أولئك غير المخولين خلافا لذلك بالتصويت.

إستنتاج ٩ بعض المجاوبين لم يوافقوا على الإقتراح بأن تكون موافقة مساهمي الأقلية بالإجماع شرطا للإعفاء، وبالأخص بسبب الصعوبات العملية في الحصول على استجابات من جميع أولئك المساهمين. وقرر المجلس وجوب إتاحة الإعفاء للشركة الأم غير المملوكة بالكامل عندما يتم إطلاع مالكي حقوق الأقلية حول عدم عرض البيانات المالية الموحدة، وعدم اعتراضهم على ذلك.

الإعفاء المتاح للمنشآت غير العامة فقط

إستنتاج ١٠ يعتقد المجلس أن الإحتياجات المعلوماتية لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بمنشآت يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في السوق العام تتم تلبيتها بأفضل ما يمكن عندما تتم محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة وفقا لمعياري المحاسبة الدوليين ٢٧و ٢٨ "*الإستثمار في الشركات الزميلة*" و ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*". لذلك قرر المجلس أنه لا يجب أن يتاح الإعفاء من إعداد هذه البيانات المالية الموحدة لهذه المنشآت أو المنشآت قيد إصدار أدوات في سوق عام.

إستنتاج ١١ قرر المجلس أنه يجب على الشركة الأم التي تلبي معايير الإعفاء من متطلبات إعداد البيانات المالية الموحدة محاسبة تلك الشركات التابعة، في بياناتها المالية المنفصلة، بنفس الطريقة التي تتبعها الشركات الأم، أو المشاركين في مشاريع مشتركة ذوي حصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك، أو المستثمرين في الشركات الزميلة، في محاسبة الإستثمارات في بياناتها المالية المنفصلة. يميّز المجلس بين محاسبة هذه الإستثمارات كاستثمارات حقوق ملكية وبين محاسبة المنشأة الإقتصادية التي تسيطر عليها الشركة الأم. وفيما يتعلق باستثمارات حقوق الملكية، قرر المجلس وجوب محاسبة كل فئة من الإستثمار بشكل منسجم.

إستنتاج ١٢ قرر المجلس وجوب تطبيق نفس المنهج في محاسبة الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة بغض النظر عن الظروف التي تم إعدادها لها. لذلك، يجب على الشركات الأم التي تعرض بيانات مالية موحدة، وتلك التي لا تعرض لأنها معفاة، عرض نفس الشكل من البيانات المالية المنفصلة.

نطاق القوائم المالية الموحدة

استثناءات النطاق

إستنتاج ١٣ تتطلب الفقرة ١٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ استثناء الشركة التابعة من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة أو إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأمد.

السيطرة المؤقتة

إستنتاج ١٤ درس المجلس ما إذا كان سيلغي استثناء النطاق هذا وبالتالي يحقق المقاربة مع الهيئات الأخيرة الواضعة للمعايير التي قامت مؤخرا بإلغاء استثناء مماثل. وقرر المجلس أن يدرس هذه المسألة كجزء من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الإبقاء على الإعفاء من توحيد الشركة التابعة إذا ما كان هناك دليل على أنها قد تم استملاكها بنية التصرف بها خلال ١٢ شهرا وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. وتقترح مسودة عرض المجلس ٤ بعنوان "*التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة*" قياس وعرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظ بها من قبل مستثمر أو في شركة تابعة. لذلك، تقترح مسودة العرض ٤ إلغاء الإعفاء من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة وتحتوي على مسودة تعديل لاحق على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لتحقيق هذا الأمر.*

القيود الصارمة طويلة الأمد التي تضعف القدرة على نقل الأموال إلى الشركة الأم

إستنتاج ١٥ قرر المجلس إلغاء استثناء الشركة التابعة من التوحيد عندما يكون هناك قيود صارمة طويلة الأمد تعيق قدرة الشركة التابعة على نقل الأموال إلى الشركة الأم. وقد قامت بذلك لأن مثل هذه الظروف قد لا تعيق السيطرة. وقرر المجلس أنه يجب على الشركة الأم، عند تقييم قدرتها على السيطرة على شركة تابعة، دراسة القيود المفروضة على نقل الأموال من الشركة التابعة إلى الشركة الأم. ولا تعيق مثل هذه الظروف بحد ذاتها السيطرة.

مؤسسات رأس مال مخاطر ومنشآت حقوق ملكية خاصة ومؤسسات مشابهة

إستنتاج ١٦ تقترح مسودة العرض لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ توضيح أنه لا يجب استثناء الشركة التابعة من التوحيد فقط لأن المنشأة هي مؤسسة ذات رأس مال مخاطر، أو صندوق استثمار مشترك، أو صندوق تأمين، أو منشأة مماثلة. بعض المجاوبين من صناعة حقوق الملكية الخاصة لم يوافقوا على هذا الإيضاح المقترح. وناقشوا أنه لا يجب أن يطلب من منشآت حقوق الملكية الخاصة توحيد الإستثمارات التي تسيطر عليها وفقا للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧. كما ناقشوا أنه يجب قياس تلك الإستثمارات بالقيمة العادلة. وقد أثار أولئك المجاوبون نقاشات مختلفة – بعضها مبني على أساس ما إذا كانت السيطرة ممارسة، وبعضها مبني على أساس طول الفترة الزمنية الواجب توفيرها قبل طلب التوحيد، والبعض الآخر مبني على أساس ما إذا كان التوحيد أساسا مناسبا لمنشآت حقوق الملكية الخاصة أو نوع الإستثمارات التي تقوم بها.

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*". ويلغي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ استثناء النطاق هذا كما يلغي الآن الإعفاء من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة. لمزيد من النقاش، انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "أساس الاستنتاجات".

إستنتاج ١٧ لاحظ أيضا بعض المجاوبين أن المجلس قرر استثناء مؤسسات رأس المال المخاطر والمنشآت المشابهة من نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٢٨ و ٣١ عندما تقاس الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". ومن وجهة نظر هؤلاء المجاوبين، اقترح المجلس محاسبة الأصول المشابهة بطرق مختلفة.

إستنتاج ١٨ لم يقبل المجلس هذه المناقشات. ولاحظ المجلس أن هذه المواضيع لا تخص صناعة حقوق الملكية الخاصة. وأكد أن الشركة التابعة لا يجب أن تستثنى من التوحيد على أساس طبيعة المنشأة المسيطرة. إن التوحيد مبني على أساس قدرة الشركة الأم على السيطرة على الجهة المستثمر بها، التي تمتلك صلاحية السيطرة (ويعني ذلك أن القدرة موجودة لكن غير ممارسة) والسيطرة الفعلية (ويعني ذلك أن القدرة ممارسة). يبدأ التوحيد من خلال السيطرة ولا يجب أن يتأثر بخيار اعتزام الإدارة الإحتفاظ باستثمار في منشاة تسيطرعليها لأمد قصير.

إستنتاج ١٩ لاحظ المجلس أن الإستثناء من مبدأ التوحيد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، عندما يكون المقصود من السيطرة على الشركة التابعة أن تكون مؤقتة، قد تم تفسيره أو قراءته بشكل خاطئ. وقد فسر بعض المجاوبين على مسودة العرض عبارة "المستقبل القريب" على أنها تغطي مدة تمتد لخمس سنوات. وقرر المجلس إلغاء هذه الكلمات وتقييد الإستثناء بالشركات التابعة التي تم استملاكها والإحتفاظ بها حصريا من اجل التصرف بها خلال ١٢ شهرا، شريطة أن تكون الشركة تبحث بجد عن مشتري.

إستنتاج ٢٠ لم يوافق المجلس على وجوب تمييزه بين أنواع المنشأة أو انواع الإستثمار عند تطبيق نموذج سيطرة للتوحيد. ولم يوافق أيضا على أن تكون نية الإدارة العامل المحدد للسيطرة. وحتى إذا رغب المجلس بإجراء هذا التمييز، فإنه لم يجد كيف أو لماذا سيكون مجديا التمييز بين مستثمري حقوق الملكية الخاصة وبين الأنواع الأخرى من المنشآت.

إستنتاج ٢١ يعتقد المجلس أن التنوع في المحافظ الإستثمارية في المنشآت العاملة في قطاع حقوق الملكية الخاص لا يختلف عن التنوع في محافظ الشركات متعددة النشاطات، وهي مجموعة صناعية مكونة من منشآت لها عادة مصالح متنوعة وغير مرتبطة. وأقر المجلس أن المعلومات المالية حول أنواع المنتجات والخدمات المختلفة للمنشأة وعملياتها في المناطق الجغرافية المختلفة – معلومات القطاعات – مرتبطة بتقييم مخاطر وعوائد منشاة متنوعة أو متعددة الجنسيات وقد تكون غير قابلة للتحديد من مجمل البيانات المعروضة في الميزانية العمومية الموحدة. وقد لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٤ " تقديم *التقارير المالية حول القطاعات*" يضع مبادئ خاصة بالمعلومات حول إعداد التقارير المالية حسب القطاعات من قبل المنشآت التي يتم تداول أدوات دينها أو أدوات حقوق ملكيتها بشكل عام، أو أي منشاة تفصح عن معلومات القطاعات طوعيا.

إستنتاج ٢٢ قرر المجلس بالنسبة للإستثمارات الواقعة تحت سيطرة منشآت حقوق الملكية الخاصة، أن حاجات المستخدمين للمعلومات يتم تلبيتها بأفضل ما يمكن من خلال البيانات المالية التي يتم فيها توحيد تلك الإستثمارات، وبالتالي تكشف نطاق عمليات المنشآت التي يسيطرون عليها. ولاحظ المجلس أن الشركة الأم تستطيع إما أن تعرض معلومات حول القيمة العادلة لتلك الإستثمارات في ملاحظات البيانات المالية الموحدة أو إعداد بيانات مالية منفصلة بالإضافة إلى بياناتها المالية

الموحدة، مع عرض تلك الإستثمارات بسعر التكلفة أو بالقيمة العادلة. وعلى العكس من ذلك، قرر المجلس أن حاجات مستخدمي البيانات للمعلومات لن يتم تلبيتها بشكل جيد إذا تم قياس تلك الإستثمارات المسيطرة بالقيمة العادلة فقط. وقد يؤدي هذا إلى عدم الإبلاغ عن الأصول والإلتزامات لمنشأة مسيطر عليها. ومن الواضح أن الإستثمار في شركة تابعة كبيرة وموجهة بشكل كبير يكون له قيمة عادلة قليلة فقط. إن الإبلاغ عن تلك القيمة وحدها سيحول دون تقييم المستخدم للوضع المالي والنتائج والتدفقات النقدية للمجموعة.

حقوق الأقلية

إستنتاج ٢٣ تُعرَف حقوق الأقلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *إندماج الأعمال* " على أنه ذلك الجزء من الربح أو الخسارة وصافي أصول الشركة التابعة المنسوبة إلى حصص حقوق الملكية غير المملوكة، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة، من قبل الشركة الأم. وتتطلب الفقرة ٢٦ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أن يتم عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة بشكل منفصل عن الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم.

إستنتاج ٢٤ قرر المجلس تعديل هذا المتطلب وطلب عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية، وبشكل منفصل عن حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. ووافق المجلس أن حقوق الأقلية ليست عبارة عن التزام لمجموعة ما لأنها لا تحقق تعريف الإلتزام في *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*.

إستنتاج ٢٥ تنص الفقرة ٤٩ (ب) من *الإطار* على أن الإلتزام عبارة عن التزام تعاقدي حالي للمنشاة ينشأ من أحداث سابقة ويتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تمثل منافع اقتصادية. وتشير الفقرة ٦٠ من *الإطار* إلى أن السمة الأساسية للإلتزام هي أن على المنشأة التزام حالي وأن الإلتزام هو واجب أو مسؤولية بالتصرف أو الأداء بطريقة معينة. ولاحظ المجلس أن وجود حقوق أقلية في صافي أصول إحدى الشركات التابعة لا يؤدي إلى نشوء التزام حالي للمجموعة، الذي يتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تمثل منافع اقتصادية.

إستنتاج ٢٦ بدلا من ذلك، لاحظ المجلس أن حقوق الأقلية تمثل الحصة المتبقية في صافي أصول تلك الشركات التابعة التي يحتفظ بها بعض مساهمي الشركات التابعة ضمن المجموعة، وبالتالي فإنها تحقق تعريف *الإطار* لحقوق الملكية. تنص الفقرة ٤٩ (ج) من *الإطار* على أن حقوق الملكية هي الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد خصم جميع إلتزاماتها.

إستنتاج ٢٧ اقر المجلس أن هذا القرار يثير تساؤلات حول الإعتراف بحقوق الأقلية وقياسها ولكنه خلص إلى أن العرض المقترح منسجم مع المعايير الحالية *والإطار* ويقدم مقارنة أفضل من العرض في الميزانية العمومية الموحدة مع الإلتزامات أو حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. وقرر المجلس أنه يجب التعامل مع أسئلة الإعتراف والقياس كجزء من مشروعه حول إندماج الأعمال.

قياس الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة في القوائم المالية المنفصلة

إستنتاج ٢٨ تسمح الفقرة ٢٩ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ قياس الإستثمارات في الشركات التابعة بواحدة من ثلاث طرق في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم. وهي التكلفة،

أو طريقة حقوق الملكية، أو الأصول المالية المتوفرة برسم البيع وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتسمح الفقرة ١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ بنفس الخيارات للإستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة، في حين تذكر الفقرة ٣٨ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١ أن معيار المحاسبة الدولي ٣١ لم يشر إلى أفضلية أي معالجة محددة لمحاسبة الحصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك في البيانات المالية المنفصلة للمشارك في مشروع مشترك. وقرر المجلس طلب استخدام التكلفة أو معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لجميع الإستثمارات الواردة في البيانات المالية المنفصلة.

إستنتاج ٢٩ على الرغم من أن طريقة حقوق الملكية توفر للمستخدمين بعض المعلومات حول الربح والخسارة شبيهة بتلك التي يتم الحصول عليها من التوحيد، إلا أن المجلس لاحظ أن مثل هذه المعلومات تنعكس في البيانات المالية لمنشأة المستثمر الإقتصادية ولا تحتاج إلى أن تقدم لمستخدمي بياناتها المالية المنفصلة. وبالنسبة للبيانات المنفصلة، فإن التركيز ينصب على أداء الأصول بوصفها استثمارات. واستنتج المجلس أن البيانات المالية المنفصلة المعدة إما باستخدام طريقة القيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو طريقة التكلفة تكون ملاءمة. إن استخدام طريقة القيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يوفر مقياسا للقيمة الإقتصادية للإستثمارات. بينما يمكن أن يؤدي استخدام طريقة التكلفة إلى معلومات ملاءمة، اعتمادا على الغاية من إعداد البيانات المالية المنفصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تحتاجها أطراف معينة فقط لتحديد دخل الأرباح من الشركات التابعة.

إستنتاج ٣٠ [تم إلغائها]

الآراء المعارضة

آراء ١ يعارض السيد يامادا هذا المعيار لأنه يعتقد أن التغيير في تصنيف حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة، أي أن المتطلب الذي يظهر كحقوق ملكية، يجب أن لا يحدث كجزء من مشروع التحسينات. ويوافق على أن حقوق الأقلية لا تلبي تعريف الإلتزام بموجب *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*، كما تنص الفقرة ٢٥ من أساس الإستنتاجات، وأن المتطلب الحالي الذي يقضي بعرض حقوق الأقلية بشكل منفصل عن الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم هو غير مرغوب به. غير أنه لا يعتقد بوجوب تغيير هذا المتطلب في هذه المرحلة. فهو يعتقد أنه قبل القيام بتغيير في التصنيف، والذي سيكون له تأثيرات مختلفة كثيرة على ممارسات التوحيد الحالية، يجب دراسة العديد من المسائل المرتبطة بهذا التغيير بشكل شامل من قبل المجلس. وهذا يتضمن دراسة أهداف البيانات المالية الموحدة وإجراءات المحاسبة التي يجب أن تنبثق من تلك الأهداف. وبالرغم من استنتاجات المجلس كما لوحظت في الفقرة ٢٧، إلا أن السيد يامادا يعتقد أن القرار المتعلق بتصنيف حقوق الأقلية لا يجب اتخاذه قبل الإنتهاء من هذه الدراسة الشاملة للإعتراف والقياس.

آراء ٢ يوجد تقليديا وجهتا نظر حول أهداف البيانات المالية الموحدة: تكمنان في وجهة نظر الشركة الأم ووجهة نظر المنشأة الإقتصادية. ويعتقد السيد يامادا أن الأهداف، أي ماهية المعلومات التي يجب تقديمها ولأي جهة يجب تقديمها، يجب دراستها من قبل المجلس قبل اتخاذ قراره بشأن تصنيف حقوق الأقلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧. وهو يدعم وجهة النظر القائلة بأن المجلس يأخذ وجهة نظر المنشأة الإقتصادية دون أن يولي اهتمام كاف لهذا الموضوع الأساسي.

آراء ٣ تتم مناقشة عمليات الإستملاك التدريجي في المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال، والذي لم ينته بعد مع انتهاء معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بموجب مشروع التحسينات. عندما تزداد حصة ملكية الشركة الأم، يقرر المجلس بشكل غير نهائي أن الفرق بين المقابل النقدي المدفوع من قبل الشركة الأم لحقوق الأقلية والقيمة المسجلة لحصص الملكية المستملكة من قبل الشركة الأم يعترف به كجزء من حقوق الملكية، الأمر الذي يختلف عن الممارسة الحالية للإعتراف بتغيير في مبلغ الشهرة. إذا احتفظت الشركة الأم بالسيطرة على الشركة التابعة لكن تناقصت حصة ملكيتها، فإن الفرق بين المقابل النقدي المستلم من قبل الشركة الأم والقيمة المسجلة لحصص الملكية المنقولة يعترف به أيضا كجزء من حقوق الملكية، الأمر الذي يختلف عن الممارسة الحالية للإعتراف بالخسارة أو الربح. ويعتقد السيد يامادا أن نتائج هذا النقاش يتم تحديدها مسبقا من خلال القرار المتعلق بتصنيف حقوق الأقلية كحقوق ملكية. تعتبر التغييرات في المعالجات المحاسبية أساسية، وهو يعتقد أن القرار الذي سيحدد أي من وجهتي النظر ستحكم البيانات المالية الموحدة يجب اتخاذه فقط بعد دراسة وافية للنتائج. ويعتقد أن التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المتعلق بتصنيف حقوق الأقلية لا يجب اتخاذه إلا بعد انتهاء المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال.

إرشادات التنفيذ

الإرشادات حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

ترفق هذه الإرشادات بالمعايير التالية ٢٧ و٢٨، ٣١، لكنها ليس جزءا منه.

دراسة حقوق التصويت المحتملة

مقدمة

تنفيذ ١ تتطلب الفقرات ١٤ و ١٥ و٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*"، والفقرتان ٨ و٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " المحاسبة عن *الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" من المنشأة دراسة وجود وأثر جميع حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو للتحويل حاليا. وتتطلب كذلك فحص جميع الحقائق والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة، باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة. ولأن تعريف السيطرة المشتركة في الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*" يعتمد على تعريف السيطرة، ولأن المعيار مرتبط بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ لتطبيق طريقة حقوق الملكية، فإن هذه الإرشادات مرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي ٣١.

الإرشادات

تنفيذ ٢ تعرف الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ السيطرة على أنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية في منشاة ما للحصول على منافع من أنشطتها. وتعرَف الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ التأثير الهام على أنه صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليست السيطرة على تلك السياسات. وتعرف الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ السيطرة المشتركة على أنها المشاركة المتفق عليها تعاقديا للسيطرة على النشاط الإقتصادي. وفي هذا السياق، تشير السلطة إلى القدرة على العمل أو التأثير على شيء ما. وبالتالي يكون للمنشأة السيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام عندما تملك القدرة حاليا على ممارسة تلك السلطة، بغض النظر عما إذا كانت السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام يظهر بفاعلية أو سلبي في طبيعته. وتوفر حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها المنشأة القابلة للممارسة أو التحويل حاليا هذه القدرة. ولا توجد القدرة على ممارسة السلطة عندما تفتقر حقوق التصويت المحتملة للجوهر الإقتصادي (مثلا يتم تحديد سعر الممارسة بطريقة تمنع الممارسة أو التحويل في أي سياق مجدي). وبالتالي، يتم دراسة حقوق التصويت المحتملة عندما توفر، بشكل جوهري، القدرة على ممارسة السلطة.

تنفيذ ٣ تنشأ أيضا السيطرة والتأثير الهام في الظروف الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتان ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ على التوالي، التي تتضمن دراسة الملكية النسبية لحقوق التصويت. ويعتمد معيار المحاسبة الدولي ٣١ على معياري المحاسبة الدوليين ٢٧ و ٢٨ ويجب قراءة الإشارات إلى معياري المحاسبة الدوليين ٢٧ و ٢٨ من هذه النقطة وصاعدا على أنها مرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي ٣١. ومع ذلك يجب الأخذ بعين الإعتبار أن السيطرة المشتركة تتضمن المشاركة التعاقدية للسيطرة وأنه من المرجح أن يكون هذا الجانب التعاقدي عامل محدد أساسي. إن حقوق التصويت المحتملة مثل خيارات شراء الأسهم والديون القابلة للتحويل قادرة على تغيير سلطة تصويت منشأة على منشأة أخرى – إذا تمت ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة، فإن الملكية النسبية للأسهم العادية التي تحمل حقوق التصويت تتغير. وبالتالي، يتم تحديد وجود السيطرة (الذي يسمح تعريفها لمنشأة واحدة فقط بالسيطرة على منشأة أخرى) والتأثير الهام

فقط بعد تقييم جميع العوامل الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ على التوالي، ودراسة وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة. بالإضافة إلى ذلك، تقوم المنشأة بفحص جميع الحقائق والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل. لا تؤثر نية الإدارة على وجود السلطة ويصعب تقييم قدرة المنشأة المالية على الممارسة أو التحويل.

تنفيذ ٤ يمكن أن تستنتج المنشأة بشكل أولي أنها تسيطر أو تؤثر بشكل هام على منشاة أخرى بعد دراسة حقوق التصويت المحتملة التي تستطيع حاليا ممارستها أو تحويلها. غير أنه قد لا يكون بإمكان المنشاة أن تسيطر أو تؤثر بشكل هام على منشاة أخرى عندما تكون حقوق التصويت المحتملة التي يحتفظ بها أطراف آخرون أيضا قابلة للممارسة أو التحويل حاليا. وبالتالي، تدرس المنشأة جميع حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها ويحتفظ بها أطراف أخرى تكون قابلة للممارسة أو التحويل حاليا عند تحديد ما إذا كانت تسيطر على منشاة أخرى أو تؤثر عليها بشكل هام. على سبيل المثال، تتم دراسة جميع خيارات شراء الأسهم، سواء تلك التي تحتفظ بها المنشأة أو طرف آخر. وعلاوة على ذلك، يسمح تعريف السيطرة الوارد في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لمنشاة واحدة فقط بأن تسيطر على منشاة أخرى. لذلك، عندما تحتفظ منشأتان أو أكثر بحقوق تصويت هامة، الفعلية منها والمحتملة، يتم إعادة تقييم العوامل الواردة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ من اجل تحديد المنشاة التي تملك السيطرة.

تنفيذ ٥ إن النسبة المخصصة للشركة الأم وحقوق الأقلية في إعداد البيانات المالية الموحدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، والنسبة المخصصة للمستثمر التي تشكل استثماره باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨، يتم تحديدهما فقط على أساس حصص الملكية الحالية. ويتم تحديد النسبة المخصصة مع الأخذ بعين الإعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى التي تتيح، بشكل جوهري، الحصول في الوقت الحالي على المنافع الإقتصادية المرتبطة بحصة الملكية.

تنفيذ ٦ في بعض الظروف يكون للمنشأة، بشكل جوهري، ملكية حالية نتيجة معاملة معينة تتيح لها الحصول على المنافع الإقتصادية المرتبطة بحصة الملكية. في مثل هذه الظروف، يتم تحديد النسبة المخصصة مع الأخذ بعين الإعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة تلك والمشتقات الأخرى التي تتيح للمنشأة، بشكل جوهري، الحصول في الوقت الحالي على المنافع الإقتصادية المرتبطة بحصة الملكية.

تنفيذ ٧ لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" على الحصص في الشركات التابعة، والشركات الزميلة، والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك التي يتم توحيدها، أو تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية أو التوحيد التناسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١ على التوالي. عندما تتيح حاليا الأدوات التي تحمل حقوق التصويت المحتملة بشكل جوهري الوصول إلى المنافع الإقتصادية المرتبطة بحصة الملكية، وتتم محاسبة الإستثمار بإحدى الطرق المذكورة أعلاه، لا تخضع الأدوات لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي جميع الحالات الأخرى، تتم محاسبة الأدوات التي تحمل حقوق التصويت المحتملة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

أمثلة توضيحية

تنفيذ ٨ توضح كل من الأمثلة الخمس أدناه جانب واحد من حق تصويت محتمل. وتدرس المنشأة جميع الجوانب في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١. ويمكن تحديد وجود السيطرة،

والتأثير الهام، والسيطرة المشتركة فقط بعد تقييم جميع العوامل الأخرى الموصوفة في معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١. ولغرض هذه الأمثلة، يفترض عدم تأثير تلك العوامل الأخرى على التحديد، بالرغم من أنها قد تؤثر عليه عند تقييمها.

مثال ١: خيارات بدون مقابل

تملك المنشأتان (أ) و (ب) ٨٠% و ٢٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الإجتماع العام لمساهمي المنشأة (ج). تبيع المنشأة (أ) نصف حصتها للمنشأة (د) وتشتري خيارات شراء من المنشأة (د) قابلة للممارسة في أي وقت بعلاوة على سعر السوق عند إصدارها، وإذا تمت ممارستها فتمنح المنشاة (أ) ٨٠% من حصص ملكيتها وحقوق التصويت الأصلية.

وبالرغم من أن الخيارات بدون مقابل، فإنها تمارس حاليا وتمنح المنشأة (أ) سلطة الإستمرار في تحديد السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (ج) ، لأن المنشأة (أ) تستطيع ممارسة خياراتها الآن. وتتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (ج).

مثال ٢: إمكانية الممارسة أو التحويل

تملك المنشآت (أ) و(ب) و(ج) ٤٠% و٣٠% و٣٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الإجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وتملك المنشأة (أ) أيضا خيارات شراء قابلة للممارسة في أي وقت بالقيمة العادلة للأسهم ذات الصلة وإذا تمت ممارستها فإنها تمنحها ٢٠% إضافية من حقوق التصويت في المنشأة (د) وتقلل حصص المنشأة (ب) والمنشأة (ج) بنسبة ٢٠% لكل منها. إذا تمت ممارسة الخيارات، ستسيطر المنشأة (أ) على أكثر من نصف سلطة التصويت. ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (د).

مثال ٣: الحقوق الأخرى التي يمكن أن تزيد من سلطة تصويت منشأة ما أو تقلل من سلطة تصويت منشأة أخرى

تملك المنشآت (أ) و(ب) و(ج) ٢٥% و٣٥% و٤٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الإجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وتملك المنشأتان (ب) و(ج) أيضا ضمانات أسهم قابلة للممارسة في أي وقت بسعر ثابت وتقدمان حقوق تصويت محتملة. تملك المنشأة (أ) خيار شراء مستقبلي لشراء ضمانات الأسهم هذه في أي وقت مقابل مبلغ إسمي. إذا تمت ممارسة خيار الشراء، فإن المنشأة (أ) يمكن أن تزيد حصة ملكيتها، وبالتالي حقوق تصويتها في المنشأة (د) إلى ٥١% (وتخفض حصة المنشأة (ب) إلى ٢٣% وحصة المنشأة (ج) إلى ٢٦%).

وعلى الرغم من أن المنشأة (أ) لا تملك سندات أسهم، إلا أنها تُؤخذ في الإعتبار في تقييم السيطرة لأنها قابلة للممارسة حاليا من قبل المنشأتين (ب) و(ج). عادة، إذا كان هناك عمل مطلوب (مثل شراء أو ممارسة حق آخر) قبل أن تملك المنشأة حق التصويت المحتمل، فلا يعتبر حق التصويت المحتمل أنه محتفظ به من قبل المنشأة. غير أن المنشأة (أ) تحتفظ، بشكل جوهري، بسندات الأسهم لأن شروط خيار الشراء مصممة لتأكيد وضع المنشأة (أ). إن الجمع ما بين خيار الشراء وسندات الأسهم يعطي المنشأة (أ) سلطة وضع السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (د)، لأن المنشأة (أ)

تستطيع حاليا أن تمارس الخيار وسندات الأسهم. ويتم أيضا دراسة العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ)، وليست المنشأة (ب) أو المنشأة (ج)، تسيطر على المنشأة (د).

مثال ٤: نية الإدارة

تملك المنشآت (أ) و(ب) و(ج) ٣٣ ١/٣% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الإجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وللمنشآت (أ) و(ب) و(ج) الحق بتعيين عضوين اثنين في مجلس إدارة المنشأة (د). وتملك المنشأة (أ) أيضا خيارات شراء قابلة للممارسة بسعر ثابت في أي وقت وإذا تمت ممارستها فإنها تمنحها جميع حقوق التصويت في المنشأة (د). ولا تنوي إدارة المنشأة (أ) ممارسة خيارات الشراء، حتى إذا لم تصوت المنشأتان (ب) و(ج) بنفس طريقة تصويت المنشأة (أ). ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (د). ولا تؤثر نية إدارة المنشأة (أ) على التقييم.

مثال ٥: القدرة المالية

تملك المنشأتان (أ) و(ب) ٥٥% و٤٥% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الإجتماع العام لمساهمي المنشأة (ج). وتملك المنشأة (ب) أيضا أدوات دين قابلة للتحويل إلى أسهم عادية للمنشأة (ج). ويمكن تحويل الدين بسعر مرتفع، مقارنة بصافي أصول المنشأة (ب)، في أي وقت وإذا تم تحويلها فيطلب من المنشأة (ب) اقتراض أموال إضافية من اجل التسديد. وإذا تم تحويل الدين، تحتفظ المنشأة (ب) بنسبة ٧٠% من حقوق التصويت وتنخفض حصة المنشأة (أ) إلى ٣٠%.

وبالرغم من أن أدوات الدين قابلة للتحويل بسعر مرتفع، فهي قابلة للتحويل حاليا وتمنح سمة التحويل المنشأة (ب) سلطة وضع السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (ج). ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، ويتم تحديد أن المنشأة (ب)، وليست المنشأة (أ)، تسيطر على المنشأة (ج). ولا تؤثر القدرة المالية للمنشأة (ب) على دفع سعر التحويل على التقييم.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية التوافق بين محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والنسخة الحالية منه. وتُعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نحو واسع بالرغم من اختلاف الإرشادات.

ويظهر الجدول أيضا كيفية دمج متطلبات التفسير رقم ٣٣ في النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٧	الفقرة الحالية في المعيار ٢٧
١	١
٢	٣
٣	لا يوجد
٤	لا يوجد
٥	٢
٦	٤
٧	٩
٨	١٠، ٤١
٩	لا يوجد
١٠	لا يوجد
١١	١٢
١٢	١٣
١٣	لا يوجد
١٤	٢٠
١٥	٢٢
١٦	لا يوجد
١٧	٢٤
١٨	٢٥
١٩	٢٦
٢٠	٢٧
٢١	٢٨
٢٢	٢٩
٢٣	٣٠
٢٤	٣١
٢٥	٣٢
٢٦	٣٣
٢٧	٣٥
٢٨	٣٦
٢٩	٣٧
٣٠	٣٩
٣١	٣
٣٢	٤٠
٣٣	٤٣
التفسير-٣٣	١٤، ١٥
لا يوجد	٥-٨
لا يوجد	١١
لا يوجد	١٩
لا يوجد	٢١
لا يوجد	٢٣
لا يوجد	٣٤
لا يوجد	٣٨
لا يوجد	٤١، ٤٢
لا يوجد	٤٤، ٤٥

معيار المحاسبة الدولي ٢٨

المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" مبين في الفقرة ١-٤٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " المحاسبة عن *الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" محل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة*" (المنقح عام ٢٠٠٠) ويجب تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضا محل التفسيرات التالية:

- التفسير رقم ٣ - *إلغاء الأرباح والخسائر غير المحققة من المعاملات مع الشركات الزميلة*
- التفسير رقم ٢٠ - *طريقة محاسبة حقوق الملكية- الإعتراف بالخسائر*
- التفسير رقم ٣٣ - *التوحيد وطريقة حقوق الملكية– حقوق التصويت المحتملة وتوزيع حصص الملكية*

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢٨ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ كان الهدف الرئيسي المجلس، فيما يخص معيار المحاسبة الدولي ٢٨، هو تقليل البدائل في تطبيق طريقة حقوق الملكية ومحاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة. ولم يعد المجلس دراسة المنهج الأساسي عند محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨.

التغيرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أدناه التغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨:

النطاق

مقدمة ٥ لا ينطبق المعيار على الإستثمارات التي تكون خلافا لذلك شركات زميلة أو حصص لمشاركين في منشآت مسيطر عليها بشكل مشترك تحتفظ بها مؤسسات ذات رأس مال مخاطر، وصناديق إستثمار مشتركة، ووحدات ائتمان، ومنشآت مماثلة عندما يتم تصنيف تلك الإستثمارات على أنها محتفظ بها للمتاجرة وتتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". ويتم قياس تلك الإستثمارات بالقيمة العادلة، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة في الفترة التي حدثت فيها.

مقدمة ٦ وعلاوة على ذلك، يقدم المعيار إعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية مشابهة لتلك المقدمة لبعض الشركات الأم بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وتتضمن هذه الإعفاءات الحالة التي يكون فيها المستثمر عبارة عن شركة أم معفية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" من إعداد البيانات المالية الموحدة (الفقرة ١٣"ب")، وعندما يكون بإمكان المستثمر، رغم أنه ليس مثل تلك الشركة الأم، تلبية نفس النوع من الشروط التي تعفي شركات الأم هذه (الفقرة ١٣"ج").

التأثير الهام

حقوق التصويت المحتملة

مقدمة ٧ يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة التي يمكن حاليا ممارستها أو تحويلها عند تقييم ما إذا كانت تملك سلطة المشاركة في اتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمستثمر بها. وتم شمل هذا المتطلب سابقا في التفسير رقم ٣٣، الذي تم استبداله.

طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٨ يوضح المعيار أنه يجب محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة التي يكون للمستثمر تأثير هام عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية سواء كان للمستثمر أيضا إستثمارات في الشركات التابعة ويقوم بإعداد بيانات مالية موحدة أم لا. إلا أن المستثمر لا يطبق طريقة حقوق الملكية عند عرض البيانات المالية المنفصلة المعدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٩ لا يقتضي المعيار تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يتم شراء الشركة الزميلة والإحتفاظ بها بقصد التصرف بها خلال ١٢ شهر من تاريخ الإندماج بالشراء. ولا بد من وجود دليل على أن الإستثمار يتم شراءه مع وجود نية التصرف به وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. وقد تم استبدال عبارة "في المستقبل القريب" بعبارة "خلال ١٢ شهر". وعندما لا يتم التصرف بهذه الشركة الزميلة خلال ١٢ شهر، فإنه يجب محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية ابتداءا من تاريخ الإندماج بالشراء، باستثناء ظروف محدودة جدا.*

مقدمة ١٠ لا يسمح المعيار لأي مستثمر لا يزال له تأثير هام على أحد الشركات الزميلة بعدم تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما تكون الشركة الزميلة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرتها على تحويل الأموال إلى المستثمر. ويجب فقدان التأثير الهام قبل وقف تطبيق طريقة حقوق الملكية.

إلغاء الأرباح والخسائر غير المحققة من المعاملات مع الشركات الزميلة

مقدمة ١١ يجب إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة من معاملات "من الأصل إلى الفرع" و"من الفرع إلى الأصل" بين المستثمر والشركة الزميلة إلى الحد الذي تبلغ فيه حصة المستثمر في الشركة الزميلة. وقد تم دمج الإجماع الوارد في التفسير رقم ٣ في المعيار.

حسابات نهاية السنة غير المتطابقة

مقدمة ١٢ عندما يتم إعداد البيانات المالية لأحد الشركات الزميلة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية في تاريخ إبلاغ مختلف عن ذلك التاريخ الخاص بالمستثمر، يجب أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين ثلاثة شهور.

---

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والعمليات المتوقفة*". وأزال هذا المعيار إستثناءات النطاق والآن يلغي الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتا. أنظر أساس الإستنتاج في معيار التقرير ٥ لمزيد من المناقشة.

السياسات المحاسبية الموحدة

مقدمة ١٣ يقتضي المعيار من المستثمر القيام بتعديلات مناسبة على البيانات المالية للشركة الزميلة لمطابقتها مع السياسات المحاسبية للمستثمر للابلاغ عن المعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في ظروف مماثلة. وقدمت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ استثناء من هذا المتطلب عندما كان من غير العملي استخدام سياسات محاسبية موحدة".

الإعتراف بالخسائر

مقدمة ١٤ يجب على المستثمر أن يأخذ بعين الإعتبار المبلغ المسجل الخاص بإستثماره في حقوق الملكية للشركة الزميلة وحصصه الأخرى طويلة الأجل في الشركة الزميلة عند الإعتراف بحصته من خسائر الشركة الزميلة. وحدد التفسير رقم ٢٠ الإعتراف بحصة المستثمر من الخسائر بالمبلغ المسجل لإستثماره في حقوق ملكية الشركة الزميلة. لذلك تم استبدال ذلك التفسير.

القوائم المالية المنفصلة

مقدمة ١٥ يتم وضع متطلبات إعداد البيانات المالية المنفصلة للمستثمر بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

معيار المحاسبة الدولي ٢٨

المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة

النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة.ومع ذلك لا يجوز أن يطبق في محاسبة عن الإستثمارات في المنشآت المحتفظ بها بواسطة:

(أ) مؤسسات ذات رأس مال مخاطر، أو

(ب) صناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المماثلة التي تتضمن صناديق تأمين مرتبطة بالإستثمار.

التي يتم تحديدها عند الإعتراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة ويتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". ويتم قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في فترة التغير.

تعاريف

٢ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها :

الشركة الزميلة عبارة عن منشأة، بما في ذلك منشأة غير مساهمة مثل شركة تضامن، يمارس المستثمر تأثيرا هاما عليها، وهي ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.

البيانات المالية الموحدة هي البيانات المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكأنها لمشروع واحدة.

السيطرة هي صلاحية السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمشروع لتحقيق منافع من أنشطته.

طريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبة تسجل بموجبها الإستثمارات مبدئياً بالتكلفة ثم تعدل بعد ذلك بالتغير الحاصل بعد التملك في نصيب المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها، كما يظهر بيان الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال المنشأه المستثمر بها.

السيطرة المشتركة عبارة عن اتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات الإستراتيجية المالية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (المشاركون في المشروع المشترك).

البيانات المالية المنفصلة هي تلك البيانات المالية التي تعرضها الشركة الأم، أو المستثمر في شركة زميلة، أو مشارك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، والتي يتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس حصة حقوق الملكية المباشرة وليس على أساس النتائج المبلغ عنها وصافي أصول الجهات المستثمر بها.

التأثير الهام هي سلطة المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشاة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

***المنشأة التابعة* هو مشروع، بما في ذلك بما في ذلك المنشأة ذات مسؤولية محدودة مثال ذلك المشروع المشترك يجري التحكم به من قبل مشروع أخر (تعرف عادة بإسم المنشأة الأم).**

٣ إن البيانات المالية التي يتم فيها تطبيق طريقة حقوق الملكية لا تعتبر بيانات مالية منفصلة، كما لا تعتبر كذلك البيانات المالية لمنشأة ليس لها شركة تابعة، أو شركة زميلة، أو حصة مشارك في مشروع مشترك.

٤ إن البيانات المالية المنفصلة هي تلك التي يتم عرضها بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، والبيانات المالية التي تتم محاسبة الإستثمارات فيها باستخدام طريقة حقوق الملكية، والبيانات المالية التي يتم فيها توحيد حصص المشاركين في المشاريع المشتركة بشكل تناسبي.

٥ إن المنشآت المعفية وفقا للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" من التوحيد، أو الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" من تطبيق التوحيد التناسبي، أو الفقرة ١٣(ج) من هذا المعيار من تطبيق طريقة حقوق الملكية، يمكن أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة.

التأثير الهام

٦ إذا حاز المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة على ٢٠% أو أكثر من قوة التصويت في المنشأة المستثمر بها، فإنه يفترض أن لديه تأثير هام ما لم يمكن إثبات أن هذا ليس هو الواقع. وبالمقابل إذا حاز المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة ، على أقل من ٢٠% من قوة التصويت في المنشأة المستثمر بها، فإنه يفترض عدم قدرة المستثمر على التأثير الهام إلا إذا أمكن إثبات وجود مثل هذا التأثير وإذا توفر لمستثمرين آخرين ملكية هامة أو ملكية أكثرية فإن ذلك لا يمنع من وجود تأثير هام للمستثمر.

٧ يمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بواحدة من الطرق التالية أو أكثر:

(أ) التمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة أخرى معادلة تسيطر على المنشأة المستثمر بها؛

(ب) المشاركة في عملية وضع السياسات؛

(ج) وجود عمليات هامة ما بين المستثمر والمنشاه المستثمر بها؛

(د) تبادل الموظفين الإداريين بينهما؛ أو

(هـ) مخصصات تقديم معلومات فنية ضرورية.

٨ يمكن أن تملك المنشأة ضمانات أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو أدوات مشابهة أخرى من المحتمل، إذا تم ممارستها أو تحويلها، أن تعطي المنشأة حقوق تصويت إضافية أو تخفض من حقوق تصويت الطرف الآخر على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى (أي حقوق التصويت المحتملة). إن وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة التي يمكن حاليا ممارستها أو تحويلها، بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها منشآت أخرى،

تُؤخذ بعين الإعتبار عند تقييم ما إذا كان للمنشأة تأثير هام. ولا تكون حقوق التصويت المحتملة قابلة للممارسة أو التحويل حاليا عندما لا يمكن مثلا ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي معين أو وقوع حدث مستقبلي معين.

٩ أثناء تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم في التأثير الهام، تفحص المنشأة جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأية ترتيبات تعاقدية أخرى سواء يتم دراستها بشكل فردي أو جماعي) التي تؤثر على الحقوق المحتملة، باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل.

١٠ تفقد المنشأة التأثير الهام على الجهة المستثمر بها عندما تفقد سلطة المشاركة في اتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك الجهة المستثمر بها. ويمكن أن يحدث فقدان التأثير الهام مع أو بدون تغير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. ويمكن أن يحدث، على سبيل المثال، عندما تصبح الشركة الزميلة خاضعة لسيطرة حكومة معينة أو محكمة أو مدير أو مُنظِم. ويمكن أن يحدث أيضا نتيجة اتفاق تعاقدي.

طريقة حقوق الملكية

١١ بموجب طريقة حقوق الملكية، يتم الإعتراف أوليا بالإستثمار في شركة زميلة بسعر التكلفة ويتم زيادة أو إنقاص المبلغ المسجل للإعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها بعد تاريخ الإندماج بالشراء. ويتم الإعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها في حساب الربح أو الخسارة للمستثمر. وتخفض التوزيعات المستلمة من الجهة المستثمر بها من المبلغ المسجل للإستثمار. ويمكن أن تكون التعديلات على المبلغ المسجل ضرورية أيضا للتغيرات في الحصة التناسبية الخاصة بالمستثمر في الجهة المستثمر بها الناشئة من التغيرات في حقوق الملكية للجهة المستثمر بها التي لم يتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة للجهة المستثمر بها. وتتضمن هذه التغيرات تلك التي تنشأ من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ومن فروقات تحويل الصرف الأجنبي. ويتم الإعتراف بحصة المستثمر في تلك التغيرات مباشرة في حقوق الملكية الخاصة به.

١٢ عندما توجد حقوق التصويت المحتملة، يتم تحديد حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها وفي التغيرات في حقوق الملكية للجهة المستثمر بها على أساس حصص الملكية الحالية، ولا تعكس احتمالية ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٣ تتم محاسبة الإستثمار في الشركة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية فيما عدا الحالات التالية:

(أ) عندما يتم تصنيف الإستثمار على أنه محتفظ به برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"، أو

(ب) عندما ينطبق الإستثناء الوارد في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، الذي يتيح للشركة الأم التي تملك أيضا إستثمارا في الشركة الزميلة بعدم عرض البيانات المالية الموحدة، أو

(ج) عندما ينطبق جميع ما يلي:

(١) يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئيا لمنشأة أخرى ويكون قد تم إعلام مالكيها الآخرين، بما في ذلك أولئك الذين لا يحق لهم خلافا لذلك بالتصويت، بعدم تطبيق المستثمر لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك؛

(٢) لا يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(٣) لم يقم المستثمر بإيداع، أو أنه ليس بصدد إيداع، بياناته المالية لدى هيئة أوراق ماليـــة أو مؤسسة تنظيمية أخرى، لغرض إصدار أي صنف من الأدوات في سوق عام؛ و

(٤) تقوم الشركة الأم الأساسية أو أي شركة أم وسيطة للمـــستثمر بإعـداد البيانـــات الماليـــة الموحدة المتاحة للإستخدام العام والتي تنسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٤ تتم محاسبة الإستثمارات الموصوفة في الفقرة ١٣(أ) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

١٥ عندما لا يعد الإستثمار في شركة زميلة مصنفة سابقا على أنها محتفظ بها برسم البيع يلبي معايير تصنيفه على أنه كذلك، يجب محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية من تاريخ تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع. ويتم تعديل البيانات المالية للفترات منذ تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وفقا لذلك.

١٦ [تم إلغائها]

١٧ قد لا يكون الإعتراف بالدخل على أساس التوزيعات المستلمة مقياسا" ملائما" للدخل المكتسب من الإستثمار في المنشاة الزميلة لأن التوزيعات المستلمة قد تكون ذات علاقة ضئيلة بأداء المنشأة الزميلة. وحيث أن للمستثمر تأثير هام على المنشاة الزميلة فإنه يكون مسؤولاً عن إدائها وبالتالي عن العائد على إستثماره، ويحاسب المستثمر عن هذه المسؤوليات من خلال توسيع نطاق بياناته المالية الموحدة لتشمل نصيبه من نتائج هذه المنشآت الزميلة، وهو بهذا يوفر تحليلاً للأرباح والإستثمار أكثر فائدة لاحتساب النسب المالية، ونتيجة لذلك فإن تطبيق طريقة حقوق الملكية تعطي تقاريراً ذات معلومات أفضل عن صافي أصول وصافي دخل المستثمر.

١٨ ينبغي على المستثمر وقف استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه تأثيره الهام على الشركة الزميلة ويجب عليه محاسبة الإستثمار وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ابتداءا من ذلك التاريخ، بشرط ألا تصبح الشركة الزميلة شركة تابعة أو مشروع مشترك كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣١.

١٩ إن المبلغ المسجل للإستثمار في التاريخ الذي يتوقف فيه عن كونه شركة زميلة يجب أن يعتبر على أنه تكلفته عند القياس الأولي كأصل مالي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٢٠ إن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية تشبه إجراءات التوحيد المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، إضافة لذلك فإن المفاهيم العامة التي تبنى عليها إجراءات التوحيد المستخدمة عند تملك المنشاة التابعة تستخدم أيضا في حالة الإستثمار في المنشأة الزميلة.

٢١ إن حصة المجموعة في الشركة الزميلة هي إجمالي ممتلكات الشركة الأم والشركات التابعة لها في تلك الشركة الزميلة. ويتم تجاهل ممتلكات الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة الأخرى للمجموعة لهذا الغرض. وعندما تملك الشركة الزميلة شركات تابعة أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، فإن الأرباح أو الخسائر وصافي الأصول التي تؤخذ بعين الإعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك التي يتم

الإعتراف في البيانات المالية للشركة الزميلة (بما في ذلك حصة الشركة الزميلة في الأرباح أو الخسائر وصافي الأصول الخاصة بشركاتها الزميلة ومشاريعها المشتركة، بعد أي تعديلات لازمة لإنفاذ السياسات المحاسبية الموحدة. (انظر الفقرتان ٢٦ و ٢٧).

٢٢ يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن معاملات "من الأصل إلى الفرع" و"من الفرع إلى الأصل" بين المستثمر (بما في ذلك شركاته التابعة الموحدة) والشركة الزميلة في البيانات المالية للمستثمر فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في الشركة الزميلة. ومعاملات "من الأصل إلى الفرع" هي، على سبيل المثال، مبيعات الأصول من الشركة الزميلة إلى المستثمر. في حين تكون معاملات "من الفرع إلى الأصل"، على سبيل المثال، هي مبيعات الأصول من المستثمر إلى الشركة الزميلة. ويتم إلغاء حصة المستثمر في أرباح وخسائر الشركة الزميلة الناتجة من هذه المعاملات.

٢٣ تتم المحاسبة عن الإستثمار في المنشاة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية من تاريخ انطباق تعريف المنشاة الزميلة عليه، وتجري المحاسبة عن أي فرق (سواءاً موجب أو سالب) بتاريخ التملك بين تكلفة التملك ونصيب المستثمر في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للمنشاة الزميلة بموجب الممعيار الدولي لإعداد التقارير المالية –٢٢ *"إندماج الأعمال"*، لذلك:

(أ) يتم تضمين الشهرة المتعلقة بالشركة الزميلة في المبلغ المسجل للإستثمار. لكن لا يُسمح بإطفاء تلك الشهرة ولا يتم بالتالي تضمينها في تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة.

(ب) إن أية زيادة في حصة المستثمر في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للشركة الزميلـة والتزاماتها والتزاماتها الطارئة عن تكلفة الإستثمار يتم استثنائها من المبلغ المسجل للإستثمار، ويتم بدلا من ذلك تضمينها كدخل في تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلـة فـي الفترة التي يتم فيها شراء الإستثمار.

يتم أيضا إجراء تعديلات مناسبة على حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة بعد الإنـدماج بالشراء لمحاسبة، مثلا، استهلاك الأصول القابلة للإستهلاك على أساس قيمها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. وعلى نحو مماثل، يتم إجراء تعديلات مناسبة على حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة بعد الإندماج بالشراء لخسائر انخفاض القيمة المعترف بها من قبل الشركة الزميلة مثل الـشهرة والممتلكات والمصانع والمعدات.

٢٤ يستخدم المستثمر أحدث البيانات المالية المتوفرة للشركة الزميلة في تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تختلف تواريخ الإبلاغ للمستثمر والشركة الزميلة، تقوم الشركة الزميلة بإعداد بيانات مالية، لاستخدام المستثمر، يكون لها نفس تاريخ البيانات المالية الخاصة بالمستثمر ما لم يكن من غير العملي القيام بذلك.

٢٥ عندما يتم وفقا للفقرة ٢٤ إعداد البيانات المالية للشركة الزميلة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية بتاريخ إبلاغ مختلف عن تاريخ إبلاغ المستثمر، يجب إجراء تعديلات لإستيعاب آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين ذلك التاريخ وتاريخ البيانات المالية للمستثمر. ولا يجب أن يتجاوز الفرق بين تاريخي الإبلاغ للشركة الزميلة والمستثمر في أي حال أي من الأحوال مدة ثلاثة أشهر. ويجب أن يكون طول فترات الإبلاغ وأي فرق في تواريخ الإبلاغ متساوية من فترة إلى أخرى.

٢٦ **يجب إعداد البيانات المالية للمستثمر باستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المشابهة.**

٢٧ عندما يكون للمنشاة الزميلة أسهم ممتازة تراكمية مملوكة لجهة خارجية، فإن المستثمر يحسب نصيبه من الأرباح أو الخسائر بعد التعديل لتوزيعات أرباح الأسهم الممتازة، سواء تم الإعلان عن هذه التوزيعات أم لم يعلن.

٢٨ إذا استخدمت المنشاة الزميلة سياسات محاسبية غير تلك المطبقة من قبل المستثمر لعمليات مماثلة وأحداثا في ظروف متشابهة، فإنه يتم إجراء تعديلات مناسبة على البيانات المالية للمنشاة الزميلة عندما تستخدم من قبل المستثمر لتطبيق طريقة حقوق الملكية.

٢٩ إذا كانت حصة المستثمر من خسائر الشركة الزميلة تساوى أو تتجاوز حصته في الشركة الزميلة، يتوقف المستثمر عن الإعتراف بحصته من الخسائر الأخرى. إن الحصة في الشركة الزميلة عبارة عن المبلغ المسجل للإستثمار في الشركة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أي حصص أخرى طويلة الأجل تشكل، في جوهرها، جزءاً من صافي إستثمار المستثمر في الشركة الزميلة. على سبيل المثال، إن أي بند غير مخطط لتسويته أو من غير المحتمل أن يحدث في المستقبل القريب هو، في جوهره، امتداد لإستثمار المنشأة في تلك الشركة الزميلة. ويمكن أن تتضمن مثل هذه البنود أسهم ممتازة وذمم مدينة طويلة الأجل أو قروض لكنها لا تتضمن ذمم مدينة تجارية أو ذمم دائنة تجارية أو أي ذمم مدينة طويلة الأجل يوجد لها ضمان إضافى ملائم، مثل القروض المضمونة. إن الخسائر المعترف بها بموجب طريقة الحقوق الملكية والتي تزيد عن إستثمار المستثمر في الأسهم العادية يتم تطبيقها على العناصر الأخرى لحصة المستثمر في الشركة الزميلة بترتيب عكسي من حيث أولويتها (أي الأولوية في التصفية).

٣٠ بعد تخفيض حصة المستثمر إلى الصفر، يصبح هناك خسائر إضافية ويتم الإعتراف بإلتزام معين فقط إلى الحد الذي يتكبد فيه المستثمر التزامات قانونية أو استدلالية أو يسدد دفعات بالنيابة عن الشركة الزميلة. وإذا قامت الشركة الزميلة لاحقا بالإبلاغ عن الأرباح، يستمر المستثمر في الإعتراف بحصته من تلك الأرباح فقط بعد أن تصبح حصته من الأرباح تساوى حصته من الخسائر غير المعترف بها.

خسارة إنخفاض القيمة

٣١ بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك الإعتراف بخسائر الشركة الزميلة وفقا للفقرة ٢٩، يطبق المستثمر متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد ما إذا كان من الضروري الإعتراف بأية خسائر انخفاض قيمة إضافية فيما يتعلق بصافي إستثمار المستثمر في الشركة الزميلة.

٣٢ يطبق المستثمر أيضا متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد ما إذا يتم الإعتراف بأية خسائر انخفاض قيمة إضافية فيما يتعلق بحصة المستثمر في الشركة الزميلة التي لا تشكل جزءا من صافى الإستثمار ومبلغ خسارة انخفاض القيمة تلك.

٣٣ ولأن الشهرة المشمولة في المبلغ المسجل لإستثمار معين في الشركة الزميلة غير معترف بها بشكل منفصل، فإنه لا يتم اختبارها لانخفاض في القيمة بشكل منفصل من خلال تطبيق متطلبات لختبار انخفاض قيمة الشهرة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦" *انخفاض قيمة الأصول*". وبدلا من ذلك، يتم لختبار كامل المبلغ المسجل للإستثمار بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ فيما يخص انخفاض

القيمة، من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد (قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) مع مبلغه المسجل، متى كان تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشير إلى إمكانية انخفاض قيمة الإستثمار.

(أ) تقدير حصته من القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع توليدها من قبل المنشأة المستثمر فيها ككل متضمنتاً التدفقات النقدية من عمليات المنشاه المستثمر فيها والمتحصلات من الإستبعاد النهائي للإستثمار؛ أو

(ب) القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المتوقع نشوءها لتوزيعات أرباح سوف يتم إستلامها من الإستثمار ومن الإستبعاد النهائي.

في ظل الفرضيات المناسبة فإن كلا الطريقتين تعطي نفس النتيجة.

٣٤ إن المبلغ القابل للإسترداد من الإستثمار في المنشأة الزميله يتم تقديره لكل منشأه زميله على إنفراد، إلا إذا لم تولد إحدى المنشآت الزميلة تدفقات نقدية داخلية من إستمرارية الإستخدام والتي ما يكون هذا النوع من المنشآت الزميله في الغالب مستقلتاً عن تلك الأصول الخاصة بالمشروع.

القوائم المالية المنفصلة

٣٥ يجب معالجة الإستثمار في المنشأة الزميلة المدرج في البيانات المالية بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٧-٤٢ و معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

٣٦ لا ينص على المعيار على وجوب وضع قوائم مالية منفصلة متاحة للإستعمال العام.

الإفصاح

٣٧ يجب على المستثمر الإفصاح عما يلي :

(أ) القيمة العادلة للإستثمارات في الشركات الزميلة التي يكون لها عروض أسعار معلنة؛

(ب) معلومات مالية ملخصة حول الشركات الزميلة، بما في ذلك إجمالي مبالغ الأصول، والإلتزامات، والإيرادات، والأرباح أو الخسائر؛

(ج) الأسباب وراء دحض الإفتراض بأنه لا يكون للمستثمر تأثيرا هاما إذا كان يملك، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة، أقل من ٢٠% من حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة للجهة المستثمر بها لكنه يستنتج أن لديه تأثيرا هاما؛

(د) الأسباب وراء دحض الإفتراض بأنه يكون للمستثمر تأثيرا هاما إذا كان يملك، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة، ما مقداره ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة للجهة المستثمر بها لكنه يستنتج أن ليس لديه تأثيرا هاما؛

(هـ) تاريخ الإبلاغ الخاص بالبيانات المالية للشركة الزميلة، عندما يتم استخدام هذه البيانات المالية في تطبيق طريقة حقوق الملكية ويكون لها تاريخ إبلاغ مختلف عن تاريخ إبلاغ المستثمر أو تكون لفترة تختلف عن تلك التي تخص المستثمر، والسبب وراء استخدام تاريخ إبلاغ مختلف أو فترة زمنية مختلفة؛

(و) طبيعة ونطاق أية قيود هامة (تنتج مثلا عن ترتيبات الإقتراض أو المتطلبات التنظيمية) علـى قدرة الشركات الزميلة على تحويل الأموال إلى المستثمر في شكل توزيعات أربـاح نقديـة أو تسديد لقروض أو سلف؛

(ز) الحصة غير المعترف بها في خسائر الشركة الزميلة للفتـرة وبـشكل تراكمـي، إذا توقـف المستثمر عن الإعتراف بحصته في خسائره الشركة الزميلة؛

(ح) حقيقة أنه لا تتم محاسبة الشركة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا للفقرة ١٣؛ و

(ط) معلومات مالية ملخصة حول الشركات الزميلة، سواء بشكل مفرد أو ضمن مجموعات، والتي لا تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك مبالغ مجموع الأصول ومجموع الإلتزامات والإيرادات والأرباح أو الخسائر.

٣٨ يتم تصنيف الإستثمارات في الشركات الزميلة التي تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية على أنها أصول غير متداولة. ويجب الإفصاح عن حصة المستثمر في أرباح أو خسائر تلك الشركات الزميلة، والمبلغ المسجل لتلك الإستثمارات، بشكل منفصل. كما يجب الإفصاح أيضا عن حصة المستثمر في أي عمليات متوقفة لتلك الشركات الزميلة.

٣٩ يعترف المستثمر بحصته في التغيرات المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية الخاصة بالشركة الزميلة مباشرة في حقوق الملكية ويتم الإفصاح عنها في بيان التغيرات في حقوق الملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

٤٠ وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"، يفصح المستثمر عما يلي:

(أ) حصته في الإلتزامات الطارئة للشركة الزميلة التي يتم تكبدها بشكل مـشترك مـع المـستثمرين الآخرين؛ و

(ب) تلك الإلتزامات الطارئة التي تنشأ لأن المستثمر مسؤول بشكل مفرد عن جميع أو بعض التزامات الشركة الزميلة.

تاريخ النفاذ

٤١ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما اذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب بيانات أخرى

٤٢ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة للإستثمارات في المنشآت الزميلة" (المعدل في ٢٠٠٠).

٤٣ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية :

(أ) التفسير-٣ *استبعاد الارباح والخسائر غير المحققة من العمليات مع الشركات الزميلة؛*

(ب) التفسير-٢٠ *المساعدة الحكومية -عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية؛ و*

(ج) التفسير-٣٣ *الدمج (التوحيد) وأسلوب حقوق الملكية-حقوق التصويت الممكنة وتخصيص حقـوق الملكية.*

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما تم تنقيح هذا المعيار في عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٨

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ " *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" بواسطة أربعة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسترينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق معيار المحاسبة الدولي ٢٨، لكنه ليس جزء منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٨. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢٨، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

استثناءات نطاق التطبيق: الإستثمارات في الشركات الزميلة المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة

إستنتاج ٤ لا توجد متطلبات محددة تتناول محاسبة الإستثمارات من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة. نتيجة لذلك، وبالإعتماد على ما إذا كانت تملك المنشأة سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثيرا هاما على الجهة المستثمر بها، يتم تطبيق أحد المعايير التالية:

(أ) معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*"،

(ب) معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*"، أو

(ج) معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*".

إستنتاج ٥ أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا كان يوجد منهج آخر مناسب لهؤلاء المستثمرين عندما يكون لهم سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الجهات المستثمر بها. ولاحظ المجلس أن استخدام طريقتي حقوق الملكية والتوحيد التناسبي للإستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة عادة ما تنتج معلومات ليس ذات علاقة بإدارتها ومستثمريها، وأن قياس القيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة.

إستنتاج ٦ بالإضافة إلى ذلك، لاحظ المجلس أنه يمكن أن تكون هناك تغيرات متكررة في مستوى الملكية في هذه الإستثمارات وأن البيانات المالية تكون أقل إفادة إذا كان هناك تغيرات متكررة في طريقة محاسبة الإستثمار.

القياس بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج ٧ وفقا لذلك، قرر المجلس وجوب استثناء الإستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ عند قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". ويدرك المجلس أن معلومات القيمة العادلة تكون عادة متوفرة بسهولة لأن قياس القيمة العادلة هو ممارسة ثابتة في هذه الصناعات بما في ذلك الإستثمارات في المنشآت التي تكون في المراحل الأولى من التطور أو المنشآت غير المدرجة في البورصة.

معاملة التغيرات في القيمة العادلة

إستنتاج ٨ قرر المجلس أنه إذا كان من الضروري استثناء مؤسسات رأس المال للمخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٨، فإنه يجب حدوث ذلك فقط عندما تعترف بالتغيرات في القيمة العادلة لإستثماراتها في الشركات الزميلة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي حدثت فيها تلك التغيرات. ويُقصد من هذا الحصول على نفس المعاملة كما في الإستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة غير الموحدة أو التي لا تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية، لأنه يقصد من السيطرة أو التأثير الهام أن يكون مؤقتا. ويميز منهج المجلس بين محاسبة الإستثمار ومحاسبة المنشأة الإقتصادية. وفيما يتعلق بالحالة الأولى، قرر المجلس أنه يجب أن يكون هناك إنسجام في معاملة جميع الإستثمارات، بما في ذلك التغيرات في القيمة العادلة لهذه الإستثمارات.

إستنتاج ٩ لاحظ المجلس أنه إذا تم تصنيف هذه الإستثمارات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنها لا تلبي دائما تعريف الإستثمارات المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة، لأن مؤسسات رأس المال المخاطر من الممكن أن تحتفظ بإستثمار لمدة ٣-٥ سنوات. ووفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم تصنيف هذا الإستثمار على أنه متوفر برسم البيع (ما لم تختر المنشأة تحديد الإستثمار عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). لا يؤدي تصنيف الإستثمار المتوفر برسم البيع إلى الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ومن أجل تحقيق أثر معين على الدخل مشابه لأثر تطبيق طريقة حقوق الملكية، قرر المجلس إعفاء الإستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من هذا المعيار فقط عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (إما من خلال التحديد أو لأنها تلبي التعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فيما يخص الإحتفاظ بغرض المتاجرة).

الإشارة إلى ممارسات الصناعة الثابتة

إستنتاج ١٠ اقترحت مسودة العرض تحديد توفر استثناءات النطاق بحالات وجود ممارسة الصناعة الثابتة. ولاحظ بعض المجاوبين أن تطوير ممارسة الصناعة لقياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة كان سيتم معارضته في الصناعات القائمة في البلدان التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد أكد المجلس أن الغرض الرئيسي من الإشارة إلى الممارسة "الثابتة" في مسودة العرض كان للتأكيد على تطبيق الإستثناء بشكل عام على تلك الإستثمارات التي تتوفر فيها القيمة العادلة.

إستنتاج ١١ وبناءاً على ذلك، قرر المجلس وجوب أن يستند توفر الإستثناء فقط إلى طبيعة أنشطة المنشأة وحذف الإشارة إلى الممارسة "الثابتة". ويدرك المجلس أن قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة هو ممارسة "ثابتة" في هذه الصناعات.

تعريف "مؤسسات رأس المال المخاطر"

إستنتاج ١٢ قرر المجلس ألا يسهب في تعريف مؤسسات رأس المال المخاطر والمنشآت المشابهة المستثناة من نطاق المعيار. وبعيدا عن الإقرار بصعوبات الوصول إلى تعريف قابل للتطبيق عالميا، لم يشأ المجلس عن غير قصد منه أن يصعب الأمور للمنشآت في قياس الإستثمارات بالقيمة العادلة. إلا أنه قرر أن يوضح أن الإشارة إلى "المنشآت المشابهة" في استثناءات النطاق تتضمن صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار.

إستنتاج ١٣ إلا أن المجلس قرر أنه إذا كانت الجهة المستثمر بها هي شركة تابعة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، فإنه يجب توحيدها. واستخلص المجلس أنه إذا كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها، فإن هذه الجهة هي جزء من مجموعة معينة وجزأ من الهيكل الذي تدير المجموعة من خلاله أعمالها، وبالتالي يكون توحيد الجهة المستثمر بها أمرا مناسبا.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

التأثير الهام المؤقت

إستنتاج ١٤ درس المجلس ما إذا يجب إلغاء الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يُقصد من التأثير الهام على الشركة الزميلة أن يكون مؤقتا. وقرر المجلس اعتبار هذا الموضوع جزء من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الإحتفاظ بإعفاء معين من تطبيق طريقة حقوق الملكية عند توفر دليل على شراء الشركة الزميلة بقصد التصرف بها خلال فترة ١٢ شهر وأن الإدارة ناشطة في البحث عن مشتري. وتقترح مسودة العرض ٤ الخاصة بالمجلس بعنوان "*التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة*" قياس وعرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظاً بها من قبل المستثمر في شركة زميلة أو شركة تابعة*.

القيود الصارمة طويلة الأجل التي تضعف من القدرة على نقل الأموال إلى المستثمر

إستنتاج ١٥ قرر المجلس إلغاء إعفاء الشركة الزميلة من تطبيق طريقة حقوق الملكية والتي تم تطبيقها سابقا عندما أضعفت القيود الصارمة طويلة الأجل من قدرة الشركة الزميلة على نقل الأموال إلى المستثمر. وقد قام المجلس بذلك لأن هذه الظروف قد لا تعيق التأثير الهام للمستثمر على الشركة الزميلة. وقرر المجلس أنه يجب على المستثمر، عند تقييم قدرته على ممارسة التأثير الهام على منشأة ما، أن يأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على نقل الأموال من الشركة الزميلة إلى المستثمر. ولا تعيق هذه القيود، بحد ذاتها، من وجود التأثير الهام.

* أصدر المجلس في آذار ٢٠٠٤ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*". ويلغي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ استثناء لنطاق هذا كما يلغي الآن الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على الشركة الزميلة أن يكون مؤقتا. انظر أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ لمزيد من النقاش.

حسابات نهاية السنة غير المتطابقة

إستنتاج ١٦ اقترحت مسودة العرض لشهر أيار ٢٠٠٢ تحديد الفرق بين تاريخي الإبلاغ للمستثمر والشركة الزميلة بفترة ٣ شهور عند تطبيق طريقة حقوق الملكية. ويعتقد بعض المجاوبين على مسودة العرض أنه قد يكون من غير العملي للمستثمر إعداد بيانات مالية يكون لها نفس التاريخ عندما يتجاوز الفرق بين تاريخي البيانات المالية للمستثمر والشركة الزميلة أكثر من ٣ شهور. ولاحظ المجلس أن تحديد فترة الثلاث أشهر يتم العمل بها في عدة إختصاصات، كما أبدى قلقا من إمكانية أن تؤدي فترة أطول، مثل ٦ شهور، إلى الإعتراف بمعلومات غير هامة. لذلك، قرر الاحتفاظ بفترة الثلاث أشهر.

الإعتراف بالخسائر

إستنتاج ١٧ قيدت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ والتفسير رقم ٢٠ "*طريقة محاسبة حقوق الملكية – الإعتراف بالخسائر*" من تطبيق طريقة حقوق الملكية عند تخفيض المبلغ المسجل للإستثمار إلى الصفر، في محاسبة حصة المستثمر من الخسائر.

إستنتاج ١٨ قرر المجلس أن قاعدة التخفيض إلى الصفر يجب أن تكون أوسع نطاقا من حصص حقوق الملكية المتبقية ويجب أن تتضمن أيضا حصص أخرى غير متعلقة بحقوق الملكية تشكل، في جوهرها، جزء من صافي الإستثمار في الشركة الزميلة، مثل الذمم المدينة طويلة الأجل. لذلك، قرر المجلس سحب التفسير رقم ٢٠.

إستنتاج ١٩ أشار المجلس أيضا أنه إذا لم تُشمل الإستثمارات غير المتعلقة بحقوق الملكية في قاعدة التخفيض إلى الصفر، يمكن أن يعيد المستثمر هيكلة إستثماره لتمويل الأغلبية في الإستثمارات غير المتعلقة بحقوق الملكية لتفادي الإعتراف بخسائر الشركة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٠ أوضح المجلس أيضا، في توسيع القاعدة التي ينبغي وفقها الإعتراف بالخسائر، تطبيق أحكام انخفاض القيمة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية التي تشكل جزء من صافي الإستثمار.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ مع محتويات النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢٨. وتتم معاملة الفقرات على أنها متوافقة إذا تناولت على نطاق واسع نفس الموضوع رغم إمكانية أن تختلف الإرشادات.

ويظهر الجدول أيضا كيف تم دمج متطلبات التفسيرات ٣ و ٢٠ و ٣٣ في النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢٨.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٨	الفقرة الحالية في المعيار ٢٨
١	١
٢	لا يوجد
٣	٢
٤	٦
٥	٧
٦	١١
٧	لا يوجد
٨	١٣
٩	١٧
١١	١٨
١٢	لا يوجد
١٣	لا يوجد
١٤	لا يوجد
١٥	لا يوجد

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٨	الفقرة الحالية في المعيار ٢٨
١٦	٢٠
١٧	٢٣
١٨	٢٤
١٩	٢٥
٢٠	٢٦، ٢٧
٢١	٢٨
٢٢	٢٩
٢٣	٣٣
٢٤	٣٤
٢٥	لا يوجد
٢٦	٤٠
٢٧	لا يوجد
٢٨	٣٨
٢٩	٤١

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٨	الفقرة الحالية في المعيار ٢٨
٣٠	لا يوجد
٣١	لا يوجد
التفسير-٣	٢١، ٢٢
التفسير-٢٠	٣٠-٣٢
التفسير-٣٣	٨، ٩، ١٢
لا يوجد	٣-٥
لا يوجد	١٠
لا يوجد	١٤، ١٥
لا يوجد	١٩
لا يوجد	٣٥-٣٧
لا يوجد	٣٩
لا يوجد	٤٢، ٤٣

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩ *التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*" مبين في الفقـرة ١-٤١. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدوليـة عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩ في سياق الهـدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و "*إطار تحضير البيانات المالية وعرضـها*". معيـار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* " يقدم أساساً لاختيـار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة لأي مشروع يقدم تقريره بعملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع.**

٢ أن التقرير عن نتائج العمليات والمركز المالي في إقتصاد ذو تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون أعادة عرض أمر غير مفيد، فالنقد يفقد قوته الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ العمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة حتى في نفس الفترة المحاسبية مضللاً.

٣ لا يحدد هذا المعيار معدلاً مطلقاً لتعريف التضخم المرتفع، إن تحديد متى يصبح إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار أمراً ضرورياً مسألة خاضعة للاجتهاد. يتضح التضخم المرتفع بناء على خصائص الظروف الإقتصادية للبلد والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر على ما يلي:

(أ) يفضل عامة الناس الإحتفاظ بثرواتهم بأصول غير نقدية أو بعملة مستقرة نسبياً ويتم إستثمار مبالغ العملة المحلية المستلمة حالاً للحفاظ على القوة الشرائية؛

(ب) لا تهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية المحددة بالعملة المحلية بل بعملة أجنبية مستقرة نسبياً ويمكن أن تحدد الأسعار بتلك العملة؛

(ج) يتم تحديد المبيعات والمشتريات على الحساب بأسعار تأخذ في الحساب الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الإئتمان حتى لو كانت المدة قصيرة؛

(د) يتم ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار؛ و

(هـ) معدل التضخم التراكمي لثلاث سنوات يقارب أو يزيد عن ١٠٠%.

٤ يفضل أن تقوم كافة المشاريع التي تضع تقاريرها بنفس عملة الإقتصاد ذات التضخم المرتفع بتطبيق هذا المعيار اعتبارا من نفس التاريخ، ومع هذا ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية لأي مشروع من بداية فترة التقرير التي تتعرف فيها على وجود تضخم مرتفع في البلد الذي تستخدم عملته في تقاريرها.

إعادة عرض القوائم المالية

٥ تتغير الأسعار خلال الزمن نتيجة لقوى سياسية، وإقتصادية واجتماعية خاصة أو عامة. فالقوى الخاصة مثل التغيرات في العرض والطلب والتغيرات التقنية يمكن أن تسبب زيادة أو نقصاً هاماً في الأسعار الفردية وبشكل مستقل عن بعضها البعض. وإضافة لذلك، قد تسبب القوى العامة تغيرات في مستوى الأسعار العامة وعليه تسبب تغيرات في القوة الشرائية العامة للنقد.

٦ في معظم البلدان، يجري إعداد البيانات المالية الرئيسية على أساس التكلفة التاريخية دونما اعتبار للتغيرات في مستوى الأسعار العامة أو للزيادة المحددة في أسعار الأصول المملوكة بإستثناء الأصول الثابتة والإستثمارات التي قد يجري إعادة تقييمها، ولكن بعض المشاريع على كل حال، تقدم بيانات مالية رئيسية على أساس أسلوب التكلفة الجارية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار المحددة للأصول المملوكة.

٧ في الإقتصاديات مرتفعة التضخم، تكون البيانات المالية المعدة سواء على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، مفيدة فقط إذا تم التعبير عنها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية. ونتيجة لذلك يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية للمشروع الذي تعد تقاريره في عملة الإقتصاد مرتفع التضخم، ولا يسمح بتقديم المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار كمعلومات إضافية للبيانات المالية التي لم يتم إعادة عرضها. إضافة لذلك فإن تقديم البيانات المالية بصورة منفصلة قبل إعادة العرض أمراً غير مرغوب به.

٨ يجب التعبير عن البيانات المالية للمشروع الذي يضع تقاريره بعملة الإقتصاد مرتفع التضخم سواء كانت معدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية كذلك يجب التعبير عن الأرقام المقارنة للفترة السابقة المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١" *عرض البيانات المالية* " وأنه معلومات تخص الفترات السابقة يتوجب أيضاً إعادة عرضها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية.ولأغراض عرض المبالغ المقارنة أو النسبية في عملتي عرض مختلفتين، الفقرات ٤٢ (ب) و ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" (كما تم تعديله في ٢٠٠٣).

٩ يجب إدراج المكسب أو الخسارة الناتجه عن صافي المركز النقدي في صافي الدخل والإفصاح عنها بشكل منفصل.

١٠ تتطلب إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار تطبيق إجراءات محددة كما تتطلب الإجتهاد. أن الثبات في تطبيق هذه الإجراءات والإجتهادات من فترة لأخرى يعتبر أكثر أهمية من أحكام الدقة للمبالغ الناتجة المدرجة في البيانات المالية المعاد عرضها.

البيانات المالية على أساس التكلفة التاريخية

الميزانية العمومية

١١ إن مبالغ الميزانية العمومية التي لم يعبر عنها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية يعاد عرضها باستخدام مؤشر أسعار عام.

١٢ لا يتم إعادة عرض البنود النقدية لأنها أصلاً معبر عنها بوحدة نقدية جارية بتاريخ الميزانية العمومية، فالبنود النقدية أموال محتفظ بها أو بنود سيتم إستلامها او دفعها نقداً.

١٣ الأصول والإلتزامات المربوطة بموجب اتفاقية للتغيرات في الأسعار، مثل السندات أو القروض المربوطة بمؤشر، تعدل بموجب الإتفاقية من اجل تأكيد المبلغ القائم بتاريخ الميزانية العمومية، وترحل هذه البنود بهذا المبلغ المعدل في الميزانية العمومية المعاد عرضها.

١٤ تعتبر كافة الأصول والإلتزامات الأخرى غير نقدية. بعض البنود غير النقدية تكون مرحلة بمبالغ جارية بتاريخ الميزانية العمومية مثل صافي القيمة المتحققة أو القيمة السوقية لذلك لا يعاد عرضها، أما كافة الأصول والإلتزامات غير النقدية الأخرى فيعاد عرضها.

١٥ ترحل غالبية البنود غير النقدية بالتكلفة أو بالتكلفة ناقصاً الإستهلاك، وبالتالي فإنه قد يتم التعبير عنها بمبالغ جارية بتاريخ تملكها. تتحدد التكلفة أو التكلفة ناقصاً الإستهلاك المعاد عرضها. لكل بند بواسطة تطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار على التكلفة التاريخية ومجمع الإستهلاك من تاريخ التملك إلى تاريخ الميزانية العمومية. بالتالي يتم إعادة عرض الممتلكات والمصانع والمعدات والإستثمارات، ومخزون المواد الأولية والبضاعة والشهرة وحقوق الإختراع، والعلامات التجارية والأصول المشابهة من تاريخ شرائها. ويعاد عرض المخزون تحت الصنع والبضاعة تامة الصنع من التواريخ التي تم عندها تكبد تكاليف الشراء أو التحويل الصناعي لها.

١٦ قد لا تتوفر سجلات تفصيلية لتواريخ تملك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو يصعب تقديرها. في مثل هذه الحالات النادرة، قد يكون ضرورياً في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار. إستخدام خبير تقييم مستقل لتحديد قيمة البنود واستخدامها كأساس لإعادة عرضها.

١٧ قد لا يتوفر مؤشر أسعار عام للفترات التي يتطلب هذا المعيار إعادة عرض الممتلكات والمصانع والمعدات فيها. في مثل هذه الحالات النادرة قد يكون من الضروري على سبيل المثال استخدام تقدير على أساس التغيرات في معدلات أسعار الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية المستقرة نسبياً.

١٨ تظهر بعض البنود غير النقدية بمبالغ جارية بتواريخ غير تواريخ التملك أو تواريخ الميزانية العمومية على سبيل المثال الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم أعادة تقييمها بتاريخ سابق في مثل هذه الحالات يتم إعادة عرض القيم المرحلة من تاريخ إعادة التقييم.

١٩ يتم تخفيض قيمة البند غير النقدي المعاد عرضه بموجب معايير المحاسبة الدولية المناسبة عندما يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد من الإستخدام المستقبلي للبند (بما في ذلك البيع أو الإستبعاد بشكل أخر) من هنا فإنه في مثل هذه الحالات يجري تخفيض المبالغ المعاد عرضها للممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة وحقوق الإختراع والعلامات التجارية إلى القيمة القابلة للإسترداد وتخفيض المبالغ المعاد عرضها للمخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وتخفيض المبلغ المعاد عرضه للإستثمارات الجارية إلى القيمة السوقية.

٢٠ قد تضع المنشاة المستثمر بها والتي تجري المحاسبة عن الإستثمار بها بطريقة حقوق الملكية تقاريرها باستخدام عملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع . يجب إعادة عرض الميزانية العمومية وقائمة الدخل لمثل هذه المنشاة بموجب هذا المعيار من أجل إحتساب نصيب المستثمر في صافي أصولها ونتائج أعمالها، وإذا كانت البيانات المالية للمنشاة المستثمر بها معبر عنها بعملة أجنبية فيتم ترجمتها بمعدلات الإقفال.

٢١ حيث أن أثر التضخم يظهر عادة في تكاليف الإقتراض فإنه من غير الملائم القيام معاً بإعادة بيان الإنفاق الرأسمالي الممول بالإقتراض وأيضاً برسملة ذلك الجزء من تكاليف الإقتراض الذي يعوض عن التضخم خلال نفس الفترة. لذلك فإنه يعترف بهذا الجزء من تكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبد التكاليف فيها.

٢٢ قد يمتلك المشروع أصولاً بموجب ترتيبات تسمح له بتأجيل الدفع دون أن يتكبد أعباء ظاهرة للفائدة. حيثما لا يكون عملياً افتراض مبلغ للفائدة، فإن مثل هذه الأصول يعاد عرضها من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء.

٢٣ [تم إلغائها]

٢٤ في بداية فترة التطبيق الأولي لهذا المعيار يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين ما عدا الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم وذلك باستخدام مؤشر عام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها. ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجري اشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بيانها كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في الميزانية العمومية.

٢٥ في نهاية الفترة الأولى وفي كل فترة لاحقة، يتم إعادة عرض كافة مكونات حقوق المالكين بتطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو تاريخ المساهمة فيها، إذا كان هذا التاريخ لاحقاً. ويتم الإفصاح عن تحركات حقوق المالكين في الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*".

قائمة الدخل

٢٦ يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في بيان الدخل بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. وعليه يتوجب إعادة عرض كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في البيانات المالية.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

٢٧ في فترة التضخم يفقد المشروع قوة شرائية إذا كان لديه زيادة في الأصول النقدية عن الإلتزامات النقدية، ويكسب المشروع قوة شرائية عندما يكون لديه إلتزامات نقدية تزيد عن الأصول النقدية الى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والإلتزامات مربوطة مع مستوى الأسعار. يتمثل المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة عرض الأصول غير النقدية وحقوق المالكين وبنود قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والإلتزامات المربوطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى. ويمكن تقدير المكسب أو الخسارة بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام على المتوسط المرجح للفرق بين الأصول النقدية والإلتزامات النقدية خلال الفترة .

٢٨ يتم إدراج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في صافي الدخل ويتم إجراء مقاصة بين المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي والتعديل المحدد بموجب الفقرة ١٣ للأصول والإلتزامات المربوطة بموجب اتفاقية للتغيرات في الأسعار. كذلك فان بنود بيان الدخل الأخرى، مثل دخل ومصروف الفائدة وفروق صرف العملات الأجنبية المتعلقة بالأموال المستثمرة أو المقترضة فإنها تعتبر أيضاً مرتبطة بصافي المركز النقدي. ومع انه يجري الإفصاح عن هذه البنود بشكل منفصل، فان من المفيد عرضها مع المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في قائمة الدخل.

البيانات المالية على أساس التكلفة الجارية

الميزانية العمومية

٢٩ لا يتم إعادة عرض البنود المعبر عنها بالتكلفة الجارية لأنها ظاهرة بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. أما باقي البنود في الميزانية العمومية فيعاد عرضها بموجب الفقرات ١١ الى ٢٥.

بيان الدخل

٣٠ يظهر عادة بيان الدخل المعد على أساس التكلفة الجارية، قبل إعادة عرضه، التكلفة الجارية بتاريخ حدوث العمليات أو الأحداث ذات العلاقة. فتكلفة المبيعات والإستهلاك تسجل بالتكلفة الجارية بتاريخ الإستخدام، والمبيعات والمصروفات الأخرى تسجل بمبالغها النقدية عند حدوثها. لذلك يجب إعادة عرض كافة المبالغ بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية بتطبيق مؤشر أسعار عام.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

٣١ تتم المحاسبة عن المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي بموجب الفقرتين ٢٧و٢٨ .

الضرائب

٣٢ قد تؤدي إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار الى نشوء فروق بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي. تتم المحاسبة عن هذه الفروق بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*".

قائمة التدفق النقدي

٣٣ يتطلب هذا المعيار إظهار كافة بنود بيان التدفق النقدي بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية.

الأرقام المقارنة

٣٤ يتم إعادة عرض الأرقام المقارنة للفترة السابقة سواء كانت مبينة على التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بموجب مؤشر أسعار عام بحيث تعرض البيانات المالية المقارنة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. كذلك يجب التعبير عن المعلومات المفصح عنها الخاصة بفترات سابقة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ولغرض عرض مبالغ الأرقام المقارنة في عملتي عرض مختلفتين، الفقرات ٤٢ (ب) و ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ " *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*".

القوائم المالية الموحدة

٣٥ قد يكون للمنشاة الأم التي تعد تقاريرها بعملة إقتصاد مرتفع التضخم منشات تابعة تعد أيضاً تقاريرها بعملات إقتصاديات مرتفعة التضخم، يجب إعادة عرض البيانات المالية لمثل هذه المنشآت التابعة بتطبيق مؤشر أسعار عام للبلد الذي يعد تقاريرها بعملته قبل أن يجري شمولها في البيانات المالية الموحدة التي تصدرها المنشأة الأم. وعندما تكون المنشأة التابعة منشأة أجنبية فانه يجري ترجمة قوائمها المالية المعاد

عرضها بمعدلات الإقفال. أما البيانات المالية للمنشآت التابعة التي لا تعد تقاريرها بعملات الإقتصاديات مرتفعة التضخم فيتم التعامل معها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*.

٣٦ إذا تم توحيد البيانات المالية بتواريخ تقارير مختلفة فانه يتم إعادة عرض جميع البنود، سواء كانت نقدية أو غير نقدية بوحدة القياس الجارية بتاريخ البيانات المالية الموحدة.

اختيار واستخدام المؤشر العام للأسعار

٣٧ تتطلب إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار استخدام مؤشر عام للأسعار يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة. من المفضل أن تقوم كافة المشاريع التي تعد تقاريرها بعملة نفس الإقتصاد باستخدام نفس المؤشر.

انتهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع

٣٨ عندما يتوقف الإقتصاد عن كونه مرتفع التضخم ويتوقف المشروع عن إعداد وعرض البيانات المالية المعدة بموجب هذا المعيار، فإنه يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيم المرحلة في البيانات المالية اللاحقة.

الإفصاح

٣٩ يجب القيام بالإفصاحات التالية:

(أ) حقيقة أن البيانات المالية والأرقام المقارنة للفترات السابقة قد تم إعادة عرضها للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة التقرير، وكنتيجة لذلك يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية؛

(ب) ما إذا كانت البيانات المالية معدة على أسلوب التكلفة التاريخية أو أسلوب التكلفة الجارية؛ و

(ج) هوية ومستوى مؤشر الأسعار بتاريخ الميزانية العمومية والتحرك في هذا المؤشر خلال الفترة الجارية وفترة التقرير السابق.

٤٠ إن الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار هي لتوضيح أساس التعامل مع آثار التضخم في البيانات المالية. ويقصد منها كذلك توفير معلومات أخرى ضرورية لفهم هذا الأساس والمبالغ الناتجة.

تاريخ النفاذ

٤١ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٠ أو ما بعد ذلك.

معيار المحاسبة الدولي ٣٠

الإفصاح في البيانات المالية للبنوك
والمؤسسات المالية المشابهة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ٣٠
الإفصاح في البيانات المالية للبنوك
والمؤسسات المالية المشابهة

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٠ "*الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة*" مبين في الفقرة ١–٥٩. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٠ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٣٠

الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار، على البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة (يشار إليها لاحقاً بالبنوك).**

٢ لأغراض هذا المعيار، يشمل مصطلح "بنك" كافة المؤسسات المالية، التي تتمثل نشاطاتها الأساسية في اخذ الودائع والإقتراض بهدف الإقراض والإستثمار والتي هي في نطاق التشريعات البنكيه أو التشريعات المشابهة. يعتبر هذا المعيار ملائماً لهذه المنشات سواء احتوت أسماؤها على كلمة بنك أم لم تحتوي.

٣ تمثل البنوك قطاعاً هاماً ومؤثراً في عالم الأعمال ويستفيد منها اغلب الأفراد والمؤسسات سواء كمودعين أو مقترضين. تلعب البنوك دوراً رئيسياً في الحفاظ على الثقة في النظام المالي من خلال علاقتها الوثيقة مع السلطات المنظمة والحكومات والأنظمة المفروضة عليها من تلك الحكومات، لذلك فإن هناك مصلحة هامة وواسعة لجعل البنوك في أوضاع جيدة، وبشكل خاص في ملاءتها، وسيولتها ودرجة المخاطرة النسبية في أعمالها. فعمليات البنوك، وبالتالي متطلبات المحاسبة والإفصاح لها، تختلف عن المنشات التجارية الأخرى. يعترف هذا المعيار بحاجات البنوك الخاصة، ويشجع على تقديم تعليقات على البيانات المالية تتعامل مع مسائل مثل الإدارة والرقابة على السيولة والمخاطر.

٤ يكمل هذا المعيار معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي تنطبق كذلك على البنوك ما لم يتم استثناؤها بشكل خاص بمعيار محدد.

٥ ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية المنفصلة للبنك وعلى البيانات المالية الموحدة له. وعندما تقوم مجموعة بممارسة عمليات بنكيه، ينطبق هذا المعيار على تلك العمليات على اساس موحد.

خلفية

٦ يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى معلومات ملائمة وموثوقه وقابلة للمقارنة لتساعدهم في تقييم المركز المالي والأداء للبنك وتكون مفيدة لهم في صنع قرارات اقتصادية. كما يحتاجوا الى معلومات تعطيهم فهماً أفضل للنواحي الخاصة بعمليات البنك، يحتاج المستخدمون لهذه المعلومات حتى مع كون البنك يخضع للمراقبة ويزود السلطات المنظمة بمعلومات لا تتوفر دائماً للعامه. لذلك يجب أن تكون الإفصاحات في البيانات المالية للبنك كافية وشاملة لتفي بأغراض المستخدمين في حدود ما يمكن تبرير طلبه من الإدارة.

٧ إن مستخدمي البيانات المالية للبنك مهتمون بسيولته وملاءته والأخطار المتعلقة بالأصول والإلتزامات المعترف بها في ميزانيته العمومية والبنود خارج الميزانية العمومية. تشير السيولة الى توفر أموال كافية لمواجهة سحوبات الودائع والإلتزامات المالية الأخرى عندما تستحق. وتشير الملاءة إلى الزيادة في الأصول عن الإلتزامات، وبالتالي تشير الى كفاية راس مال البنك. إن البنك معرض لمخاطر

السيولة والمخاطر الناشئة عن تقلب العملات، وتحركات أسعار الفائدة والتغيرات في أسعار السوق ومن فشل الأطراف النظيرة. وقد تنعكس هذه المخاطر في البيانات المالية للبنك، يحصل المستخدمين على فهم افضل فيما لو زودتهم الإدارة بتعليقات على البيانات المالية تشرح طريقة إدارتها ورقابتها على المخاطر المصاحبة لعمليات البنك.

السياسات المحاسبية

٨ تستخدم البنوك طرقاً مختلفة لقياس البنود والإعتراف بها في بياناتها المالية، فبينما يعد الإنسجام بين هذه الطرق امراً مرغوباً به، إلا أنه خارج نطاق هذا المعيار. من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*"، وبالتالي مساعدة المستخدمين على فهم الأساس الذي أعدت على ضوئه البيانات المالية للبنك، فانه ربما يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتعامل مع البنود التالية :

(أ) الإعتراف بالأنواع الأساسية للدخل (أنظر الفقرتين ١٠و١١)؛

(ب) تقييم الإستثمار والأوراق المالية لغرض التداول (انظر الفقرتين ٢٤ و٢٥)؛

(ج) التمييز بين تلك العمليات والأحداث الأخرى التي ينتج عنها إعتراف بالأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية، وتلك العمليات والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها التزامات طارئة وتعهدات (أنظر الفقرات ٢٦ الى ٢٩)؛

(د) أساس تحديد الخسائر على القروض والسلفيات وشطب القروض والسلف غير القابلة للتحصيل (أنظر الفقرات ٤٣ الى ٤٩)؛ و

(هـ) أساس تحديد أعباء المخاطر البنكيه العامة والمعالجة المحاسبية لهذه الأعباء (أنظر الفقرات ٥٠ الى ٥٢).

بعض هذه المواضيع تتناولها معايير المحاسبة الدولية الموجودة في حين قد يتم تناول البعض الآخر لاحقاً.

قائمة الدخل

٩ يجب على البنك أن يقدم بيان دخل يضم الدخل والمصروفات في مجموعات حسب طبيعتها ويفصح عن مبالغ الأنواع الأساسية للدخل والمصروفات.

١٠ إضافة للمتطلبات في معايير المحاسبة الدولية الأخرى، يجب أن تضم الإفصاحات في قائمة الدخل أو إيضاحات البيانات المالية البنود التالية من الدخل والمصروفات، ولكن لا تقتصر عليها بالضرورة :

إيراد الفائدة والإيرادات المشابه؛

مصروف الفائدة والأعباء المشابه؛

الدخل من أرباح الأسهم؛

الدخل من الرسوم والعمولات؛

مصروف الرسوم والعمولات؛

المكاسب ناقصاً الخسائر الناشئة عن الأوراق المالية المتداولة؛

المكاسب ناقصاً الخسائر الناشئة عن الأوراق المالية الإستثمارية؛

المكاسب ناقصاً الخسائر الناشئة عن التعامل بعملات أجنبية؛

الإيرادات التشغيلية الأخرى؛

خسائر القروض والسلفيات ؛

المصاريف الإدارية العامة؛ و

المصاريف التشغيلية الأخرى.

١١ تشمل الأنواع الأساسية للدخل الناشئة عن عمليات البنك إيراد الفائدة، ورسوم الخدمات، والعمولة ونتائج التداول. يفصح عن كل نوع من هذه الدخول بشكل منفصل من اجل تمكين المستخدمين من تقييم أداء البنك . تطلب هذه الإفصاحات بالإضافة الى تلك المتعلقة بمصادر الدخل المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*".

١٢ تضم الأنواع الأساسية للمصروفات الناشئة عن عمليات البنك مصروف الفائدة، والعمولات، وخسائر القروض والدفعات المقدمة. والأعباء المتعلقة بتخفيض القيمة المرحلة للإستثمارات، والمصاريف الإدارية العامة. يفصح عن كل نوع من هذه المصاريف بشكل منفصل لتمكين المستخدمين من تقييم أداء البنك.

١٣ يجب عدم إجراء مقاصة بين بنود الدخل وبنود المصروفات فيما عدا تلك المتعلقة بالتحوط والأصول والإلتزامات التي يتم إجراء مقاصة بينها بموجب الفقرة ٢٣.

١٤ إن المقاصة في الحالات غير تلك المتعلقة بالتحوط وبالأصول والإلتزامات التي يتم إجراء المقاصة بينها كما هو موصوف في الفقرة ٢٣ تمنع المستخدمين من تقييم أداء النشاطات المنفصلة للبنك والعائد الذي يحققه على أصناف محددة من الأصول.

١٥ يتم التقرير عن المكاسب والخسائر الناشئة عن كل مما يلي على الأساس الصافي :

(أ) بيع الأوراق المالية المتداولة والتغير في قيمتها المرحلة؛

(ب) إستبعادات الأوراق المالية الإستثمارية؛ و

(ج) التعاملات في العملات الأجنبية

١٦ يفصح عن دخل الفائدة ومصروف الفائدة كل على حده لإعطاء فهم أفضل لتركيب وأسباب التغير في صافي الفائدة.

١٧ صافي الفائدة هو ناتج كل معدلات الفائدة والمبالغ المقترضة أو المقرضة، ان من المرغوب فيه أن تقدم الإدارة تعليقاً حول متوسط معدلات الفائدة، ومتوسط الأصول التي تكسب فائدة ومتوسط الإلتزامات التي تدفع عنها فائدة للفترة. توفر الحكومات في بعض البلدان مساعدة للبنوك من خلال الإيداع لديها وتقديم تسهيلات ائتمانية أخرى بمعدلات فائدة أقل كثيراً من أسعار السوق. في مثل الحالات غالباً ما يفصح تعليق الإدارة عن مدى هذه الإيداعات والتسهيلات وتأثيرها على صافي الدخل.

الميزانية العمومية

١٨ يجب أن يقدم البنك ميزانية عمومية تجمع الأصول والإلتزامات حسب طبيعتها ويدرجها بترتيب يعكس سيولتها النسبية.

١٩ إضافة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية الأخرى، يجب أن تضم الإفصاحات في الميزانية العمومية أو إيضاحات القوائم المالية ما يلي، ولكن لا تقتصر عليها بالضرورة :

الأصول

النقدية والأرصدة لدى البنك المركزي؛

سندات الخزينة والسندات الأخرى القابلة لإعادة خصمها لدى البنك المركزي؛

الأوراق المالية الحكومية والأوراق الأخرى المحتفظ بها لأغراض التداول؛

الإيداعات لدى والقروض والسلفيات للبنوك الأخرى؛

إيداعات سوق المال الأخرى؛

القروض والسلفيات للعملاء؛ و

الأوراق المالية الإستثمارية.

الإلتزامات

الإيداعات من بنوك أخرى؛

إيداعات أخرى من سوق المال؛

المبالغ المستحقة لمودعين آخرين؛

شهادات الإيداع؛

الكمبيالات والإلتزامات الأخرى المثبتة بمستندات؛ و

الأموال المقترضة الأخرى.

٢٠ إن الأسلوب الأكثر فائدة لتصنيف أصول والتزامات البنك هو تجميعها حسب طبيعتها ثم إدراجها بالترتيب التقريبي لسيولتها، وهذا يمكن أن يمثل استحقاقها بشكل عام. لا تعرض البنود الجارية أو غير الجارية بشكل منفصل لأن غالبية أصول والتزامات البنك يمكن تحققها أو سدادها في المستقبل القريب.

٢١ إن التميز بين الأرصدة لدى بنوك أخرى والأرصدة لدى أجزاء أخرى من سوق المال ومن مودعين آخرين تعتبر معلومات ملائمة لأنها تعطي فهماً لعلاقات البنك مع البنوك الأخرى وأسواق المال ومدى اعتماده عليهم. لذلك يفصح البنك بشكل منفصل عما يلي:

(أ) الأرصدة لدى البنك المركزي؛

(ب) الإيداعات لدى البنوك الأخرى؛

(ج) الإيداعات لدى سوق المال الأخرى؛

(د) الودائع من بنوك أخرى؛

(هـ) إيداعات من سوق المال الأخرى؛ و

(و) الايداعات الأخرى.

٢٢ بشكل عام لا يعلم البنك من هم حملة شهادات الإيداع الخاصة به لأنه يتم تبادلها عادة بالسوق المفتوح، لذلك، يفصح البنك بشكل مستقل عن الودائع التي تم الحصول عليها من خلال إصدار شهادات الإيداع الخاصة به أو الأوراق القابلة للتداول الأخرى.

٢٣ [تم إلغائها]

٢٤ يجب على البنك إظهار القيمة العادلة لكل فئة من أصوله أو التزاماته الحالية كما ينص على ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض". ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس".

٢٥ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشترط أربعة مجموعات للأصول المالية: القروض والذمم المدينة الناشئة عن أعمال المشروع، الإستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق، الأصول المحتفظ بها لأغراض المتاجرة، الأصول المالية المتوفرة للبيع، يفصح البنك على الأقل عن القيمة العادلة لأصوله المالية لهذه التصنيفات الأربعة.

الأمور الطارئة والإرتباطات بما فيها البنود خارج الميزانية

٢٦ يجب على البنك أن يفصح عن الأمور الطارئة والإرتباطات التالية :

(أ) طبيعة ومبلغ الإرتباطات لمنح الإئتمان والتي تكون غير قابلة للنقض لأنه لا يمكن سحبها حسب رغبة البنك بدون مخاطرة غرامات أو مصاريف جوهرية؛ و

(ب) طبيعة ومبلغ الإلتزامات الطارئة والإرتباطات الناشئة عن بنود خارج الميزانية بما في ذلك تلك التي تعود إلى :

(١) بدائل الإئتمان المباشرة بما في ذلك الكفالات العامة للمديونية وضمانات القبول البنكيه وخطابات الإعتماد الجاهزه للإستخدام التي تخدم ككفالات مالية للقروض والأوراق المالية؛

(٢) الإلتزامات الطارئة العائدة لبعض العمليات بما في ذلك كفالات الإنجاز وكفالات المناقصات، والضمانات وخطابات الإعتماد الجاهزه للإستخدام الخاصة ببعض المعاملات المحددة؛

(٣) الإلتزامات الطارئة التجارية قصيرة الأجل ذاتية التصفية الناشئة عن حركة البضائع، مثل الإعتمادات المستنديه التي تستخدم الشحنة فيها كضمان؛ و

(٤) [تم إلغائها]

(٥) [تم إلغائها]

(٦) الإرتباطات الأخرى وتسهيلات الإصدارات وتسهيلات الإكتتاب الدوارة.

٢٧ إن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"، يتعامل بشكل عام مع المحاسبة والإفصاح عن الإلتزامات الطارئة، وهو ملائم بشكل خاص للبنوك لأنها غالباً ما تدخل في العديد من الإلتزامات الطارئة والإرتباطات، بعضها، قابل للإلغاء والآخر غير قابل للإلغاء والتي غالباً ما تكون هامّه في مبلغها ولكبر بكثير من تلك الخاصة بالمشاريع التجارية الأخرى.

٢٨ تدخل الكثير من البنوك في معاملات لا يتم الإعتراف بها في الوقت الحاضر كأصول والتزامات في الميزانية العمومية إلا أن هذه المعاملات ينشا عنها بنود طارئة وارتباطات. إن مثل هذه البنود خارج

الميزانية تمثل عادة جزءاً هاماً من أعمال البنك ويمكن أن يكون لها أثر كبير على مستوى المخاطرة التي تيعرض لها البنك، فيمكن أن تزيد هذه البنود، أو تقلل من المخاطر الأخرى، على سبيل المثال عن طريق التحوط للأصول أو الإلتزامات الظاهرة في الميزانية العمومية. ويمكن أن تنشا البنود خارج الميزانية من العمليات التي تتم نيابة عن العملاء او من عمليات البنك نفسه.

٢٩ يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى معرفة الأمور الطارئة والإرتباطات البنكيه غير القابلة للإلغاء بسبب تأثيرها على سيولة البنك وملاءته وعلى احتمال حدوث الخسائر. كما يطلب المستخدمون أيضاً معلومات كافية حول طبيعة ومبلغ العمليات خارج الميزانية التي أجراها البنك.

استحقاقات الأصول والإلتزامات

٣٠ **على البنك أن يفصح عن تحليل للأصول والإلتزامات على أساس تصنيفها في مجموعات استحقاق على أساس الفترة المتبقية بتاريخ الميزانية العمومية حتى تواريخ الإستحقاق المتعاقد عليها.**

٣١ إن المقابلة بين استحقاقات ومعدلات الفائدة المتعلقة بالأصول والإلتزامات والسيطرة حالات عدم المقابلة يعتبر امراً جوهرياً لإدارة البنك. إن من غير العادي أن يكون وضع البنك متقابل بشكل تام لأن العمليات التجارية في الغالب مدتها غير مؤكدة كما أنها ذات أنواع مختلفة. إن المركز غير المتقابل يعزز من احتمالات الربحية ولكنه أيضاً قد يزيد من مخاطر الخسارة.

٣٢ إن استحقاقات الأصول والإلتزامات والقدرة على استبدال الإلتزامات التي تدفع عنها فائدة عند استحقاقها وبتكلفة مقبولة تعتبر عوامل هامة في تقييم سيولة البنك وتعرضه للتغيرات في معدلات الفائدة وأسعار صرف العملات. وحتى يمكن توفير معلومات ملائمة لتقييم سيولته، يفصح البنك كحد أدنى، عن تحليل للأصول والإلتزامات مقسمة بشكل ملائم الى مجموعات حسب تواريخ استحقاقها.

٣٣ إن تصنيف بنود الأصول والإلتزامات إلى مجموعات حسب تواريخ استحقاقها سيختلف بين البنوك كما سيختلف في مدى ملاءمته لأصول أو التزامات محددة. تضم امثلة الفترات المستخدمة مما يلي:

(أ) خلال شهر؛

(ب) من شهر واحد إلى ثلاث أشهر؛

(ج) من ٣ أشهر إلى سنة؛

(د) من سنة واحدة إلى خمس سنوات؛ و

(هـ) من خمس سنوات فأكثر.

غالباً ما يتم دمج الفترات، فعلى سبيل المثال، توضع القروض والسلفيات في مجموعتين واحدة لما دون السنة وأخرى لأكثر من سنة. وعندما يتم السداد على مدى فترة من الزمن، فإن كل قسط يخصص للفترة التي من المتعاقد أو من المتوقع أو يقبض فيها.

٣٤ من الضروري أن تكون فترات الإستحقاق التي يتبناها البنك متماثلة للأصول والإلتزامات، وهذا يوضح مدى مقابلة الإستحقاقات واعتماد البنك بالتالي على موارد أخرى للسيولة.

٣٥ يمكن التعبير عن الإستحقاقات بموجب :

(أ) الفترة المتبقية حتى تاريخ السداد؛

(ب) الفترة الأصلية حتى تاريخ السداد؛ أو

(ج) الفترة المتبقية للتاريخ القادم الذي يتوقع عنده تغير معدلات الفائدة.

إن تحليل الأصول والإلتزامات بناء على الفترات المتبقية حتى تواريخ السداد يعطي أفضل اساس لتقييم سيولة البنك، ويمكن للبنك أن يفصح عن استحقاقات السداد بناء على الفترات الأصلية حتى تاريخ السداد وذلك بهدف توفير معلومات حول تمويله واستراتيجية أعماله، إضافة لذلك يمكن للبنك أن يفصح عن مجموعات الإستحقاق بناء على الفترة المتبقية حتى التاريخ القادم الذي يمكن عنده تغير معدلات الفائدة وذلك بهدف إظهار مدى تعرضه لمخاطر معدل الفائدة . يمكن ان توفر الإدارة كذلك، في تعليقها على البيانات المالية، معلومات حول مخاطر معدل الفائدة وحول طريقة إدارتها وسيطرتها على هذه المخاطر.

٣٦ في كثير من البلدان، يمكن سحب الودائع التي توضع في البنك عند الطلب واسترداد الدفعات المقدمة من قبل البنك عند الطلب. ولكن ما يجري عملياً هو أن هذه الودائع والدفعات المقدمة يتم المحافظة عليها لفترات طويلة دون سحب أو سداد، وبالتالي فان تاريخ السداد الفعلي يكون أبعد من التاريخ التعاقدي، ومع هذا يفصح البنك عن التحليل بناء على الإستحقاقات المتعاقد عليها رغم ان فترة السداد المتعاقد عليها غالباً ليست الفترة الفعلية لأن تواريخ التعاقد تعكس مخاطر السيولة المصاحبة لأصول والتزامات البنك.

٣٧ إن بعض أصول البنك ليس لها تاريخ استحقاق متعاقد عليه، لذلك يفترض في هذه الحالة ان فترة استحقاق الأصول هي التاريخ المتوقع لتحققها.

٣٨ يقيم المستخدمون سيولة البنك من خلال إفصاحه عن مجموعات الإستحقاق في سياق الممارسات البنكيه المحلية، بما في ذلك توفر الأموال للبنوك. في بعض البلدان يتوفر التمويل قصير الأجل في الظروف العادية للعمل، من سوق المال أو من البنك المركزي في الحالات الطارئة، ولكن هذا ليس هو الحال في بلدان أخرى.

٣٩ حتى يتوفر للمستخدمين فهم كامل للتصنيف على أساس مجموعات الإستحقاق فقد يحتاج البنك الى تدعيم الإفصاحات في البيانات المالية بمعلومات عن احتمالات السداد خلال الفترة الباقية. لذلك، فان الإدارة قد توفر في تعليقها على البيانات المالية، معلومات حول الفترات الفعلية وحول طريقة إدارتها وتحكمها بالمخاطر ومدى التعرض للمخاطر المصاحبة للإستحقاقات ومعدلات الفوائد المختلفة.

تركيزات الأصول والإلتزامات والبنود خارج الميزانية العمومية

٤٠ على البنك أن يفصح عن أية تركيزات هامة لأصوله والتزاماته والبنود خارج الميزانية العمومية ويجب وضع هذه الإفصاحات حسب المناطق الجغرافية، والعملاء أو المجموعات الصناعية أو تركيزات أخرى للمخاطرة، كما يجب على البنك الإفصاح عن مبلغ صافي الإنكشاف للعملات الأجنبية الهامة.

٤١ يفصح البنك عن التركيزات الهامة في توزيع أصوله وفي مصادر التزاماته لأن في ذلك مؤشر مفيد على المخاطر المحتملة المصاحبة لتحقيق الأصول والأموال المتوفرة للبنك. وتتم هذه الإفصاحات على أساس المناطق الجغرافية، والعملاء أو المجموعات الصناعية أو تركيزات المخاطر الملائمة لظروف البنك. إن توفير تحليل وشرح مماثل للبنود خارج الميزانية يعد أمراً هاماً كذلك. قد تضم المناطق الجغرافية بلدان محددة أو مجموعات من البلدان أو أقاليم في البلد، أما إفصاحات العميل فقد تتعامل مع

قطاعات مثل الحكومات، السلطات العامة، والمنشآت التجارية ومنشآت الأعمال، ويتم توفير هذه الإفصاحات بالإضافة إلى المعلومات عن القطاعات المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤، *" تقديم التقارير حول القطاعات".*

٤٢ أن الإفصاح عن صافي الإنكشاف للعملات الأجنبية الهامة هو كذلك مؤشر مفيد لمخاطرة الخسائر الناشئة عن تغير أسعار صرف العملات.

خسائر القروض والسلفيات

٤٣ **يجب على البنك الإفصاح عما يلي :**

(أ) السياسة المحاسبية التي تصف أساس الإعتراف بالقروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل كمصروف وشطبها.

(ب) تفاصيل التحركات في مخصص الخسائر على القروض والسلفيات خلال الفترة، ويجب أن يفصح بشكل منفصل عن المبلغ المعترف به كمصروف في الفترة من خسائر القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل، والمبلغ المحمل في الفترة من القروض والسلفيات المشطوبة وعن المبلغ الذي تم استرداده خلال الفترة من القروض والسلفيات المشطوبة سابقا.

(ج) إجمالي مبلغ مخصص خسائر القروض والسلفيات بتاريخ الميزانية العمومية؛ و

٤٤ **إن أية مبالغ تجنب لقاء خسائر القروض والسلفيات إضافة الى تلك الخسائر التي تم التعرف عليها بشكل محدد أو الخسائر المحتملة التي تدل التجربة على وجودها في محفظة القروض والسلفيات يجب المحاسبة عنها كتخصيص للأرباح المدورة. إن أي مبلغ دائن ناتج عن تخفيض مثل هذه المبالغ يؤدي الى زيادة الأرباح المدورة ولا يجري شموله في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة.**

٤٥ [تم إلغائها]

٤٦ قد تتطلب الظروف أو التشريعات المحلية أو تسمح للبنك بان يضع جانبا مبالغ لمقابلة الخسائر على القروض والسلفيات إضافة الى تلك الخسائر التي تم التعرف عليها بشكل محدد وتلك الخسائر المحتملة التي تدل التجربة على وجودها في محفظة القروض والسلفيات. إن أية مبالغ من هذا القبيل وضعت جانبا تعتبر تخصيص للأرباح المدورة وليس مصروفات عند تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة. وبشكل مشابه، فأن أي مبلغ دائن ناتج عن تخفيض هذه المبالغ سيؤدي الى زيادة الأرباح المدورة ولا يدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة .

٤٧ يحتاج مستخدمو البيانات المالية للبنك إلى معرفة أثر خسائر القروض والسلفيات على المركز المالي وأداء البنك، وهذا يساعدهم في الحكم على فعالية البنك في توظيف موارده. لذلك يفصح البنك عن إجمالي مخصص خسائر القروض والسلفيات بتاريخ الميزانية العمومية وعن التحركات في هذا المخصص خلال الفترة. كما يجب إظهار التحركات في المخصص، بما فيها المبالغ المشطوبة سابقا والمستردة خلال الفترة، بشكل منفصل.

٤٨ [تم إلغائها]

٤٩ عندما تصبح القروض والسلفيات غير قابلة للإسترداد، فإنها تشطب وتحمل لمخصص الخسائر في بعض الحالات لا تشطب هذه الخسائر حتى يتم استكمال كافة الإجراءات القانونية ويكون مبلغ الخسائر قد حدد بشكل نهائي. وفي حالات أخرى تشطب الخسائر في وقت أبكر، على سبيل المثال، عندما لا يدفع المقترض أية فائدة أو قسط سبق أن استحق في فترة محددة. ونظراً لاختلاف الوقت الذي تشطب فيه القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل، فان إجمالي المبلغ المرحل للقروض والسلفيات ومخصص الخسائر يمكن أن يختلف بشكل كبير في ظروف متشابهة ونتيجة لذلك، يفصح البنك عن سياسته في شطب المبالغ غير القابلة للتحصيل من القروض والسلفيات.

المخاطر البنكية العامة

٥٠ **يجب الإفصاح بشكل منفصل وكتخصيص للأرباح المدورة، عن أية مبالغ جنبت لقاء المخاطر البنكيه العامة، بما فيها الخسائر المستقبلية والمخاطر المنظورة الأخرى أو الأمور الطارئة، إن أي مبلغ دائن ناشئ عن تخفيض لهذه المبالغ يؤدي الى زيادة الأرباح المدورة ولا يدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة.**

٥١ قد تتطلب الظروف المحلية أو التشريعات أو تسمح للبنك بان يضع جانباً مبالغ لقاء المخاطر البنكية العامة، بما فيها الخسائر المستقبلية أو المخاطر غير المنظورة الأخرى، إضافة الى أعباء الخسائر على القروض والسلفيات المحددة بموجب الفقرة ٤٥. كما قد يطلب من البنك أو يسمح له بان يضع جانباً مبالغ لمقابلة الأمور الطارئة. كالمبالغ الخاصة بالمخاطر والطوارئ المصرفية العامة مؤهلة للإعتراف بها كمخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ " *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". وهذا ضروري لتجنب المبالغة في الإلتزامات، أو التقليل من الأصول أو وجود مستحقات أو مخصصات غير مفصح عنها، والذي يوفر فرصة لتحريف صافي الدخل وحقوق المالكين.

٥٢ لا يمكن لقائمة الدخل أن تقدم معلومات ملائمة وموثوقة عن أداء البنك إذا أشتمل صافي ربح أو خسارة الفترة على آثار المبالغ غير المفصح عنها الموضوعة جانباً لمواجهة مخاطر البنك العامة أو الإلتزامات الطارئة الإضافية أو المبالغ الدائنة غير المفصح عنها الناتجة عن انعكاس مثل هذه المبالغ. وبشكل مشابه لا توفر الميزانية العمومية معلومات ملائمة وموثوقة عن المركز المالي للبنك إذا اشتملت الميزانية "عمومية على التزامات مبالغ فيها أو أصول بأقل من قيمتها أو مستحقات أو مخصصات غير مفصح عنها.

الأصول المرهونة كضمان

٥٣ **على البنك أن يفصح عن إجمالي مبلغ الإلتزامات المضمونة، وعن طبيعة الأصول المرهونة كضمان وقيمتها المرحلة.**

٥٤ في بعض البلدان، يطلب من البنوك أما بموجب القانون أو العرف المحلي، رهن بعض أصولها كضمان لودائع معينة والتزامات أخرى، وعادة ما تكون المبالغ المتعلقة بالرهن كبيرة ولذلك قد يكون لها أثر هام على تقييم المركز المالي للبنك.

نشاطات الأمانة

٥٥ تعمل البنوك عادة كأمناء وفي نشاطات ائتمانية أخرى، ينتج عنها حفظ أو إيداع الأصول نيابة عن أفراد، أو صناديق أمانة، أو برامج منافع تقاعد ومؤسسات أخرى. وطالما توفر إطار قانوني لعلاقة الأمانة أو علاقة مشابهة فان هذه الأصول لا تعتبر جزءاً من أصول البنك، وعليه، لا تدخل ضمن ميزانيته العمومية. إذا كان البنك مشغولاً في نشاطات أمانة هامة، فانه يفصح عن هذه الحقيقة ويعطي مؤشراً عن مدى هذه النشاطات في القوائم المالية نظراً للالتزامات المحتملة التي قد تنجم إذا فشل البنك في واجبات الأمانة. لا تشتمل نشاطات الأمانة في إطار هذا الهدف على وظائف الحفظ الآمن.

معاملات الأطراف ذات العلاقة

٥٦ يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة*" بشكل عام مع الإفصاحات عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة والعمليات بين المشروع معد التقرير والأطراف ذات العلاقة. تمنع القوانين أو الجهات المنظمة في بعض البلدان البنوك من الدخول في عمليات مع الأطراف ذات العلاقة أو تقيدها، بينما في بلدان أخرى يسمح بمثل هذه العمليات. أن للمعيار المحاسبي الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" أهمية خاصة في عرض البيانات المالية للبنك في البلدان التي تسمح بمثل هذه العمليات.

٥٧ قد يتم القيام بعمليات محددة بين الأطراف ذات العلاقة بشروط مختلفة عن الشروط بين الأطراف غير ذات العلاقة. على سبيل المثال، يمكن لبنك أن يدفع مقدماً مبلغاً اكبر أو يحمل معدلات فائدة أقل الى طرف ذو علاقة مما لو كان الطرف غير ذي علاقة في ظروف مماثلة تماماً. فالودائع والسلفيات يمكن ان تنتقل بسرعة أكبر بين الأطراف ذات العلاقة وبإجراءات أقل رسمية مما لو كانت الأطراف غير ذات علاقة. وحتى لو كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة ضمن النشاط العادي لأعمال البنك، فان المعلومات حول هذه العمليات تكون ملائمة لحاجات مستخدم البيانات المالية والإفصاح عنها مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤، الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.

٥٨ عندما يدخل البنك في عمليات مع أطراف ذات علاقة، فان من المناسب الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذو العلاقة، وأنواع العمليات، وعناصر العمليات الضرورية لفهم البيانات المالية للبنك. إن العناصر التي يجب الإفصاح عنها عادة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "*الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة*" تضم سياسة إقراض البنك للأطراف ذات العلاقة، وفيما يتعلق بالعمليات مع الأطراف ذات العلاقة يجب الإفصاح عن المبلغ او النسبة المتعلقة بـــ :

(أ) كل من القروض والسلفيات والإيداعات والقبولات والكمبيالات. وهنا يمكن ان تتضمن الإفصاحات المبالغ الإجمالية القائمة في بداية ونهاية الفترة، وكذلك السلفيات، والايداعات، والسداد والتغيرات الأخرى أثناء الفترة؛

(ب) كل نوع أساسي من الدخل، ومصروف الفائدة والعمولات المدفوعة؛

(ج) مبلغ المصروف المعترف به في الفترة عن خسائر القروض والسلفيات ومبلغ المخصص بتاريخ الميزانية العمومية؛ و

(د) الإرتباطات غير القابلة للإلغاء والأمور الطارئة والإرتباطات الناشئة عن البنود خارج الميزانية العمومية.

تاريخ النفاذ

٥٩ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات المالية التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩١ أو بعد ذلك التاريخ.

معيار المحاسبة الدولي ٣١

الحصص في المشاريع المشتركة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*" مبين في الفقرة ١-٥٩. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*" محل معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*إعداد التقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة*" (المنقح عام ٢٠٠٠)، وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣١

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون والمهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣١، كان هدف المجلس الرئيسي هو إجراء التعديلات الضرورية ليأخذ بعين الإعتبار التغيرات الواسعة التي حصلت على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" كجزء من مشروع التحسينات. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الحصص في المشاريع المشتركة المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٣١.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أدناه التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١.

النطاق

مقدمة ٥ لا ينطبق المعيار على الإستثمارات التي تعتبر خلافا لذلك حصصا لشركاء المشروع المشترك في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة عندما يتم تصنيف هذه الإستثمارات كاستثمارات محتفظ بها للمتاجرة وتتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". ويتم قياس تلك الإستثمارات بالقيمة العادلة، مع الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي تحصل فيها.

مقدمة ٦ علاوة على ذلك، يقدم المعيار إعفاءات من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية مشابهة لتلك المتاحة لشركات أم محددة بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وتشمل هذه الإعفاءات المستثمر عندما يكون أيضا عبارة عن شركة أم معفاة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*القوائم المالية الموحدة والمنفصلة*" من إعداد البيانات المالية الموحدة (الفقرة ٢ (ب))، وعندما يكون المستثمر، وان لم يكن شركة أم، يستطيع تلبية نفس النوع من الشروط التي تعفي شركات الأم هذه (الفقرة ٢(ج)).

الإعفاءات من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٧ لا يقتضي المعيار تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية إذا تم شراء حصة معينة في مشروع مشترك وتم الإحتفاظ بها بغية التصرف بها خلال ١٢ شهرا من تاريخ شرائها. ويجب

أن يكون هناك دليل على أنه تم شراء الإستثمار بنية التصرف به وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. تم استبدال عبارة "في المستقبل القريب" الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١ بعبارة "خلال ١٢ شهر". وعندما لا يتم التصرف بهذه الحصة في المشروع المشترك خلال ١٢ شهر، يجب محاسبتها باستخدام التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية من تاريخ الإندماج بالشراء، باستثناء ظروف محددة على نطاق ضيق.*

مقدمة ٨ لا يسمح المعيار لمشارك في مشروع مشترك لا يزال يملك سيطرة مشتركة على حصة معينة في مشروع مشترك بأن لا يطبق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية إذا كان المشروع المشترك يعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرته على نقل الأموال إلى المشارك في مشروع مشترك. ولا بد من غياب السيطرة المشتركة حتى يتوقف تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية.

القوائم المالية المنفصلة

مقدمة ٩ يتم تحديد متطلبات إعداد البيانات المالية المنفصلة للمستثمر بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

الإفصاح

مقدمة ١٠ يقتضي المعيار من المشارك في مشروع مشترك الإفصاح عن الطريقة التي يستخدمها للإعتراف بحصصه في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك (أي التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية).

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والعمليات المتوقفة"*. وأزال هذا المعيار إستثناءات النطاق والآن يلغي الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتا. أنظر أساس الإستنتاج في معيار التقرير ٥ لمزيد من المناقشة.

معيار المحاسبة الدولي ٣١

الحصص في المشاريع المشتركة

النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة وعن التقرير عن أصول والتزامات ودخل مصروفات المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهيكل أو الشكل الذي تتم بموجبه نشاطات المشاريع المشتركة. ومع ذلك فهو لا يطبق على حصص المشاريع المشتركة المعدة لـــ:

(أ) مؤسسات رأس المال المُخاطر، أو

(ب) صناديق الإستثمار المشترك ووحدات الإئتمان والمنشآت المشابهة بما في ذلــك صــناديق التامين المرتبطة بالإستثمارات.

التي يتم تحديدها عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة وتتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩" *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". ويتم قياس مثل هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاســبة الــدولي ٣٩، مــع الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في فترة التغيير.

٢ يتم إعفاء المشارك في مشروع مشترك الذي يملك حصة معينة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك من الفقرة ٣٠ (التوحيد التناسبي) والفقرة ٣٨ (طريقة حقوق الملكية) عندما يلبي الشروط التالية:

(أ) أن يتم تصنيف الحصة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ " *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"؛

(ب) أن يكون الإستثناء الوارد في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ " *البيانات الماليــة الموحدة والمنفصلة*"، الذي يسمح للشركة الأم التي تملك أيضا حصة معينــة فــي المنــشأة المسيطر عليها بشكل مشترك بعدم عرض البيانات المالية الموحدة، قابلا للتطبيق؛ أو

(ج) عند تطبيق جميع ما يلي:

(١) أن يكون المشارك في مشروع مشترك عبارة عن شركة تابعة مملوكــة بالكامــل، أو شركة تابعة مملوكة جزئيا لمنشأة أخرى ويكون قد تم إعلام مالكيها، بمن فيهم أولئك غير المخولين خلافا لذلك بالتصويت، بأن المشارك في المشروع المــشترك لا يطبــق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية، وأنهم لم يعترضوا على ذلك؛

(٢) أن تكون أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصــة بالمــشارك فــي المــشروع المشترك غير متداولة في سوق عام (سواء في بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(٣) أن لا يكون المشارك في مشروع مشترك قد قام بإيداع بياناته الماليــة الموحــدة، أو ليست في خضم عملية الإيداع، لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى، بهدف إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام؛ و

(٤) أن تقوم الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطة للمشارك في مشروع مشترك بإصدار بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تعاريف

٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

السيطرة هو القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لنشاط اقتصادي بغرض الحصول على منافع منه.

طريقة حق الملكية هي طريقة في المحاسبة والتقرير يتم بموجبها التسجيل المبدئي للإستثمار في المنشأه المسيطرة عليها بشكل مشترك بالتكلفة ثم يجري بعد ذلك التعديل للتغيير بعد التملك في نصيب المشارك في صافي أصول المنشأه المسيطر عليها بشكل مشترك. وتعكس قائمة الدخل نصيب المشارك في نتائج عمليات الوحده المسيطر عليها بشكل مشترك.

المستثمر في المشروع المشترك هو طرف في المشروع المشترك ليس لديه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك.

السيطرة المشتركة هي المشاركة المتفق عليها تعاقديا في السيطرة على نشاط اقتصادي ما، وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات التشغيلية والمالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الأطراف المتشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

مشروع مشترك هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو اكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة.

التوحيد التناسبي هي طريقة في المحاسبة والتقرير يتم بموجبها تجميع نصيب المشارك في كل من الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات للمنشأه المسيطر عليها بشكل مشترك على اساس إفرادي مع البنود المشابهة لها في البيانات المالية للمشارك أو التقرير عنها كبنود منفصلة في تلك القوائم.

التأثير الهام هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للنشاط الإقتصادي ولكن ليس السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

المشارك هو طرف في المشروع المشترك ولديه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك.

٤ لا تعتبر البيانات المالية التي يُطبق فيها التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية بيانات مالية منفصلة، وكذلك البيانات المالية للمنشأة التي ليس لديها حصة خاصة بشركة تابعة، أو شركة زميلة، أو مشارك في مشروع مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك.

٥ إن البيانات المالية المنفصلة هي تلك التي يتم عرضها بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، والبيانات المالية التي يتم فيها محاسبة الإستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية والبيانات المالية التي يتم فيها

توحيد حصص المشاركين في المشروع المشترك بشكل تناسبي. ولا تحتاج البيانات المالية المنفصلة لأن يتم إرفاقها أو إلحاقها بتلك البيانات.

٦ إن المنشآت المعفاة وفقا للفقرة ١٠ في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ من التوحيد، أو الفقرة ١٣(ج) في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " *المحاسبةعن الإستثمارات في النشآت الزميلة*" من تطبيق طريقة حقوق الملكية، أو الفقرة ٢ في هذا المعيار من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية يمكن أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة.

أشكال المشاريع المشتركة

٧ تأخذ المشاريع المشتركة العديد من الأشكال والهيكليات المختلفة، يعرف هذا المعيار ثلاثة أنواع شائعة وهي: العمليات تحت السيطرة المشتركة، والأصول تحت السيطرة المشتركة، والمنشآت تحت السيطرة المشتركة-والتي في العادة توصف بإنهاء، أو تلبي المشاريع المشتركة إن الخصائص التالية هي مشتركة بين جميع المشاريع المشتركة :

(أ) واحد أو اثنين من المشاركين يحكمهم ترتيب تعاقدي؛ و

(ب) الترتيب التعاقدي يوجد سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة

٨ يمكن منع السيطرة المشتركة عندما تكون الجهة المستثمر بها قيد إعادة التنظيم القانوني أو في حالة إفلاس، أو تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف من قدرتها على نقل الأموال إلى المشارك في المشروع المشترك. وإذا استمرت السيطرة المشتركة، فإن هذه الأحداث ليست كافية بحد ذاتها لتبرر عدم محاسبة المشاريع المشتركة وفقا لهذا المعيار.

الترتيب التعاقدي

٩ إن وجود الترتيب التعاقدي يفرق ما بين المصالح والتي تتضمن سيطرة مشتركة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة التي يملك المستثمر فيها تأثير هام (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*"). لغرض هذا المعيار فإن النشاطات التي ليس لها ترتيب تعاقدي لإيجاد سيطرة مشتركة ليست مشاريع مشتركة.

١٠ يمكن الإستدلال على الترتيب التعاقدي بعدد من الطرق، فعلى سبيل المثال بعقد بين المشاركين أو بمحاضر المناقشات بين المشاركين. وفي بعض الحالات فإن الترتيب يتم تجسيدها في مواد أو لوائح داخلية للمشروع المشترك. وأياً كان الشكل، فإن الترتيب التعاقدي يكون عادة كتابياً ويتعامل مع مسائل مثل:

(أ) نشاط وفترة والتزامات تقديم التقرير للمشروع المشترك؛

(ب) تعيين مجلس الإدارة أو هيئة حاكمة معادلة للمشروع المشترك وحقوق تصويت للمشاركين؛

(ج) مساهمات رأس المال من قبل المشاركين؛ و

(د) إقتسام المشاركين المشاركة للمنتج والدخل والمصاريف أو نتائج المشروع المشترك.

١١ يوجد الترتيب التعاقدي سيطرة مشتركة على المشروع المشترك، ومثل هذا المتطلب يضمن أن لا يكون أي مشارك منفرداً في وضع يمكنه من السيطرة الأحادية على المنشأة.

١٢ يمكن أن يحدد الترتيب التعاقدي أحد المشاركين كمشغل أو مدير للمشروع المشترك. لا يسيطر المشغل على المشروع المشترك وإنما يتصرف ضمن السياسات المالية والتشغيلية الموافق عليها من قبل المشاركين وفقاً للترتيب التعاقدي والتي تم تفويضها للمشغل. إذا كان للمشغل سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية في النشاط الإقتصادي، فإنه يسيطر على المشروع المشترك ويصبح المشروع المشترك منشأة تابعة للمشغل وليس مشروعاً مشتركاً.

العمليات تحت السيطرة المشتركة

١٣ تستلزم العمليات لبعض المشاريع المشتركة إستخدام أصول ومصادر أخرى للمشاركين بدلاً من تأسيس شركة مساهمة أو تضامنية، أو منشأه أخرى، أو هيكلية مالية تكون مفصولة عن المشاركين أنفسهم، ويستخدم كل مشارك الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصه به ويحتفظ بالبضاعة الخاصه به. يتكبد أيضاً مصاريفه الخاصه به والإلتزامات ويحصل على التمويل الخاص به والتي تمثل أيضاً التزاماته الخاصه به، يمكن تنفيذ نشاطات المشروع المشترك بموظفي المشارك جنبا الى جنب مع النشاطات المشابهة للمشارك. تشترط إتفاقية المشروع المشترك عادة وسائل بموجبها يتم إقتسام الإيراد من مبيعات المشروع المشترك وأية مصاريف متكبدة مشتركة ما بين المشاركين.

١٤ وكمثال على العمليات تحت السيطرة المشتركة هو عندما يضم إثنين أو أكثر من المشاركين عملياتهم ومصادرهم وخبراتهم لأجل تصنيع وتسويق وتوزيع مشترك لمنتج معين مثل طائرة. إن مختلف أجزاء عملية التصنيع يتم تنفيذها من قبل المشاركين. يتحمل كل مشارك تكاليفه الخاصة به ويساهم في الإيراد من مبيعات الطائرة وهذه المساهمة يتم تحديدها وفقاً للترتيب التعاقدي.

١٥ فيما يتعلق بالمصالح في العمليات تحت السيطرة المشتركة يجب على المشارك الإعتراف في بياناته المالية المنفصله ولاحقاً في بياناته المالية الموحدة :

(أ) الأصول التي يسيطر عليها والإلتزامات التي أحدثها ؛ و

(ب) المصاريف التي يتكبدها ونصيبه من الدخل الذي تحقق من مبيعات البضائع أو الخدمات من قبل المشروع المشترك.

١٦ وحيث أن الأصول والإلتزامات، والدخل، والمصاريف قد تم الإعتراف بها في البيانات المالية المنفصلة للمشارك ولاحقاً، في بياناته المالية الموحدة، فليس مطلوباً إحداث تعديلات أو إجراءات توحيد أخرى فيما يتعلق بهذه البنود عندما يقدم المشارك بيانات مالية موحدة.

١٧ يمكن أن لا يكون مطلوباً الإحتفاظ بسجلات محاسبية منفصلة للمشروع المشترك نفسه وكذلك يمكن أن لا يتم إعداد بيانات مالية للمشروع المشترك ومهما يكن فإنه يمكن للمشاركين إعداد حسابات للإدارة تمكنهم من تقييم أداء المشروع المشترك.

الأصول تحت السيطرة المشتركة

١٨ تستلزم بعض المشاريع المشتركة السيطرة المشتركة، وفي الغالب الملكية المشتركة، من قبل المشاركين، لأحد أو اكثر من الأصول المساهم بها، أو التي تم شراؤها لهدف المشروع المشترك والمكرسة لخدمة أهداف المشروع المشترك وتستخدم الأصول للحصول على منافع للمشاركين. يمكن

أن يحصل كل مشارك على نصيب من منتج الأصول ويتحمل كل مشارك نصيب متفق عليه من المصاريف المتكبده.

١٩ لا تستلزم هذه المشاريع المشتركة تأسيس شركة مساهمة، أو شركة تضامنية أو منشأة أخرى، أو هيكلية مالية منفصلة عن المشاركين أنفسهم، لكل مشارك السيطرة على نصيبه من المنافع الإقتصادية المستقبلية من خلال نصيبه في الأصول تحت السيطرة المشتركة.

٢٠ كثيرا من النشاطات في صناعة البترول والغاز واستخراج المعادن تنطوي على أصول مشتركة، على سبيل المثال قد تقوم مجموعة من شركات إنتاج البترول بالسيطرة والتشغيل المشترك لخط أنابيب بترول، فيستخدم كل مشارك خط الأنابيب لينقل إنتاجه الخاص في مقابل ما يتحمله من نصيب متفق عليه من مصاريف تشغيل خط الأنابيب، وكمثال آخر على اصل مشترك هو عندما تسيطر منشأتان بشكل مشترك على عقار، كل يأخذ نصيبه من الإيجار المستلم ويتحمل نصيبه من المصاريف.

٢١ يجب على المشارك الإعتراف في بياناته المالية المستقلة وبالتالي في بياناته المالية الموحدة بما يلي وذلك فيما يتعلق بحصصه في الأصول تحت السيطرة المشتركة:

(أ) نصيبه في الأصول تحت السيطرة المشتركة، مصنفة حسب طبيعة هذه الأصول؛

(ب) أية التزامات تكبدها؛

(ج) نصيبه من أية التزامات تم تكبدها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين فيما يخص المشروع المشترك؛

(د) أي دخل من بيع أو استخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك مع نصيبه من أية مصروفات تم تكبدها من قبل المشروع المشترك؛ و

(هـ) أية مصروفات تكبدها بخصوص مصالحة في المشروع المشترك.

٢٢ بخصوص استثماره في الأصول تحت السيطرة المشتركة، يدخل كل مشارك في سجلاته المحاسبية ويعترف في بياناته المالية المنفصلة وبالتالي في بياناته المالية الموحدة بما يلي:

(أ) نصيبه من الأصول تحت السيطرة المشتركة، مصنفة حسب طبيعة الأصول وليس كاستثمار، على سبيل المثال نصيبه من خط أنابيب البترول المشترك مصنفا كممتلكات ومصانع ومعدات.

(ب) أية التزامات تكبدها، على سبيل المثال تلك التي تم تكبدها في تمويل نصيبه من الأصول.

(ج) نصيبه من أية التزامات متكبدة بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين فيما يخص المشروع المشترك.

(د) أي دخل من بيع أو استخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك مع نصيبه من أية مصروفات تم تكبدها من قبل المشروع المشترك.

(هـ) أية مصروفات تكبدها بخصوص حصته في المشروع المشترك، على سبيل المثال تلك التي تعود لتمويل حصة المشارك في الأصول وبيع نصيبه من الإنتاج.

نظراً لأن الأصول والإلتزامات، والدخل والمصروفات معترف بها في البيانات المالية المستقلة للمشارك من قبل وبالتالي في بياناته المالية الموحدة، فلا تطلب أية تعديلات أو إجراءات توحيد أخرى بخصوص هذه البنود عندما يعرض المشارك بياناته المالية الموحدة.

٢٣ تعكس معالجة الأصول تحت السيطرة المشتركة الجوهر والحقيقة الإقتصادية، وعادة الشكل القانوني للمشروع المشترك. أما السجلات المحاسبية المنفصلة للمشروع المشترك نفسه فقد تكون مقصورة على المصاريف المتكبدة عموما من قبل المشاركين، ويتم تحملها في النهاية من قبلهم حسب حصصهم المتفق عليها. قد لا تعد بيانات مالية للمشروع المشترك، مع أن المشاركين قد يعدون حسابات إدارية بحيث يمكن لهم تقدير أداء المشروع المشترك.

المنشآت تحت السيطرة المشتركة

٢٤ المنشأه تحت السيطرة المشتركة هي مشروع مشترك يتضمن إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو وحده أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. تعمل الوحدة بنفس الطريقة التي تعمل فيها المشاريع الأخرى، ما عدا أن الترتيب التعاقدي ينشئ بين المشاركين سيطرة مشتركة على النشاط الإقتصادي للوحدة.

٢٥ تسيطر المنشأة تحت السيطرة المشتركة على أصول المشروع المشترك، وتتكبد التزامات ومصروفات وتكسب دخلاً، ويمكن أن تدخل في عقود باسمها وتجمع تمويلاً لأغراض نشاط المشروع المشترك. يحق لكل مشارك نصيب من نتائج المنشأة تحت السيطرة المشتركة، مع أن بعض المنشآت تحت السيطرة المشتركة تتضمن كذلك المشاركة في إنتاج المشروع المشترك.

٢٦ كمثال عام على المنشأة تحت السيطرة المشتركة هو عندما تقوم منشأتين بضم نشاطاتهما في مجال أعمال محددة بواسطة نقل الأصول والإلتزامات المناسبة الى المنشأة تحت السيطرة المشتركة. وكمثال آخر هو عندما يبدأ مشروع أعمالاً في بلد أجنبي بالإشتراك مع الحكومة أو وكالة أخرى في ذلك البلد، وذلك بإنشاء وحدة منفصلة مسيطر عليها بشكل مشترك من قبل المشروع والحكومة أو الوكالة.

٢٧ كثير من الوحدات تحت السيطرة المشتركة تشبه في جوهرها المشروعات تحت السيطرة المشتركة المشار إليها بالعمليات تحت السيطرة المشتركة أو الأصول تحت السيطرة المشتركة، على سبيل المثال يمكن أن ينقل المشاركون أصولا تحت السيطرة المشتركة، مثل خط أنابيب بترول، الى منشأه تحت سيطرة مشتركة، لأسباب ضريبية أو أخرى. وبشكل مشابه، يمكن أن يساهم المشاركون في أصول المنشأه تحت السيطرة المشتركة والتي سيتم تشغيلها بشكل مشترك. وتتضمن بعض العمليات تحت السيطرة المشتركة إنشاء وحدة تحت سيطرة مشتركة لكي تتعامل مع نواحي محددة من النشاط، على سبيل المثال التصميم، أو التسويق، أو التوزيع أو تقديم خدمات ما بعد البيع للمنتج.

٢٨ تحتفظ المنشأة تحت السيطرة المشتركة بسجلاتها المحاسبية الخاصة وتعد وتعرض بيانات مالية بنفس الطريقة كالمشاريع الأخرى بما يتفق مع المتطلبات الوطنية الملائمة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢٩ يساهم كل مشارك عادة بنقدية أو موارد أخرى الى المنشأه تحت السيطرة المشتركة. تدخل هذه المساهمات في السجلات المحاسبية للمشارك ويعترف بها في بياناته المالية المنفصلة كاستثمار في المنشأه تحت السيطرة المشتركة.

القوائم المالية الموحدة للمشارك

معالجة نقطة المرجعية – التوحيد التناسبي

٣٠ يجب على المشارك التقرير في بياناته المالية الموحدة عن حصصه في المنشأة تحت السيطرة المشتركة باستخدام التوحيد التناسبي أو الطريقة البديلة الموصوفة في الفقرة ٣٨. عند استخدام طريقة التوحيد التناسبي. واحد أو أكثر من نماذج التقرير المعرفة في الأسفل يجب أن تستعمل.

٣١ يعترف المشارك في مشروع مشترك بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك باستخدام إحدى صيغتي الإبلاغ للتوحيد التناسبي بغض النظر عما إذا كان يملك أيضا استثمارات في شركات تابعة أو ما إذا يصف بياناته المالية على أنها بيانات مالية موحدة.

٣٢ عند التقرير عن حصة في منشأة تحت سيطرة مشتركة في البيانات المالية الموحدة، من الضروري أن يعكس المشارك الجوهر والحقيقة الإقتصادية للترتيب وليس البنية أو الشكل الخاص للمشروع المشترك، ففي المنشأه تحت السيطرة المشتركة، يسيطر المشارك على نصيبه من المنافع الإقتصادية المستقبلية من خلال نصيبه في أصول والتزامات المشروع، وينعكس الجوهر والحقيقة الإقتصادية في البيانات المالية الموحدة للمشارك عندما يبلغ المشارك عن حصته في أصول، والتزامات، ودخل ومصاريف المنشأة المشتركة باستخدام أحد نموذجي التقرير في التوحيد التناسبي الموصوفة في فقرة ٣٤.

٣٣ يعني تطبيق طريقة التوحيد التناسبي أن تضم الميزانية العمومية الموحدة للمشارك نصيبه من الأصول المسيطر عليها بشكل مشترك ونصيبه من الإلتزامات المسؤول عنها بالمشاركة، ويضم بيان الدخل الموحد للمشارك نصيبه من دخل ومصروفات المنشأة تحت السيطرة المشتركة. كثيرا من الإجراءات الملائمة لتطبيق التوحيد التناسبي مشابهة لإجراءات توحيد الإستثمارات في المنشأة التابعة، والتي تم تحديدها في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*".

٣٤ يمكن أن تستخدم نماذج تقرير مختلفة في التوحيد التناسبي، فيمكن للمشارك ضم نصيبه في كل من أصول، والتزامات، ودخل ومصروفات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مع البنود المشابهة في بياناته المالية الموحدة على اساس كل بند بشكل إفرادي. على سبيل المثال يمكن أن يضم نصيبه من مخزون الوحدة تحت السيطرة المشتركة مع مخزون المجموعة الموحدة ونصيبه من ممتلكات ومصانع ومعدات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مع نفس البنود للمجموعة المشتركة. وكبديل يمكن أن يظهر نصيبه من الأصول الجارية للمنشأة تحت السيطرة المشتركة منفصلة كجزء من الأصول الجارية للمجموعة الموحدة، ويمكن أن يظهر نصيبه من ممتلكات ومصانع ومعدات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مفصولة كجزء من ممتلكات ومصانع ومعدات المجوعة الموحدة. ويؤدي هذان النموذجان من التقرير الى التقرير عن مبالغ متماثلة لصافي الدخل ولكل صنف رئيسي من الأصول، والإلتزامات، والدخل والمصروفات، ويعتبر كلا النموذجين مقبولين لأغراض هذا المعيار.

٣٥ مهما كان النموذج المستخدم لتنفيذ التوحيد التناسبي فإن من غير الملائم تقاص أي أصول أو التزامات بطرح التزامات أو أصول أخرى أو أي دخل أو مصروفات بطرح مصروفات أو دخل آخر، إلا إذا وجد حق قانوني للمقابلة وكان التقاص يمثل التوقعات من حيث تحقق الأصل أو سداد الإلتزام.

٣٦ على المشارك عدم الإستمرار في استخدام التوحيد التناسبي ابتداءً من التاريخ الذي يتوقف فيه عن السيطرة المشتركة على المنشأه تحت السيطرة المشتركة.

٣٧ يتوقف المشارك عن استخدام التوحيد التناسبي من التاريخ الذي يتوقف فيه عن المشاركة في السيطرة على المنشأة تحت السيطرة المشتركة ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، عندما يتخلص المشارك من استثماره أو عندما توضع قيود خارجية على المنشأة تحت السيطرة المشتركة بحيث لا تتمكن من تحقيق أهدافها.

طريقة حقوق الملكية

٣٨ الطريقة البديلة الموصوفة في الفقرة ٣٠، على المشارك التقرير في بياناته المالية الموحدة عن حصصه في المنشأة تحت السيطرة المشتركة. باستخدام طريقة حق الملكية.

٣٩ يعترف المشارك في مشروع مشترك بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية بغض النظر عما إذا كان يملك أيضا استثمارات في شركات تابعة أو ما إذا يصف بياناته المالية على أنها بيانات مالية موحدة.

٤٠ يقوم بعض المشاركين بالتقرير عن حصصهم في المنشآت تحت السيطرة المشتركة باستخدام طريقة حق الملكية، كما وصفت في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*". يدعم استخدام طريقة حق الملكية أولئك الذين يجادلون بأنه من غير الملائم ضم بنود تحت السيطرة مع بنود تحت السيطرة المشتركة ومن قبل أولئك الذين يعتقدون أن للمشاركين تأثير هام، وليس سيطرة مشتركة، في الوحدات تحت السيطرة المشتركة. لا يوصي هذا المعيار باستخدام طريقة حق الملكية لأن التوحيد التناسبي يعكس بشكل افضل الجوهر والحقيقة الإقتصادية لحصة المشارك في المنشأه تحت السيطرة المشتركة، أي السيطرة على نصيب المشارك من المنافع الإقتصادية المستقبلية. ومع هذا يسمح هذا المعيار باستخدام طريقة حق الملكية، كمعالجة بديلة مسموح بها عند التقرير عن الحصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك.

٤١ على المشارك أن يتوقف عن استخدام طريقة حق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه عن السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المنشأه تحت السيطرة المشتركة.

الإستثناءات لمعالجة نقطة المرجعية والمعالجة البديلة المسموح بها

٤٢ على المشارك أن يحاسب عن الحصص التالية بموجب ما ينص عليه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الذي اعتبر في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٤٣ إذا لم تعد الحصة في المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك المصنفة سابقا على أنها محتفظ بها برسم البيع تلبي معايير تصنيفها على أنها كذلك، يتم محاسبتها باستخدام التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية من تاريخ تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويتم تعديل البيانات المالية للفترات منذ التصنيف على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا لذلك.

٤٤ [تم إلغائها]

٤٥ **من التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة تحت السيطرة المشتركة منشأة تابعة للمشارك، يقوم المشارك بالمحاسبة عن حصته بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧. من التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة تحت السيطرة المشتركة منشأة زميلة للمشارك، يقوم المشارك بالمحاسبة عن حصته بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٨.**

البيانات المالية المنفصلة للمشارك

٤٦ **يتم قيد المحاسبة في المنشآت تحت السيطرة المشتركة في البيانات المالية المنفصلة للمشاركين في مشاريع مشتركة بموجب الفقرات ٣٧-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧.**

٤٧ هذا المعيار لا يفرض وجود قوائم مالية منفصلة للإستخدام العام.

العمليات بين المشارك والمشروع المشترك

٤٨ **عندما يساهم المشارك أو يبيع أصولا للمشروع المشترك، فان الإعتراف بأي جزء من المكسب أو الخسارة من العملية يجب أن يعكس جوهر العملية. فعندما يتم الإحتفاظ بالأصول لدى المشروع المشترك، وشريطة أن ينقل المشارك المخاطر والمنافع الهامة للملكية، فإن المشارك يجب أن يعترف فقط بذلك الجزء من المكسب الذي يعزى الى حصص المشاركين الآخرين.* وعلى المشارك الإعتراف بكامل مبلغ الخسارة عندما تعطي المساهمة أو البيع إثباتا عن حدوث انخفاض في صافي القيمة المتحققة للأصول الجارية.**

٤٩ **عندما يشتري مشارك أصولا من مشروع مشترك فيجب عليه عدم الإعتراف بنصيبه من ربح المشروع المشترك من العملية حتى يعيد بيع الأصول الى طرف مستقل. وعلى المشارك الإعتراف بنصيبه من الخسائر الناتجة عن هذه العمليات بنفس الطريقة التي اعترف بها في الأرباح باستثناء أن الخسائر يعترف بها حالا عندما تمثل تخفيضاً لصافي القيمة القابلة للتحقق للأصول الجارية.**

٥٠ لأغراض تحديد فيما إذا كانت المعاملة المالية بين المشارك والمشروع المشترك يترتب عليها خسارة نتيجة انخفاض في أحد أصول المشروع يحدد المشارك المبلغ الممكن استعادته من الأصل وفق أحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*". في حالة تحديد قيمة الأصل قيد الإستخدام يتم تحديد المبلغ النقدي الممكن الحصول عليه من ذلك الأصل مع الأخذ بالإعتبار أن الأصل لا يزال قيد الإستعمال والمدة اللازمة للإستغناء عنه.

التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمستثمر

٥١ **إن المستثمر في مشروع مشترك الذي لا توجد عليه سيطرة مشتركة يجب إظهار استثماراته هذه في بياناته المالية الموحدة كاستثمارات في مشاريع مشتركة وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أما إذا كان للمستثمر تأثير هام على المشروع المشترك وفق ما يتطلبه المعيار الدولي ٢٨.**

* نظر أيضا التفسير – ١٣ ، *الوحدات تحت السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك*.

مشغلو المشاريع المشتركة

٥٢ يجب على مشغلي أو مديري المشروع المشترك المحاسبة عن أي رسوم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

٥٣ يمكن أن يعمل واحد أو اكثر من المشاركين كمشغل أو مدير للمشروع المشترك. يدفع للمشغلين عادة رسوم إدارة عن هذه الواجبات، وتتم المحاسبة عن هذه الرسوم من قبل المشروع المشترك كمصروف.

الإفصاح

٥٤ على المشارك الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للإلتزامات الطارئة التالية بشكل منفصل عن مبلغ الإلتزامات الطارئة الأخرى ما لم يكن احتمال الخسارة بعيداً:

(أ) أية التزامات طارئة تكبدها المشارك بخصوص حصته في المشاريع المشتركة ونصيبه في كل من الإلتزامات الطارئة التي تم تكبدها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين؛

(ب) نصيبه من الإلتزامات الطارئة للمشاريع المشتركة نفسها والتي هو ملتزم إحتمالاً بها؛ و

(ج) تلك الإلتزامات الطارئة التي تنشأ بسبب كون المشارك مسؤول بشكل طارئ عن التزامات المشاركين الآخرين في المشروع المشترك.

٥٥ على المشارك الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للإرتباطات التالية بخصوص حصصه في المشاريع المشتركة بشكل منفصل عن الإرتباطات الأخرى:

(أ) أية ارتباطات رأسمالية للمشارك بخصوص حصصه في المشاريع المشتركة ونصيبه في الإرتباطات المالية التي تم تكبدها بشكل مشترك مع مشاركين آخرين؛ و

(ب) نصيبه من الإرتباطات الرأسمالية للمشروعات المشتركة نفسها.

٥٦ على المشارك أن يفصح عن قائمة وأوصاف حصصه في المشاريع المشتركة الهامة ونسبة الملكية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة. يجب على المشارك الذي يقدم تقرير حصصه في المنشآت المشتركة باستخدام نموذج التقرير على اساس البنود الإفرادية في التوحيد التناسبي أو باستخدام طريقة حق الملكية الإفصاح عن المبالغ الإجمالية لكل من الأصول المتداولة، والأصول طويلة الأجل، والإلتزامات الجارية، والإلتزامات طويلة الأجل، والدخل والمصروفات العائدة لحصصه في المشاريع المشتركة.

٥٧ على المشارك الإفصاح عن طريقة المستخدمة للإعتراف بحصته في المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

تاريخ النفاذ

٥٨ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما اذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣١ (المعدل في ٢٠٠٠)

٥٩ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣١ " *التقارير المالية عن الحصص في المشاريع المشتركة*" (المعدل في ٢٠٠٠).

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣١

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"* من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣١، ولكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*إعداد التقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة*". وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وبسبب التغييرات التي كان سيتم اقتراحها للنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*القوائم المالية الموحدة والمنفصلة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة*"، اقترح المجلس أيضا إجراء بعض التعديلات المترتبة المهمة على معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*".

استنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المشاريع المشتركة الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٣١ وأن يعكس فقط تلك التغييرات المرتبطة بقراراته في مشروع التحسينات، وخاصة فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣١ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها. ولكن وبسبب حجم التعديلات على المعيار، يعتقد المجلس أنه سيكون من المفيد للمستخدمين إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣١ مع المعايير التي تم تحديدها مسبقا للمراجعة كجزء من مشروع التحسينات.

استثناءات النطاق: الإستثمارات في المشاريع المشتركة التي تحتفظ بها مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة

استنتاج ٤ ليس هناك متطلبات محددة تتطرق إلى محاسبة الإستثمارات من قبل مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة. ونتيجة لذلك، واعتمادا على ما إذا كان للمنشأة سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير هام على الجهة المستثمر بها، يتم تطبيق أحد المعايير التالية:

(أ) معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *القوائم المالية الموحدة والمنفصلة*،

(ب) معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميل*، أو

(ج) معيار المحاسبة الدولي ٣١ *الحصص في المشاريع المشتركة*.

استنتاج ٥ درس المجلس ما إذا كان يوجد منهج آخر مناسب لهؤلاء المستثمرين عندما لا يملكون السيطرة ولكن يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيرا هاما على الجهات المستثمر بها. وأشار المجلس إلى أن استخدام التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية للإستثمارات التي تحتفظ بها مؤسسات رأس

المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة يقدم عادة معلومات ليست ذات صلة بإدارتها ومستثمريها وان مقياس القيمة العادلة يقدم معلومات أكثر ملائمة في هذه الظروف. وكما لوحظ في أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، أكد المجلس أنه لا ينبغي استثناء الشركة التابعة من التوحيد على أساس طبيعة المنشأة المسيطرة. فالتوحيد مبني على أساس قدرة الشركة الأم على ممارسة السيطرة على الجهة المستثمر بها ولا ينبغي أن تتأثر بما إذا كانت الإدارة تنوي الإحتفاظ باستثمار معين في منشأة تسيطر عليها لفترة قصيرة. واستنتج المجلس أنه بالنسبة للإستثمارات التي تخضع لسيطرة منشآت ذات حقوق ملكية خاصة، يمكن تلبية حاجات المستخدمين من المعلومات بأفضل ما يمكن من خلال البيانات المالية التي يتم فيها توحيد تلك الإستثمارات، وبالتالي يتم الكشف عن نطاق العمليات الخاصة بالمنشآت التي تسيطر عليها.

استنتاج ٦ قرر المجلس، إضافة إلى ذلك، انه قد يكون هناك تغييرات متكررة في مستوى الملكية في هذه الإستثمارات وأن البيانات المالية تكون أقل فائدة إذا كان هناك تغييرات متكررة في طريقة محاسبة الإستثمار.

القياس بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

استنتاج ٧ قرر المجلس، تبعا لذلك، أنه ينبغي استثناء الإستثمارات التي تحتفظ بها مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمارات من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١ عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". ويدرك المجلس أن معلومات القيمة العادلة تكون في العادة متاحة بسهولة لأن مقياس القيمة العادلة هي ممارسة ثابتة في هذه الصناعات بما في ذلك للإستثمارات في المنشآت التي تكون في المراحل المبكرة من تطورها أو المنشآت غير المسجلة في البورصة.

معاملة التغييرات في القيمة العادلة

استنتاج ٨ قرر المجلس أنه إذا كان ينبغي استثناء مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١، ينبغي أن يحدث ذلك فقط عندما تعترف بالتغييرات في القيمة العادلة الخاصة بحصصها في المشاريع المشتركة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها تلك التغييرات. وهذا من أجل تحقيق نفس المعاملة للإستثمارات في الشركات التابعة أو الشركات الزميلة التي لا يتم توحيدها أو محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية لأن القصد من السيطرة أو التأثير الهام هو أن يكون مؤقتا. ويميّز منهج المجلس بين محاسبة الإستثمار ومحاسبة المنشأة الإقتصادية. وفيما يتعلق بالمحاسبة الأولى، قرر المجلس أنه ينبغي أن يكون هناك انسجام في معاملة جميع الإستثمارات، بما في ذلك التغييرات في القيمة العادلة لهذه الإستثمارات.

استنتاج ٩ أشار المجلس إلى أنه إذا تم تصنيف هذه الإستثمارات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنها لا تلبي دائما تعريف الإستثمارات المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة لأن مؤسسات رأس المال المُخاطر قد تحتفظ باستثمار معين لمدة ٣-٥ سنوات. ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم تصنيف هذا الإستثمار على أنه متوفر برسم البيع (إلا إذا اختارت المنشاة أن تحدد الإستثمار عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). إن تصنيف معيار التوفر برسم البيع لا ينتج عنه الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ومن أجل تحقيق أثر معين على الدخل مشابه لذلك الناتج عن تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق

الملكية، قرر المجلس أن يعفي الإستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من هذا المعيار فقط عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (إما من خلال التحديد أو لأنها تلبي تعريف "محتفظ به للمتاجرة" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

الإشارة إلى "الممارسات الصناعية الثابتة"

استنتاج١٠ اقترحت مسودة العرض الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ تحديد توفر استثناء النطاق بالحالات التي توجد فيها الممارسة الصناعية الثابتة. وأشار بعض المجاوبين إلى أن تطور الممارسة الصناعية لقياس مثل هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة كان سيتم عرقلته في الصناعات الموجودة في البلدان التي طبقت مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وأكد المجلس أن الهدف الرئيسي من الإشارة إلى الممارسة "الثابتة" في مسودة العرض كان التأكيد على أن الإستثناء ينطبق عموما على تلك الإستثمارات التي تكون فيها القيمة العادلة متوفرة مسبقا.

استنتاج١١ لذلك قرر المجلس أن إتاحة الإستثناء من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١ ينبغي أن يستند فقط إلى طبيعة أنشطة المنشأة وأن يتم إلغاء الإشارة إلى الممارسات "الثابتة". ويدرك المجلس أن قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة هي ممارسة "ثابتة" في هذه الصناعات.

تعريف "مؤسسات رأس المال المُخاطر"

استنتاج١٢ قرر المجلس أن لا يسهب في تعريف "مؤسسات رأس المال المُخاطر والمنشآت المشابهة" التي تم استثنائها من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١. وبعيدا عن الإعتراف بالصعوبات في الوصول إلى تعريف قابل للتطبيق عالميا، لم يرغب المجلس وعلى نحو غير مقصود أن يجعل من الصعب على المنشآت قياس الإستثمارات بالقيمة العادلة. وعلى كل حال، قرر المجلس توضيح أن الإشارة إلى "المنشآت المشابهة" في استثناء النطاق تشمل صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار.

تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية

السيطرة المشتركة المؤقتة

استنتاج١٣ درس المجلس مسألة إلغاء الإعفاء من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية عندما يكون القصد من السيطرة المشتركة في المشروع المشترك أن تكون مؤقتة. وقرر المجلس أن يدرس هذا الموضوع كجزء من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الاحتفاظ بالإعفاء من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية عندما يكون هناك دليل على أنه يتم شراء حصة معينة في المشروع المشترك بنية التصرف بها خلال ١٢ شهرا وان الإدارة تبحث بجد عن مشتري. تقترح مسودة العرض ٤ "*التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقفة*" الخاصة بالمجلس قياس وعرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظ بها من قبل مستثمر في شركة زميلة، أو مشروع مشترك، أو شركة تابعة.[٥]

---

[٥] في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والعمليات المتوقفة*". وأزال هذا المعيار إستثناءات النطاق والآن يلغي الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتا. أنظر أساس الإستنتاج في معيار التقرير ٥ لمزيد من المناقشة.

القيود الصارمة طويلة الأجل التي تضعف من القدرة على نقل الأموال إلى المستثمر

استنتاج١٤ قرر المجلس إلغاء الإعفاء من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية بالنسبة لحصة معينة في مشروع مشترك تم تطبيقها سابقا عندما أضعفت القيود الصارمة طويلة الأجل من قدرة المشروع المشترك على نقل الأموال إلى المشارك في مشروع مشترك. وقد قام بذلك لأن مثل هذه الظروف قد لا تعيق السيطرة المشتركة للمشارك في مشروع مشترك على المشروع المشترك. وقرر المجلس أنه ينبغي على المستثمر، عند تقييم قدرته على ممارسة السيطرة المشتركة على منشأة معينة، دراسة القيود على نقل الأموال من المنشأة إلى المستثمر. ولا تعيق هذه القيود، بحد ذاتها، وجود السيطرة المشتركة.

حسابات نهايات السنة غير المتطابقة

استنتاج١٥ اقترحت مسودة العرض لشهر أيار ٢٠٠٢ تحديد أي اختلاف بين تواريخ الإبلاغ الخاصة بالمشارك في المشروع المشترك والمشروع المشترك عند تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية بمدة ثلاثة أشهر. ويعتقد بعض المجاوبون على مسودة العرض تلك أنه من غير الممكن بالنسبة للمشارك في مشروع مشترك أن يعد بياناته المالية في نفس التاريخ عندما يكون الفرق في تاريخ البيانات المالية الخاصة بكل من المشارك والمشروع المشترك يختلف بما يزيد عن ثلاثة أشهر. وأشار المجلس إلى أن تحديد مدة ثلاثة أشهر هو أمر مُطبَق في عدة اختصاصات وكان قد أبدى قلقه من أن تحديد فترة أطول، مثل ستة أشهر، قد يؤدي إلى الإعتراف بمعلومات غير ذات قيمة. لذلك، قرر الإبقاء على مدة الثلاث أشهر.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٣١ مع محتويات النسخة الحالية منه. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣١	الفقرة الحالية في المعيار ٣١
١	١
٢	٣
٣	٧
٤	٩
٥	١٠
٦	١١
٧	١٢
٨	١٣
٩	١٤
١٠	١٥
١١	١٦
١٢	١٧
١٣	١٨
١٤	١٩
١٥	٢٠
١٦	٢١
١٧	٢٢
١٨	٢٣
١٩	٢٤
٢٠	٢٥
٢١	٢٦
٢٢	٢٧
٢٣	٢٨
٢٤	٢٩
٢٥	٣١
٢٦	٣٢
٢٧	٣٣
٢٨	٣٤
٢٩	٣٥
٣٠	٣٦
٣١	٣٧
٣٢	٣٨
٣٣	٤٠
٣٤	٤١
٣٥	٤٢
٣٦	لا يوجد
٣٧	٤٥
٣٨	٤٦
٣٩	٤٨
٤٠	٤٩
٤١	٥٠
٤٢	٥١
٤٣	٥٢
٤٤	٥٣
٤٥	٥٤
٤٦	٥٥
٤٧	٥٦
٤٨	لا يوجد
٤٩	لا يوجد
٥٠	٥٨
٥١	لا يوجد
٥٢	لا يوجد
لا يوجد	٢
لا يوجد	٤-٦
لا يوجد	٨
لا يوجد	٣١
لا يوجد	٣٩
لا يوجد	٤٣
لا يوجد	٤٧
لا يوجد	٥٧
لا يوجد	٥٩

معيار المحاسبة الدولي ٣٢

الأدوات المالية : الإفصاح والعرض

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" مبين في الفقرة ١-١٠٠ والملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٢

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" (المنقح في عام ٢٠٠٠)، وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ كانون ثاني ٢٠٠٥. ويسمح بالتطبيق المسبق لذلك. ويحل المعيار أيضا محل مسودة التفسير والتفسيرات التالية:

- التفسير ٥ – *تصنيف الأدوات المالية – أحكام التسوية الطارئة*؛
- التفسير ١٦ – *رأس المال المساهم – أدوات حقوق الملكية التي تم إعادة شراؤها (أسهم الخزينة)*؛
- التفسير ١٧ – *تكاليف معاملة حقوق الملكية*؛ و
- مسودة التفسير ٣٤ – *الأدوات المالية – الأدوات والحقوق القابلة للتسديد من قبل المالك*.

مقدمة ٢ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المنقح كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معيار المحاسبة الدولي٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". وكان هدف المشروع الحد من التعقيد من خلال التوضيح وإضافة الإرشاد، إزالة التناقضات الداخلية وإدراجها في عناصر المعايير لتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وفي دليل التطبيق لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشور من قبل لجنة إرشادات التطبيق.

مقدمة ٣ وبالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢، فإن هدف المجلس الرئيسي كان تنقيحاً محدوداً لتوفير إرشادات إضافية حول المواضيع المختارة – مثل قياس عناصر أداة مالية مركبة عند الإعتراف الأولي، وتصنيف المشتقات بناءاً على الأسهم الخاصة بالمنشأة – وتحديد جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية في معيار واحد. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي للعرض والإفصاح عن الأدوات المالية المتضمن في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

التغييرات الأساسية

مقدمة ٤ التغييرات الأساسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مذكورة لاحقاً.

النطاق

مقدمة ٥ يطابق نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢، حيثما كان ملائما، نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

المبدأ

مقدمة ٦ باختصار، عندما تحدد المنشأة المُصدرة إذا ما كانت الأداة المالية تعتبر إلتزاما ماليا أو حقوق ملكية، تعتبر الأداة أداة حقوق ملكية إذا، وفقط إذا، تحقق الشرطان (أ) و(ب).

(أ) لا تشتمل الأداة على إلتزام تعاقدي:

(١) لتوريد النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى؛ أو

(٢) لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط قد تكون في غير صالح المنشأة المُصدرة.

(ب) إذا كان من الممكن أو سوف يتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة، فإنها تكون:

(١) غير مشتقة لا تشتمل على إلتزام تعاقدي للمنشأة المُصدرة بتوريد عدداً متغيراً من أدوات حقوق ملكيتها الخاصة؛ أو

(٢) مشتقة سيتم تسويتها من قبل المنشأة المُصدرة بمبادلة مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق ملكيتها الخاصة. ولهذا الغرض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة لا تشتمل على أدوات تكون هي بحد ذاتها عقوداً لتوريد أو إستلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة في المستقبل.

مقدمة ٧ إضافة إلى ذلك، إذا كان لدى المنشأة المُصدرة إلتزام بشراء أسهمها الخاصة نقداً أو بأصل مالي آخر، فإن هناك إلتزاماً بالمبلغ الذي تكون المنشأة المُصدرة ملزمة بدفعه.

مقدمة ٨ تم تعديل تعريفات الأصل المالي والإلتزام المالي ووصف أداة حقوق الملكية بشكل متسق مع هذا المبدأ.

تصنيف العقود التي تم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

مقدمة ٩ تم توضيح تصنيف العقود المشتقة وغير المشتقة المصنفة حسب، أو تم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة بشكل متسق مع المبدأ في الفقرة "مقدمة ٦" أعلاه. وعلى وجه التحديد، عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق الملكية الخاصة بها " كعملة" في العقد لإستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم والتي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغييرات في المتغيرات الأساسية (مثل سعر السلعة)، فلا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكن أصلاً أو إلتزاماً مالياً.

الأدوات المطروحة للتداول

مقدمة ١٠ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإرشادات المقترحة سابقاً في مسودة التفسير ٣٤" *الأدوات المالية – الأدوات أو الحقوق القابلة للتسديد من قبل المالك*". ونتيجة لذلك، تعتبر الأدوات المالية التي تمنح المالك الحق بأن يعيدها للمنشأة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (أداة مطروحة للتداول) إلتزاماً مالياً على المنشأة المُصدرة. ورداً على التعليقات الواردة على مسودة العرض، يقدم المعيار إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية للمنشآت التي، بسبب هذا المتطلب، لا تملك حقوق ملكية أو التي لا يعتبر رأس مالها المساهم حقوق ملكية كما هو معرّف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

أحكام التسوية الطارئة

مقدمة ١١ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإستنتاج الوارد سابقا في التفسير ٥: "*تصنيف الأدوات المالية – أحكام التسوية الطارئة*" الذي يعتبر الأداة المالية إلتزاماً مالياً عندما تعتمد طريقة التسوية على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية متقلبة أو على نتيجة ظروف متقلبة خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المُصدرة والمالك. ويتم تجاهل أحكام التسوية الطارئة عندما تنطبق فقط في حال تصفية المنشأة المُصدرة أو إذا كانت غير قابلة التطبيق.

خيارات التسوية

مقدمة ١٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، تعتبر الأداة المالية المشتقة أصلاً أو إلتزاماً مالياً عندما تمنح أحد أطرافها الخيار في كيفية تسويتها إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى أن تصبح أداة حقوق ملكية.

قياس عناصر الأدوات المالية المركبة عند الإعتراف الأولي

مقدمة ١٣ تلغي التنقيحات الخيار الوارد سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لقياس عنصر الإلتزام لأداة مالية مركبة عند الإعتراف الأولي إما كمبلغ متبقي بعد فصل عنصر حقوق الملكية، أو باستخدام طريقة القيمة العادلة النسبية. وعليه، يتم فصل عناصر أي أصل و إلتزام أولاً والمتبقي هو قيمة أي من عناصر حقوق الملكية. وتتطابق هذه المتطلبات لفصل عناصر الإلتزام وحقوق الملكية لأداة مالية مركبة مع كل من تعريف أدوات حقوق الملكية كمتبقي ومتطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

أسهم الخزينة

مقدمة ١٤ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإستنتاج الوارد سابقاً في التفسير ١٦ "*رأس المال المساهم – أدوات حقوق الملكية المعاد شراؤها (أسهم الخزينة)*" الذي ينص على أن عملية الشراء أو إعادة البيع اللاحقة من قبل منشأة ما لأدوات حقوق ملكيتها الخاصة لا ينجم عنها ربحاً أو خسارة للمنشأة. بل إنها تمثل عملية نقل بين مالكي حقوق الملكية الذين تخلوا عن حصصهم في حقوق الملكية وأولئك المستمرين في الإحتفاظ بأدوات حقوق الملكية.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والأرباح

مقدمة ١٥ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإرشاد الوارد سابقاً في التفسير ١٧ "*حقوق الملكية – تكاليف معاملة حقوق الملكية*". يتم محاسبة تكاليف المعاملة التي تم تكبدها كجزء ضروري لإنهاء معاملة حقوق الملكية على أنها جزء من تلك المعاملة وتقتطع من حقوق الملكية.

الإفصاح

مقدمة ١٦ تمت مطابقة الإعفاء المحدود في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من متطلب الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية والإلتزامات المالية مع الإعفاء في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من متطلب قياس بعض الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المعلنة والمشتقات المرتبطة بمثل هذه الأدوات بالقيمة العادلة.

مقدمة ١٧ تم إضافة متطلبات الإفصاح إلى ما يلي:

(أ) المعلومات حول استخدام أساليب التقييم، بما في ذلك حساسيات تقديرات القيمة العادلة لافتراضات التقييم الهامة؛

(ب) المعلومات حول الأصول المحتجزة في المعاملات التي لا تؤهل لإلغاء الإعتراف بكليتها؛

(ج) المبالغ المسجلة للأصول المالية والإلتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للتداول وتلك المحددة من قبل المنشأة بناءاً على الإعتراف الأولي على أنها أصول أو إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(د) مقدار التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي المحدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة غير الممكن نسبها إلى التغيرات في سعر الفائدة الأساسي؛

(هـ) وجود الأدوات المالية المركبة الصادرة ذات السمات المشتقة الضمنية المتعددة والتي لها قيم معتمدة على بعضها، والمعلومات المحددة حولها؛ و

(و) المعلومات حول أي تعثر في سداد القروض مستحقة الدفع وأي انتهاكات أخرى لاتفاقيات القروض من قبل المنشأة.

مقدمة ١٨ تم إلغاء متطلب الإفصاح عن معلومات منفصلة حول الأصول المالية المسجلة بمبلغ يتجاوز القيمة العادلة لأنه غير ضروري. وهذا لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يقتضي الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لكي تقدم بطريقة تسمح بمقارنة المبالغ المسجلة للأصول المالية.

مقدمة ١٩ تم نقل متطلبات الإفصاح السابقة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

سحب بيانات أخرى

مقدمة ٢٠ نتيجة للتنقيحات على هذا المعيار، قرر المجلس سحب التفسيرات الثلاثة و مسودة أحد تفسيرات من لجنة التفسيرات الدائمة السابقة المشار في الفقرة "مقدمة ٦".

الآثار المحتملة للإقتراحات في مسودات العرض

مقدمة ٢١ [تم إلغائها]

معيار المحاسبة الدولي ٣٢

الأدوات المالية: الإفصاح والعرض

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو زيادة فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية ضمن الميزانية العمومية وخارج الميزانية العمومية بالنسبة للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للمشروع.

٢ يبين هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية العمومية ويحدد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها. تتطلب معايير العرض تصنيف الأدوات المالية، إلى إلتزامات وحقوق مالكين، وتصنيف ما يتعلق بها من فائدة وأرباح أسهم وخسائر ومكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتتناول معايير الإفصاح المعلومات المتعلقة بالعوامل التي تؤثر على مبلغ وتوقيت ومدى التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع فيما يتعلق بالأدوات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة على الأدوات. إضافة إلى ذلك يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات الخاصة بطبيعة ونطاق استخدام المشروع للأدوات المالية وأغراض العمل التي تخدمها، والمخاطر المتعلقة بها وسياسات الإدارة الخاصة بالرقابة على هذه المخاطر.

٣ تكمل المبادئ في هذا المعيار مبادئ الإعتراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩" *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*".

النطاق

٤ يجب تطبيق هذا المعيار عند العرض والإفصاح عن المعلومات الخاصة بكافة أنواع الأدوات المالية، عدا ما يلي:

(أ) تلك الحصص في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تحاسب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*". من جانب آخر، تطبق المنشآت هذا المعيار على الحصص في الشركات التابعة أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة والتي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ تحاسب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". في هذه الحالات، تطبق المنشآت متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ بالإضافة إلى تلك الموجودة في هذا المعيار. وينبغي أن تطبق المنشآت هذا المعيار على جميع المشتقات في حصص الشركات التابعة أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة.

(ب) حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*".

(ج) عقود الدراسة الطارئة في اندماج الأعمال بالشراء (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*اندماج الأعمال*"). وينطبق هذا الإعفاء فقط على المنشأة المشترية.

(د) عقود التأمين كما هي معرفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ " *عقود التأمين*". ولكن، ينطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في عقود التأمين إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من المنشأة أن يتم محاسبتهم بشكل منفصل.

(هـ) الأدوات المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لأنها تشتمل على ميزة اشتراك اختيارية. وتعفى المنشأة المُصدرة لهذه الأدوات من تطبيق الفقرات ١٥- ٣٢ و تطبيق ٢٥" - تطبيق ٣٥" لهذا المعيار على هذه الميزات فيما يتعلق بالتمييز بين الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية. ولكن، تخضع هذه الأدوات لجميع المتطلبات الأخرى لهذا المعيار. وعلاوةً على ذلك، ينطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في هذه الأدوات (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(و) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ " *الدفع على أساس الأسهم*"، باستثناء:

(١) العقود ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من هذا المعيار التي ينطبق عليها هذا المعيار،

(٢) الفقرات ٣٣ و٣٤ من هذا المعيار، والتي ستطبق على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو الصادرة أو الملغاة فيما يتعلق بخطط خيارات الأسهم للموظفين وخطط شراء الأسهم للموظفين و جميع ترتيبات الدفع على أساس الأسهم الأخرى.

٥ ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها. وتشمل الأدوات المالية المعترف بها أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة والأصول المالية والإلتزامات المالية المشمولة في نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها بعض الأدوات المالية التي رغم أنها خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تعتبر ضمن نطاق هذا المعيار (مثل إلتزامات بعض القروض).

٦ [تم إلغائها]

٧ تحتوي معايير المحاسبة الدولية الأخرى الخاصة بأنواع معينة من الأدوات المالية متطلبات إضافية للعرض والإفصاح، مثال ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٦ " *المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد*" يتضمنان متطلبات إفصاح محددة تتعلق بعقود الإيجار التمويلية واستثمارات برامج منافع التقاعد على التوالي، إضافة إلى ذلك فان بعض متطلبات معايير المحاسبة الأخرى ومعيار المحاسبة الدولي ٣٠ " *الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة*" الأخرى ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ " *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" التي تطبق على الأدوات المالية.

٨ ينطبق هذا المعيار على عقود بيع وشراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات مالية، باستثناء العقود التي أبرمت ولا يزال يحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة.

٩ هناك طرق عديدة يمكن من خلالها تسوية عقد لشراء أو بيع البند غير المالي بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. وتشمل هذه الطرق ما يلي:

(أ) عندما تجيز شروط العقد لأحد الطرفين بتسويتها بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو بتبادل الأدوات المالية الأخرى؛

(ب) عندما تكون القدرة على التسوية بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، غير واردة صراحة في شروط العقد، ولكن لدى المنشأة خبرة في تسوية عقود مشابهة بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية (سواءاً مع الطرف المقابل من خلال إبرام عقود معادلة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو سقوطه بالتقادم)؛

(ج) عندما يكون للمنشأة، مع العقود المشابهة، خبرة في إستلام البنود المتضمنة وبيعها خلال فترة قصيرة بعد الإستلام بهدف توليد ربح من تقلبات السعر قصيرة الأمد أو من هامش التاجر؛ و

(د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل إلى نقد بسهولة.

لا يتم إبرام العقد الذي تنطبق عليه (ب) و (ج) بهدف إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، وتبعاً لذلك، تكون ضمن نطاق هذا المعيار. يتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٨ لتحديد إذا ما كان قد تم إبرامها ولا يزال يُحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، و بالتالي، إذا ما كانت ضمن نطاق هذا المعيار.

١٠ يعتبر الخيار المكتوب لشراء أو بيع البند غير المالي الذي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، وفقاً للفقرة ٩ (أ) أو (د) ضمن نطاق هذا المعيار. ولا يمكن إبرام مثل هذا العقد بهدف إستلام أو توريد البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة.

تعريفات (أنظر أيضاً التطبيقات الإرشادية من ٣-٢٤)

١١ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقا للمعاني المحددة لها:

الأداة المالية **هي أي عقد يحدث أصلا ماليا لمشروع وإلتزام مالي أو أداة ملكية، لمشروع آخر.**

الأصل المالي **هو أي أصل يكون عبارة عن:**

(أ) نقدية ؛

(ب) أدوات حقوق الملكية لمشروع آخر؛

(ج) حق تعاقدي:

(١) لإستلام نقد أو أصل مالي آخر من مشروع آخر؛ أو

(٢) حق تعاقدي لتبادل الأصول المالية أو إلتزامات مالية مع مشروع آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية؛ أو

(د) العقد الذي يمكن أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة هو:

(١) غير مشتق وتلتزم المنشأة بسببه أو قد تلتزم بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) مشتق من الممكن أن أو ستتم تسويته بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة المنشأة لا تشمل الأدوات التي تعتبر بحد ذاتها عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

***الإلتزام المالي* هو أي إلتزام يكون:**

(أ) إلتزام تعاقدي:

(١) تسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمشروع آخر؛ أو

(٢) تبادل الأدوات المالية مع مشروع آخر بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية.

(ب) العقد الذي من الممكن أن أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وهو:

(١) غير مشتق وتلتزم المنشأة بسببه أو سوف تلتزم بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) مشتق من الممكن أن أو ستتم تسويته بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة المنشأة لا تشمل الأدوات التي تعتبر بحد ذاتها عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

***أداة حقوق الملكية* هي أي عقد يبين الحصة المتبقية في أصول مشروع بعد خصم جميع إلتزاماته.**

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

١٢ تم تعريف الشروط التالية في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتستخدم في هذا المعيار بالمعنى المحدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

- التكلفة المطفأة للأصل المالي أو الإلتزام المالي
- الأصول المالية المتوفرة برسم البيع
- إلغاء الإعتراف
- المشتقة
- طريقة الفائدة الفعالة
- الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- إلتزام الشركة
- معاملة التنبؤ

- فاعلية التحوط
- البند المحوط
- أداة التحوط
- محتفظ به لاستحقاقات الإستثمارات
- القروض والذمم المدينة
- البيع أو الشراء بالطريقة العادية
- تكاليف المعاملة

١٣ في هذا المعيار، تشير العبارتان "عقد" و "تعاقدي" إلى اتفاقية بين طرفين أو أكثر لها نتائج إقتصادية واضحة والتي يملك الطرفان قدرة ضئيلة، أن وجدت، على تجنبها، وذلك لأن الإتفاقية عادة تكون قابلة للتنفيذ قانونا. يمكن للعقود، وتبعا لذلك الأدوات المالية، أن تتخذ إشكالا مختلفة ولا تدعو لأن تكون كتابة.

١٤ في هذا المعيار، تشمل عبارة "المشروع" الأفراد، وشركات التضامن، والشركات المساهمة والوكالات الحكومية.

العرض

الإلتزامات وحقوق المالكين

١٥ **يجب على الجهة التي تصدر الأداة المالية تصنيف الأداة، أو الأجزاء المكونة لها، على أنها إلتزام أو حق ملكية حسب جوهر الترتيب التعاقدي عند الإعتراف الأولي بها وبناء على تعريفات الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.**

١٦ عندما تطبق المنشأة المُصدرة التعريفات الواردة في الفقرة ١١ لتحديد إذا ما كانت الأداة المالية تعتبر أداة حقوق ملكية أكثر منها إلتزاماً مالياً، تكون الأداة أداة حقوق ملكية إذا، وفقط إذا، تحقق الشرطان (أ) و(ب) أدناه:

(أ) لا تشمل الأداة إلتزاما تعاقدياً:

(١) لتوريد نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(٢) لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من الممكن أن لا تكون في صالح المنشأة المُصدرة.

(ب) إذا كانت يمكن أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة فإنها تكون:

(١) غير مشتقة ولا تشمل إلتزاماً تعاقديا للمنشأة المُصدرة بأن تورد عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشتقة ويتم تسويتها فقط من خلال مبادلة المنشأة المُصدرة لمبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة لا تشتمل على الأدوات التي تعتبر بحد ذاتها عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

لا يعتبر الإلتزام التعاقدي بما في ذلك الناتج عن أداة مالية مشتقة، والذي من الممكن أو سينتج عنه إستلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة في المستقبل، ولكن دون أن يحقق الشروط (أ) و(ب) أعلاه، أداة حقوق ملكية.

لا يوجد إلتزامات تعاقدية لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى (الفقرة ١٦(أ))

١٧ إن الناحية الهامة عند التفرقة بين الإلتزام المالي وأداة حق الملكية هي وجود إلتزام تعاقدي على طرف واحد للأداة المالية (الجهة المصدرة) إما لتسليم نقد أو أصل مالي آخر للطرف الآخر (المالك) أو لمبادلة أداة مالية أخرى مع المالك في ظروف من المحتمل أنها ليست لصالح الجهة المصدرة، وعندما يكون هذا الإلتزام التعاقدي موجودا فان هذه الأداة تتوافق مع تعريف الإلتزام المالي بغض النظر عن الأسلوب الذي سيتم فيه تسوية الإلتزام التعاقدي. إن وجود قيد على مقدرة الجهة المصدرة للوفاء بالتزام، مثل عدم إمكانية الحصول على عملة أجنبية أو الحاجة إلى حصول موافقة على الدفع من سلطة منظمة، لا يلغي إلتزام الجهة المصدرة أو حق المالك بموجب الأداة.

١٨ إن جوهر الأداة المالية وليس شكلها القانوني هو الذي يحكم تصنيفها في الميزانية العمومية للجهة المصدرة، وبينما يكون الجوهر والشكل القانوني متوافقين بشكل عام فان الحالة ليست كذلك دائما، بعض الأدوات المالية تأخذ الشكل القانوني لحقوق المالكين إلا أنها إلتزامات في جوهرها، والبعض الآخر قد يجمع ملامح مرتبطة مع أدوات حقوق المالكين وملامح مرتبطة مع الإلتزامات المالية، على سبيل المثال:

(أ) عندما ينص سهم ممتاز على التسديد الإجباري من قبل الجهة المصدرة بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد أو يعطي حامله الحق في الطلب من الجهة المصدرة تسديد السهم في تاريخ محدد أو بعده بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد فإن الأداة تتفق مع تعريف الإلتزام المالي.

(ب) الأداة المالية التي تمنح المالك الحق بأن يعيدها للمنشأة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (أداة مطروحة للتداول) تعتبر إلتزاماً مالياً. ويكون هذا حتى عندما تكون المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر محدداً على أساس مؤشر أو بند آخر له إمكانية الزيادة أو النقصان، أو عندما يمنح الشكل القانوني للأداة المطروحة للتداول المالك الحق بالحصة المتبقية للأصل الخاص بالمنشأة المُصدرة. إن وجود خيار للمالك بأن يعيد الأدوات للمنشأة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة المطروحة للتداول تحقق تعريف الإلتزام المالي. على سبيل المثال، فإن صناديق الإستثمار المشتركة غير المحدودة والوحدات الإئتمانية والشراكات وبعض المنشآت التعاونية يمكن أن تمنح أصحاب وحداتها الإستثمارية أو الأعضاء الحق بإسترداد حصصهم في المنشأة المُصدرة في أي وقت مقابل نقد يساوي حصصهم التناسبية في قيمة الأصل الخاص بالمنشأة المُصدرة. من جانب آخر، فإن تصنيف ذلك باعتباره إلتزاماً مالياً لا يلغي استخدام العبارات الوصفية مثل "صافي قيمة الأصل المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية" و"التغير في صافي قيمة الأصل المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية" على واجهة البيانات المالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية مساهم بها (مثل بعض صناديق الإستثمار المشترك والوحدات الإئتمانية، راجع المثال التوضيحي ٧) أو استخدام إفصاحات إضافية تبين إجمالي البنود المؤلفة لحصص الأعضاء مثل الإحتياطيات التي تحقق تعريف حقوق الملكية والأدوات المطروحة للتداول التي لا تحققه (راجع المثال التوضيحي ٨).

١٩ إذا لم يكن للمنشأة حق غير مشروط بتجنب توريد نقد أو أصل مالي آخر لتسوية إلتزام تعاقدي، فإن الإلتزام يحقق تعريف الإلتزام المالي. على سبيل المثال:

(أ) إن القيد القائم على قدرة المنشأة على تحقيق الإلتزام التعاقدي، مثل عدم وجود وسيلة للوصول إلى العملة الأجنبية أو الحاجة للحصول على الموافقة على الدفعات من سلطة تنظيمية، لا يبطل إلتزام المنشأة التعاقدي أو حق المالك التعاقدي بموجب الأداة.

(ب) الإلتزام التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل لحقه بالاسترداد يعدّ التزاما مالياً لأن المنشأة لا تملك الحق غير المشروط بتجنب توريد نقد أو أي أصل مالي آخر.

٢٠ الأداة المالية التي تشكل صراحة إلتزاماً تعاقدياً لتوريد نقد أو أصل مالي آخر يمكن أن تنشأ إلتزاماً بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها. على سبيل المثال:

(أ) يمكن أن تشتمل الأداة المالية على إلتزام غير مالي ينبغي تسويته إذا، وفقط إذا، أخفقت المنشأة في القيام بالتوزيعات أو باستعادة الأداة. إذا استطاعت المنشأة تجنب نقل النقد أو الأصل المالي الآخر فقط من خلال تسوية الإلتزام غير المالي، فإن الأداة المالية تعتبر إلتزاماً مالياً.

(ب) تعتبر الأداة المالية إلتزاماً مالياً إذا بينت أن المنشأة في التسوية ستورد إما:

(١) نقد أو أصل مالي آخر؛ أو

(٢) أسهمها الخاصة والتي حددت قيمتها لتتجاوز بشكل كبير قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

وعلى الرغم من عدم وجود إلتزام تعاقدي صريح على المنشأة بتوريد نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة بديل تسوية الأسهم هي تلك القيمة التي ستقوم المنشأة بتسويتها نقداً. وعلى أي حال، فإن المالك قد ضمن في الجوهر إستلام مبلغ يساوي على الأقل خيار تسوية النقد (راجع الفقرة ٢١).

تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة ١٦ (ب))

٢١ لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية لوحده لأنه قد ينتج عنه إستلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وقد يكون للمنشأة حق أو إلتزام تعاقدي بإستلام أو توريد عدد من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الأخرى المختلفة الخاصة بها بحيث أن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي سيتم تسليمها أو توريدها تساوي مبلغ الحق أو الإلتزام التعاقدي. ويمكن أن يكون مثل هذا الحق أو الإلتزام التعاقدي مقابل مبلغ ثابت أو مبلغ يتقلب جزئيا أو كليا استجابة للتغيرات في متغير آخر غير سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (مثلا، سعر الفائدة أو سعر السلعة أو سعر الأداة المالية). مثالان على ذلك: (أ) عقد لتوريد أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تساوي بالقيمة ١٠٠ وحدة عملة[*] و (ب) عقد لتوريد اكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تساوي بالقيمة ١٠٠ أونصة ذهب. يعتبر مثل هذا العقد إلتزاماً مالياً على المنشأة

[*] في هذا المعيار يتم التعبير عن المبالغ النقدية "بوحدات العملة"

حتى وإن كان عليها أو يمكن لها تسويته عن طريق توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. ولا يعدّ أداة حقوق ملكية لأن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. وتبعاً لذلك، لا يثبت العقد وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع إلتزاماتها.

٢٢ يعتبر العقد الذي تتم تسويته من خلال (إستلام أو) توريد المنشأة لعدد ثابت من أدوت حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر أداة حقوق ملكية. على سبيل المثال، يعتبر خيار الأسهم الصادرة الذي يعطي الطرف المقابل الحق في شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل سعر ثابت أو مقابل المبلغ الأصلي الثابت المصرح بها لسند أداة حقوق ملكية. إن التغيرات في القيمة العادلة للعقد والناشئة من التغيرات في سعر الفائدة في السوق التي لا تؤثر على المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى واجبة الدفع أو التسليم، أو عدد أدوات حقوق الملكية أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم إستلامها أو توريدها عند تسوية العقد لا تحول دون كون العقد أداة حقوق ملكية. ويضاف أي عوض مالي مستلم (مثل العلاوة المستلمة مقابل خيار مكتوب أو ضمانات على الأسهم الخاصة بالمنشأة) مباشرةً إلى حقوق الملكية. ويقتطع أي عوض مالي مدفوع (مثل العلاوة المدفوعة مقابل الخيار الذي تم شراؤه) مباشرةً من حقوق الملكية. ولا يعترف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في البيانات المالية.

٢٣ إن العقد الذي يشمل على إلتزام للمنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر يؤدي إلى نشوء إلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (مثلاً، للقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل، سعر ممارسة الخيار، أو مبلغ إسترداد آخر). وهذه هي الحال حتى لو أن العقد نفسه هو أداة حقوق ملكية. وكمثال على ذلك، إلتزام المنشأة بموجب عقد آجل لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقداً. وعندما يتم الإعتراف بالإلتزام المالي أولياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم إعادة تصنيف قيمته العادلة (القيمة الحالية لمبلغ الإسترداد) من حقوق الملكية. ونتيجة لذلك، يتم قياس الإلتزام المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإذا انتهت مدة العقد دون توريد، يتم إعادة تصنيف المبلغ المسجل للإلتزام المالي في حقوق الملكية. يؤدي إلتزام المنشأة التعاقدي بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها إلى نشوء إلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد حتى لو كان الإلتزام بالشراء مشروطاً بممارسة الطرف المقابل لحق الإسترداد (مثلاً، خيار البيع المكتوب الذي تعطي الطرف المقابل الحق ببيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة إلى المنشأة مقابل سعر ثابت).

٢٤ يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال إستلام أو توريد المنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ متغير من النقد أو أصل مالي آخر أصلاً أو إلتزاماً مالياً. ومثال ذلك، عقد المنشأة بتوريد ١٠٠ من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ من النقد يحتسب ليساوي قيمة ١٠٠ أونصة ذهب.

أحكام التسوية الطارئة

٢٥ قد تقتضي الأداة المالية من المنشأة توريد نقد أو أصل مالي آخر، أو خلافاً لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعلها إلتزاماً مالياً، في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية متقلبة (أو ناتج الظروف غير الثابتة) والتي تكون خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المُصدرة ومالك الأداة، مثل التغيير في مؤشر البورصة أو مؤشر سعر المستهلك أو سعر الفائدة أو متطلبات الضرائب أو إيرادات المنشأة المُصدرة المستقبلية أو صافي الدخل أو نسبة الديون إلى حقوق الملكية. ولا تملك المنشأة المُصدرة لمثل هذه الأداة الحق

غير المشروط بتجنب توريد النقد أو الأصل المالي الآخر (أو خلافا لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعل منها إلتزاما ماليا). ولذلك، فإنها تعدّ إلتزاماً مالياً على المنشأة المُصدرة إلا إذا:

(أ) كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي قد يقتضي التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو غير ذلك بطريقة تجعل منها إلتزاما ماليا) غير قابل للتطبيق؛ أو

(ب) كان يمكن أن يُطلب من المنشأة المُصدرة أن تقوم بتسوية الإلتزام نقداً أو بأصل مالي آخر (أو خلافا لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعل منها إلتزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المنشأة المُصدرة.

خيارات التسوية

٢٦ **عندما تعطي الأداة المالية المشتقة أحد الأطراف خياراً بكيفية تسويتها (مثال أن يكون من الممكن للمنشأة المُصدرة أو المالك اختيار التسوية بصافي النقد أو مبادلة الأسهم بالنقد)، فإنها تعتبر أصلاً أو إلتزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى إعتبارها أداة حقوق ملكية.**

٢٧ ومثال على الأداة المالية المشتقة ذات خيار التسوية والتي تعتبر إلتزاماً مالياً هو خيار الأسهم الذي تستطيع المنشأة المُصدرة أن تقرر تسويته بصافي النقد أو بمبادلة أسهمها بالنقد. وبطريقة مشابهة، فإن بعض عقود شراء أو بيع البند غير المالي مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تكون ضمن نطاق هذا المعيار لأنه يمكن تسويتها إما من خلال توريد البند غير المالي أو صافي النقد أو أداة مالية أخرى (راجع الفقرات ٨- ١٠). وتعتبر مثل هذه العقود أصولاً أو إلتزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (أنظر أيضاً الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٠-٣٥ والأمثلة التوضيحية من٩-١٢)

٢٨ **تقوم المنشأة المُصدرة للأداة المالية غير المشتقة بتقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تشتمل على كل من الإلتزام وعنصر حقوق الملكية. وتصنف مثل هذه العناصر بشكل منفصل على أنها إلتزامات أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٥.**

٢٩ تعترف المنشأة المصدرة بشكل منفصل بالأجزاء المكونة للأداة المالية التي تحدث إلتزاما ماليا رئيسياً على الجهة المصدرة وتمنح اختيارا لحامل الأداة لتحويلها إلى أداة حق ملكية للجهة المصدرة. السند أو الأداة المماثلة التي يمكن لحاملها تحويلها إلى أسهم عادية للجهة المصدرة هي مثال على هذه الأداة، وتشمل هذه الأداة من منظور الجهة المصدرة جزأين مكونين: إلتزاما ماليا (ترتيبا تعاقديا لتسليم نقد أو أصول مالية أخرى) وأداة حق ملكية، (حق اختيار يمنح حامل الأداة الحق لفترة محددة من الوقت في التحويل إلى أسهم عادية للجهة المصدرة)، والأثر الإقتصادي لإصدار هذه الأداة هو أساساً يماثل القيام في نفس الوقت بإصدار أداة دين تسمح بإمكانية إجراء تسوية مبكرة وإصدار كوبونات لشراء أسهم

عادية، أو إصدار أداة دين مع كوبونات شراء أسهم قابلة للفصل، وتبعاً لذلك وفي جميع الحالات تعرض الجهة المصدرة عناصر إلتزام وحق الملكية بشكل منفصل في ميزانيتها العمومية.

٣٠ لا يتم تعديل تصنيف مكونات الإلتزامات وحقوق الملكية لأداة قابلة للتحويل نتيجة للتغير في احتمال أن تتم ممارسة اختيار تحويل حتى وان كان من الممكن أن يظهر الإختيار مفيد إقتصاديا لبعض حملة الأدوات، وحملة الأدوات قد لا يتصرفون دائما في الأسلوب الممكن توقعه لأنه، على سبيل المثال، قد تختلف نتائج الضرائب الناجمة عن التحويل فيما بين حملة الأدوات، وعلاوة على ذلك سيختلف احتمال التحويل من وقت لآخر، ويبقى إلتزام الجهة المصدرة لإجراء دفعات قائما، إلى ان يتم إبطاله من خلال التحويل أو استحقاق الأداة أو عملية أخرى.

٣١ يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع قياس الأصول والإلتزامات المالية. فأدوات حقوق الملكية هي تلك الأدوات التي تثبت الحصص المتبقية لأصول المنشأة بعد اقتطاع جميع إلتزاماتها. ولذلك، عندما يتم تخصيص المبلغ الأولي المسجل لأداة مالية مركبة إلى حقوق ملكيتها و عناصر إلتزامها، فإنه يتم تحديد المبلغ المتبقي على أنه عنصر حقوق الملكية بعد اقتطاع المبلغ المحدد من عنصر حقوق الملكية بشكل منفصل من القيمة العادلة للأداة ككل. ويتم شمل قيمة أي ميزات مشتقة (مثل خيار الشراء) المتضمنة في الأداة المالية المركبة عدا عنصر حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق الملكية) في عنصر الإلتزام. يكون مجموع المبالغ المسجلة المخصصة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية عند الإعتراف الأولي مساوياً دائماً للقيمة العادلة التي تعود للأداة ككل. ولا ينشأ أي ربح أو خسارة من الإعتراف بشكل أولي بعناصر الأدوات بشكل منفصل.

٣٢ بموجب الأسلوب الموصوف في الفقرة ٣١، تحدد الجهة المصدرة للسند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أولا المبلغ المرحل للإلتزامات المالية وذلك بخصم الدفعات المستقبلية للفائدة والمبلغ الأصلي بسعر الفائدة السائد في السوق لالتزام مماثل ليس له مكون حق ملكية مرتبط به، ويمكن عندئذ تحديد المبلغ المرحل لأداة حق الملكية الممثلة بخيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية وذلك بخصم المبلغ المرحل للإلتزامات المالية من مبلغ الأداة المركبة ككل.

أسهم الخزينة (أنظر أيضا الفقرة "تطبيق ٣٦")

٣٣ إذا أعادت منشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، فيتم اقتطاع تلك الأدوات (أسهم الخزينة) من حقوق الملكية. ولا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الربح أو الخسارة عند شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ويمكن شراء أسهم الخزينة هذه والاحتفاظ بها من قبل المنشأة أو الأعضاء الآخرين في المجموعة الموحدة. ويتم الإعتراف بالتعويض المدفوع أو المستلم مباشرة في حقوق الملكية.

٣٤ يتم الإفصاح عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ به بشكل منفصل إما على واجهة الميزانية العمومية أو في الملاحظات، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*. وتقدم المنشأة الإفصاح وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ *" الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"* إذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من الأطراف المعنية.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب (أنظر أيضاً الفقرة ٣٧ تطبيق)

٣٥ تدرج الفوائد، وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو جزء منها تم تصنيفها كالتزام مالي في بيان الدخل كمصروف أو إيراد. إن التوزيعات لحاملي الأدوات المالية المصنفة كأداة ملكية يجب قيدها من قبل المصدر على حقوق الملكية مباشرة. صافي من أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة. تحاسب تكاليف المعاملة لمعاملة حقوق الملكية، عدا تكاليف إصدار أداة حقوق الملكية الناتجة مباشرة عن شراء مؤسسات الأعمال (والتي تحاسب بموجب معيار التقرير ٣)، على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، صافي من أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة.

٣٦ إن تصنيف الأداة المالية في الميزانية العمومية يحدد فيما إذا كان يجب تصنيف الفوائد، وأرباح الأسهم، والخسائر والمكاسب المتعلقة بتلك الأداة كمصروف أو إيراد وإدراجها في بيان الدخل، تبعا لذلك تصنف كمصاريف دفعات الأرباح لأسهم تم تصنيفها كالتزام بنفس الطريقة مثل الفائدة على السندات وإدراجها في بيان الدخل. وبالمثل فان المكاسب والخسائر المتعلقة بإستردادات أو إعادات تمويل أدوات معينة مصنفة كالتزامات يجري إدراجها في بيان الدخل بينما يتم بيان الإستردادات أو إعادة التمويل للأدوات المصنفة كحقوق ملكية للمصدر كتغير في حقوق الملكية. التغير في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية لا يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.

٣٧ تتكبد المنشأة عادةً تكاليف مختلفة عند إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. وقد تشمل تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبيين وغيرهم من المستشارين المهنيين وتكاليف الطباعة ورسوم الطوابع. وتحاسب تكاليف المعاملة لمعاملة حقوق الملكية على أنها اقتطاع من حقوق الملكية (صافي أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة) بالمقدار الذي تعتبر فيه تكاليف متزايدة ناتجة مباشرة عن معاملة حقوق الملكية التي خلافاً لذلك كان سيتم تجنبها. ويتم الإعتراف بتكاليف معاملة حقوق الملكية المتخلى عنها على أنها مصاريف.

٣٨ يتم تخصيص تكاليف المعاملات المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية الخاصة بالأداة بالتناسب مع تخصيص العوائد. ويتم تخصيص تكاليف المعاملات المرتبطة بشكل مشترك بأكثر من معاملة واحدة (مثلاً، تكاليف العروض المشتركة لبعض الأسهم والإدراج في سوق البورصة للأسهم الأخرى) لتلك المعاملات باستخدام أساس تخصيص منطقي ومتسق مع المعاملات المشابهة.

٣٩ يتم الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ تكاليف المعاملة الذي يتم محاسبته كاقتطاع من حقوق الملكية في الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*". ويتم تضمين المبلغ ذي العلاقة لضرائب الدخل المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية في إجمالي مبلغ ضريبة الدخل الحالية والمؤجلة المحملة أو المقيدة على حقوق الملكية المفصح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*".

٤٠ يمكن عرض أرباح الأسهم المصنفة كمصروف في بيان الدخل إما ضمن الفائدة على الإلتزامات الأخرى أو في بند منفصل. إن الإفصاح عن الفائدة وأرباح الأسهم خاضع لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٠ "*الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة*". في بعض الظروف، ونظراً للفروقات الكبيرة بين الفائدة وأرباح الأسهم

فيما يتعلق ببعض الأمور مثل خصم الضريبة فان من المرغوب فيه الإفصاح عنها بشكل منفصل ضمن بيان الدخل، أما الإفصاح عن مبالغ الضرائب فيتم تبعا لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*".

٤١ يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات في المبلغ المسجل للإلتزام المالي على أنها دخل أو مصاريف في الربح أو الخسارة حتى عندما ترتبط بأداة تتضمن حقاً بالحصة المتبقية في أصول المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (راجع الفقرة ١٨ (ب)). تعرض المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ أي ربح أو خسارة ينتجان عن إعادة قياس مثل هذه الأداة بشكل منفصل على واجهة بيان الدخل عندما تكون ذات صلة في شرح أداء المنشأة.

المقاصة بين أصل مالي وإلتزام مالي

(أنظر أيضاً الفقرات في التطبيقات الإرشادية من ٣٨-٣٩)

٤٢ يجب إجراء مقاصة بين الأصل والإلتزام المالي وإظهار صافي المبلغ في الميزانية العمومية عندما:

(أ) يكون للمشروع حق قابل للتنفيذ قانونيا لإجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها ؛ و

(ب) ينوي المشروع إما التسديد على أساس صافي المبلغ أو تحقيق الأصول وتسديد الإلتزامات في نفس الوقت.

عند محاسبة نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإعتراف، لا تقوم المنشأة بمعادلة الأصل المنقول والإلتزام المرتبط .أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٣٦).

٤٣ يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية على أساس صافي المبلغ عندما يعكس ذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمشروع من تسديد أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. وعندما يكون للمشروع الحق في إستلام أو دفع مبلغ صافي منفرد وينوي القيام بذلك فان لها من ناحية فعلية أصلا ماليا منفردا أو إلتزاما منفردا فقط. في ظروف أخرى يتم عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضهما بما يتناسب مع خواصهما كمصادر أو إلتزامات للمشروع.

٤٤ إن المقاصة بين أصل مالي معترف به وإلتزام مالي معترف به وعرض صافي القيمة يختلف عن التوقف عن الإعتراف بموجود مالي أو إلتزام مالي، وبينما لا تخلق المقاصة تحقيقا للكسب أو الخسارة فان التوقف عن الإعتراف بأداة مالية لا ينجم عنه فقط إزالة البند المعترف به سابقا من الميزانية العمومية ولكن يمكن أن ينجم عنه كذلك الإعتراف بربح أو خسارة.

٤٥ إن حق المقاصة هو حق قانوني للمدين، سواء عن طريق العقد أو خلاف ذلك، لتسوية أو خلافا لذلك إزالة مبلغ بكامله أو جزءا منه مستحق للدائن وذلك بخصم المبالغ المستحقة من الدائن من ذلك المبلغ، وفي الحالات غير الإعتيادية من الممكن أن يكون للمدين الحق الشرعي بخصم مبلغ مستحق على طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن شريطة وجود اتفاقية بين الأطراف الثلاثة ترسي بشكل واضح حق المدين في المقاصة، وحيث أن حق المقاصة حق قانوني فان الشروط التي تدعم هذا الحق قد تختلف من سلطة قانونية إلى أخرى، ويجب بذل العناية لتحديد أية قوانين تنطبق على العلاقات بين الأطراف.

٤٦ إن وجود حق يمكن تنفيذه لإجراء مقاصة لأصل مالي وإلتزام مالي يؤثر على الحقوق والإلتزامات المرتبطة مع أصل مالي وإلتزام مالي وقد يؤثر إلى حد كبير على تعرض المشروع لمخاطرة الإئتمان

والسيولة، على أن وجود هذا الحق في حد ذاته ليس أساسا كافيا للمقاصة، وفي غياب النية لممارسة الحق أو التسديد في نفس الوقت فان مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع لا يتأثران، وعندما ينوي المشروع ممارسة هذا الحق أو إجراء تسديد في نفس الوقت فان عرض الأصول والإلتزامات على أساس صافي المبلغ يعكس بشكل مناسب أكثر مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وكذلك المخاطر التي تتعرض لها هذه التدفقات النقدية. إن نية طرف واحد أو كلا الطرفين إجراء التسديد على أساس صافي المبالغ بدون الحق القانوني لإجراء ذلك ليس كافيا لتبرير المقاصة حيث أن الحقوق والإلتزامات المرتبطة مع الأصول المالية والإلتزامات المالية المنفردة تبقى بدون تغيير.

٤٧ قد تتأثر نوايا المشروع فيما يتعلق بتسديد أصول والتزامات معينة بممارسات العمل الإعتيادية، ومتطلبات الأسواق المالية والظروف الأخرى التي قد تحد من القدرة على إجراء تسديد صافي أو تسديد في نفس الوقت، وعندما يكون للمشروع حق مقاصة ولكن لا ينوي إجراء تسديد صافي أو تحقيق الأصول وتسديد الإلتزامات في نفس الوقت فان اثر هذا الحق على تعرض المشروع لمخاطرة الإئتمان يتم الإفصاح عنه بموجب الفقرة ٧٦.

٤٨ قد يحدث التسديد في نفس الوقت لأداتين ماليتين مثلا من خلال عمل بيت مقاصة في سوق مالي منظم أو مبادلة وجها لوجه، وفي هذه الظروف تكون التدفقات النقدية فعليا مساوية لمبلغ صافي منفرد ولا يوجد تعرض لمخاطرة الإئتمان أو السيولة، وفي ظروف أخرى يمكن للمشروع أن يجري تسديد لأداتين باستلام ودفع مبالغ منفصلة، وتصبح بذلك معرضة لمخاطرة الإئتمان لمبلغ الأصل بكامله أو لمخاطرة السيولة لمبلغ الإلتزام بكامله، وهذه التعرضات للمخاطرة قد تكون كبيرة بالرغم من أنها لفترة قصيرة، وتبعا لذلك يعتبر تحقيق الأصول المالية وتسديد الإلتزامات المالية أنهما تما في نفس الوقت فقط عندما تحدث هاتان العمليتان في نفس اللحظة.

٤٩ بشكل عام لا يتم تحقق الشروط الواردة في الفقرة ٤٢ ويكون إجراء المقاصة عادة غير مناسب عندما:

(أ) يتم استخدام عدة أدوات مالية مختلفة لتضاهي ملامح أداة مالية منفردة (أي الأداة المركبة Synthetic instrument)؛

(ب) تنجم الأصول المالية والإلتزامات المالية من الأدوات المالية التي لها نفس التعرض الرئيسي للمخاطرة (على سبيل المثال الأصول والإلتزامات ضمن محفظة عقود آجلة أو أدوات مشتقة أخرى)، إلا أنها تتعلق بأطراف مقابلة مختلفة؛

(ج) الأصول المالية أو الأخرى المرهونة كضمان لإلتزامات مالية بدون حق الرجوع؛

(د) الأصول المالية التي تم وضعها جانبا كأمانة من قبل المدين بغرض سداد الإلتزامات دون أن يتوفر قبول الدائن لاستخدام هذه الأصول في تسديد الإلتزام (مثل إنشاء صندوق لتجميع الأموال وفوائدها بغرض الوفاء بدين معين Sinking fund arrangement)؛ أو

(هـ) إلتزامات وقعت نتيجة لأحداث نتج عنها خسائر من المتوقع إستردادها من طرف ثالث بموجب مطالبة تحت وثيقة تأمين.

٥٠ إن المشروع الذي يقوم بعدة معاملات أدوات مالية مع طرف واحد قد يدخل في "اتفاقية تصفية شاملة" master netting arrangement مع ذلك الطرف. وتنص مثل هذه الإتفاقية على إجراء تسديد صافي واحد لكل الأدوات المالية المغطاة بتلك الإتفاقية في حالة التقصير أو إلغاء في أي واحد من العقود. ويتم استخدام هذه الترتيبات من قبل المؤسسات المالية عادة لتوفير حماية ضد الخسارة في حالة الإفلاس أو نتيجة أحداث أخرى ينتج عنها عدم قدرة الطرف المقابل على الوفاء بالإلتزامات. إن اتفاقيات التسديد الشاملة تخلق عموما حق مقاصة يصبح قابلا للتنفيذ ويؤثر على تحقق أو تسديد الأصول والإلتزامات المالية الإفرادية فقط بعد حدوث حالة تقصير معينة أو في حالات أخرى لا يتوقع ظهورها في ظروف العمل الإعتيادية. إن اتفاقية التسديد الشاملة لا توفر أساساً لإجراء المقاصة إلا إذا تم تحقيق كلا الشرطين الواردين في الفقرة ٤٢. وعندما لا يتم إجراء مقاصة بين الأصول والإلتزامات المالية الخاضعة لاتفاقية التسوية الشاملة فانه يجب الإفصاح عن تأثير الإتفاقية على التعرض لمخاطرة الإئتمان وفقاً للفقرة ٧٦ .

الإفصاح

٥١ إن الهدف من الإفصاحات المطلوبة وفقا لهذا المعيار هو توفير معلومات من شأنها تحسين فهم أهمية الأدوات المالية ضمن الميزانية العمومية وخارجها للمركز المالي للمشروع وأداءه وتدفقاته النقدية والمساعدة في تقدير مبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأدوات المالية.

٥٢ قد ينتج عن معاملات الأدوات المالية أن يتحمل المشروع أو ينقل لطرف آخر واحدا أو أكثر من المخاطر المالية المبينة أدناه. إن الإفصاحات المطلوبة توفر معلومات تساعد مستخدمي البيانات المالية في تقدير مدى المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها.

(أ) مخاطر السوق وتشمل ثلاثة أنواع من المخاطر:

(١) *مخاطرة العملة*– عبارة عن مخاطرة تقلب قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات في أسعار تبادل العملات الأجنبية.

(٢) *مخاطرة معدل الفائدة*– عبارة عن مخاطرة تقلب قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات في معدلات الفائدة في السوق.

(٣) *مخاطرة السعر*– عبارة عن مخاطرة تقلب قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات في أسعار السوق سواء كان سبب التغيرات عوامل خاصة بورقة مالية معينة أو الجهة المصدرة لها أو عوامل تؤثر على كافة الأوراق المالية المتداولة في السوق.

إن مصطلح "مخاطرة السعر" يشتمل ليس على احتمال الخسارة فقط بل على احتمال الربح أيضا.

(ب) *مخاطرة الإئتمان* – عبارة عن مخاطرة أن يخفق أحد أطراف الأداة المالية في الوفاء بالتزاماته مسببا بذلك خسارة مالية للطرف الآخر.

(ج) *مخاطرة السيولة* – (ويشار إليها أيضا بمخاطرة التمويل) عبارة عن مخاطرة أن يتعرض المشروع إلى صعوبات في الحصول على الأموال اللازمة لمقابلة الإلتزامات المرتبطة بالأدوات المالية، وقد تنتج مخاطرة السيولة من عدم القدرة على بيع أصل مالي بسرعة بسعر مقارب لقيمته العادلة.

(د) *مخاطرة التدفق النقدي* – عبارة عن مخاطرة تقلب مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بأداة مالية نقدية. فمثلا، في حالة أداة دين ذات معدل فائدة عائم، ينتج عن هذه التقلبات تغير في معدل الفائدة الفعلي للأداة المالية، عادة دون حدوث تغير مقابل في القيمة العادلة.

صيغة وموقع وأصناف الأدوات المالية

٥٣ لا يفرض هذا المعيار صيغة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها أو موقعها ضمن البيانات المالية. فطالما أن المعلومات المطلوبة مبينة على واجهة البيانات المالية، فإنه من غير الضروري إعادتها في الملاحظات. وقد تتضمن الإفصاحات مجموعة من الأوصاف السردية والبيانات المحددة، بما يتناسب مع طبيعة الأدوات وأهميتها النسبية بالنسبة للمنشأة.

٥٤ يتطلب تحديد مستوى التفاصيل التي سيتم الإفصاح عنها حول أدوات مالية محددة استخدام الحكمة مع الأخذ بعين الإعتبار الأهمية النسبية لتلك الأدوات. ومن الضروري تحقيق توازن بين البيانات المالية التي تثقل الكاهل ذات التفاصيل الزائدة التي قد لا تفيد مستخدمي البيانات المالية والمعلومات الهامة غير الواضحة نتيجة للكثير من التجميع. فعلى سبيل المثال، عندما تكون المنشأة طرفاً في عدد كبير من الأدوات المالية ذات الخصائص المتشابهة ودون وجود أي عقد ذي أهمية بمفرده، فمن الملائم تقديم ملخص وفقاً لأصناف الأدوات. ومن ناحية أخرى، فإن المعلومات حول الأداة المنفردة قد تكون ذات أهمية، مثلاً، عندما تشكل عنصراً جوهرياً في هيكل رأس مال المنشأة.

٥٥ تقوم إدارة المنشأة بتصنيف الأدوات المالية في أصناف ملائمة لطبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها، مع الأخذ بعين الإعتبار أموراً مثل خصائص الأدوات وأساس القياس التي تم تطبيقها. وعموماً، تميز الأصناف بين البنود التي تم قياسها بالتكلفة أو التكلفة المطفأة وبين البنود التي تم قياسها بالقيمة العادلة. ويتم تقديم معلومات كافية تسمح بمطابقة بنود السطر ذات الصلة على الميزانية العمومية. وعندما تكون المنشأة طرفاً في بيانات مالية ليست ضمن نطاق هذا المعيار، فإن تلك الأدوات تؤلف صنفاً أو أصنافاً من الأصول أو الإلتزامات المالية منفصلة عن تلك المشمولة في نطاق هذا المعيار. ويتم التعامل مع الإفصاحات حول هذه الأدوات المالية من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إدارة مخاطر السياسات، ونشاطات التحوط

٥٦ **يجب على المشروع أن يصف المخاطر المالية المتعلقة بالأهداف والسياسات الإدارية المتضمنة في سياستها للتحوط في معاملاتها المالية لكل شكل معين من العمليات المتنبأ به لتحوط المحاسبة المستخدم.**

٥٧ بالإضافة إلى تقديم معلومات محددة حول أرصدة ومعاملات معينة مرتبطة بالأدوات المالية، تقدم المنشأة نقاشاً حول الحد الذي تستخدم فيه الأدوات المالية والمخاطر المرافقة وأهداف العمل التي يتم تنفيذها. وتشمل مناقشة سياسات الإدارة للسيطرة على المخاطر المرافقة للأدوات المالية سياسات حول مواضيع مثل تحوط التعرض للمخاطر وتجنب تركيز المخاطر غير الملائمة ومتطلبات الضمان الإضافي لتقليل مخاطر الإئتمان. ويوفر مثل هذا النقاش منظوراً إضافياً هاماً ومستقلا عن الأدوات المحددة المحتفظ بها أو المتداولة في وقت معين.

٥٨ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي بشكل منفصل بالنسبة لتحوطات القيمة العادلة المحددة والتدفق النقدي وصافي الإستثمارات في عملية أجنبية (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩):

(أ) وصف التحوط؛

(ب) وصف للأدوات المالية المحددة كأدوات تحوط وقيمها العادلة في تاريخ الميزانية العمومية؛

(ج) طبيعة المخاطر التي يتم التحوط لها؛ و

(د) بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي، فإن الفترات التي يتوقع أن تحدث فيها التدفقات النقدي وعندما يتوقع أن تدخل في تحديد الربح والخسارة ووصف لأي معاملة تنبؤ تم فيها استخدام محاسبة التحوط سابقاً ولكن لا يتوقع حدوثها مجدداً.

٥٩ عندما تم الإعتراف بالخسارة أو الربح في أداة التحوط في تحوط التدفق النقدي مباشرةً في حقوق الملكية، من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية، فعلى المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) المبلغ الذي تم الإعتراف به في حقوق الملكية أثناء الفترة؛

(ب) المبلغ الذي تم إلغاؤه من حقوق الملكية وضمه إلى الربح والخسارة في الفترة؛ و

(ج) المبلغ الذي تم إلغاؤه من حقوق الملكية أثناء الفترة وضمه في القياس الأولي لتكلفة الشراء أو إلى مبلغ مسجل آخر لأصل أو إلتزام غير مالي في معاملة تنبؤ محوّطة ذات احتمالية عالية.

الشروط والأحكام والسياسات المحاسبية

٦٠ يجب أن يفصح المشروع عن الآتي لكل صنف من الأصول المالية والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية سواء كان معترف بها أو غير معترف بها:

(أ) معلومات حول مدى وطبيعة الأدوات المالية بما في ذلك الشروط والأحكام ذات الأهمية التي قد تؤثر على مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة التيقن منها ؛ و

(ب) السياسات والأساليب المحاسبية المستخدمة بما في ذلك معيار الإعتراف وأساس القياس المستخدم.

٦١ كجزء من الإفصاح عن سياسات المنشأة المحاسبية، تفصح المنشأة، لكل فئة من الأصول المالية، عما إذا كان قد تم محاسبة مشتريات ومبيعات الطريقة العادية للأصول المالية في تاريخ التداول أو في تاريخ التسوية (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٣٨).

٦٢ تعتبر الشروط والأحكام التعاقدية في الأداة المالية عاملا هاما يؤثر على مبلغ وتوقيت ودرجة التيقن من التدفقات النقدية المستقبلية المستلمة والمدفوعة من قبل أطراف الأداة. وعندما تكون الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها هامة سواء بمفردها أو كفئة بالنسبة للوضع المالي الحالي للمشروع أو نتائجها المستقبلية فانه يجب الإفصاح عن شروطها وأحكامها. وإذا لم يوجد أداة واحدة ذات أهمية خاصة بالنسبة للتدفقات النقدية لمشروع معين فإنه يتم وصف الخصائص الأساسية للأدوات بالإشارة إلى مجموعات مناسبة من الأدوات المشابهة.

٦٣ عندمـــا تكون الأدوات المالية المصــــدرة أو المملوكة من قبل مشروع سواء بشكل إفرادي أو كفئة تخلق انكشافا هاما محتملا للمخاطر المبينة في الفقرة ٥٢، فان الشروط والأحكام التي قد يطلب الإفصاح عنها هي:

(أ) القيمة الأساسية أو الإسمية أو المقررة أو قيمة أخرى شبيهة والتي قد تكون لبعض الأدوات المشتقة مثل تبادلات أسعار الفائدة هي القيمة (يشار إليها بالقيمة المفترضة) التي تبنى على أساسها الدفعات المستقبلية؛

(ب) تاريخ الإستحقاق، الإنتهاء أو التنفيذ؛

(ج) خيارات التسديد المبكر المتوفرة لأي طرف للأداة بما في ذلك الفترة أو التاريخ اللذان قد يتم فيهما استخدام الخيارات وسعر التنفيذ أو مدى الأسعار؛

(د) الخيارات لدى أي طرف للأداة لتحويلها إلى أو استبدالها بأداة مالية أخرى أو أصل أو إلتزام آخر بما في ذلك الفترة أو التاريخ التي من الممكن فيها تنفيذ الخيارات ومعدلات التحويل أو التبادل؛

(هـ) مبلغ وتوقيت جدول التدفقات النقدية المستلمة أو المدفوعة للقيمة الأساسية للأداة بما في ذلك أقساط السداد ومتطلبات صناديق السداد أو متطلبات مشابهة؛

(و) معدل أو مبلغ الفائدة المنصوص عليه، والأرباح أو أي عائد دوري على المبلغ الأساسي وتوقيت الدفعات؛

(ز) الضمان المحتفظ به في حالة أصل مالي أو الضمان المقدم في حالة إلتزام مالي؛

(ح) في حالة الأداة المالية التي يتم بموجبها تخصيص التدفق النقدي في العملة بغير العملة المستخدمة، العملة المطلوبة للدفع والقبض؛

(ط) في حالة الأداة المالية التي تنص على إمكانية التبادل، المادة الموصوفة في البنود (أ)-(ح) يتم توفير المعلومات المبينة في البنود من أ إلى ح بالنسبة للأداة التي سيتم امتلاكها في التبادل؛ و

(ي) أية شروط للأداة أو اتفاقية متعلقة بها والتي إذا تم مخالفتها ستغير بشكل كبير أي من الشروط الأخرى (مثلا، حد أقصى لنسبة الدين إلى حقوق الملكية في اتفاقية السندات والتي إذا تم مخالفتها ستؤدي إلى استحقاق كامل المبلغ الأساسي للسند فوراً).

٦٤ عند وجود اختلاف بين طريقة عرض الأداة المالية في الميزانية العمومية وشكلها القانوني، فان من المرغوب به أن يوضح المشروع في إيضاحات القوائم المالية طبيعة الأداة المالية.

٦٥ تزداد فائدة المعلومات حول مدى وطبيعة الأدوات المالية عند إظهار أية علاقات بين الأدوات المفردة والتي قد تؤثر على مبلغ وتوقيت ودرجة التيقن من التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع، فمثلا من المهم الإفصاح عن علاقات التحوط والتي قد توجد عندما يمتلك المشروع إستثماراً في أسهم قام بشراء خيار بيع لها. وبالمثل من المهم الإفصاح عن العلاقات بين مكونات "الأدوات المركبة" مثل الدين ذو الفائدة الثابتة الذي تم إيجاده بالإقتراض بسعر عائم وثم الدخول في عقد تبادل لسعر الفائدة العائم مقابل سعر الفائدة الثابت. في كل حالة يعرض المشروع الأصول والإلتزامات المالية في الميزانية العمومية وفقا لطبيعة كل منها أما بصورة منفردة أو ضمن فئة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تنتمي إليها. إن المدى الذي تم به تغيير الانكشاف للمخاطرة بسبب العلاقات بين الأصول والإلتزامات قد يكون واضحا لمستخدمي البيانات المالية من المعلومات المماثلة للنوع المبين في الفقرة ٤٩ ولكن في بعض الحالات تكون الإفصاحات الإضافية ضرورية.

٦٦ وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*، يوفر المشروع إفصاحات واضحة ودقيقة عن كافة السياسات المحاسبية الهامة بما في ذلك كلا من السياسات العامة المستخدمة وطرق تطبيق تلك السياسات على المعاملات والحالات الهامة الناجمة عن أنشطة المشروع. بالنسبة للأدوات المالية تتضمن هذه الإفصاحات ما يلي:

(أ) المقياس المطبق في تحديد متى يتم الإعتراف بأصل أو إلتزام مالي في الميزانية العمومية ومتى يتم التوقف عن الإعتراف به؛

(ب) أساس القياس المطبق على الأصول والإلتزامات المالية عند الإعتراف المبدئي بها ولاحقا لذلك؛ و

(ج) الأساس المستخدم في الإعتراف والقياس للإيرادات والمصاريف الناجمة عن الأصول والإلتزامات المالية.

مخاطرة معدل الفائدة

٦٧ لكل فئة من الأصول المالية والإلتزامات المالية، المعترف بها وغير المعترف بها، يجب على المشروع أن يفصح عن معلومات حول تعرضه لمخاطرة معدل الفائدة، بما في ذلك ما يلي:

(أ) تواريخ إعادة التسعير التعاقدية أو تواريخ الإستحقاق أيهما أقرب؛ و

(ب) أسعار الفائدة الفعلية (عندما ينطبق ذلك).

٦٨ يوفر المشروع معلومات حول تعرضه لتأثيرات التغيرات المستقبلية في مستويات معدلات الفائدة السائدة. إن التغيرات في معدلات الفائدة في السوق لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية المحددة تعاقديا والمتعلقة ببعض الأصول المالية والإلتزامات المالية (مخاطرة سعر فائدة التدفق النقدي) والقيمة العادلة لأصول أخرى (القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة).

٦٩ تشير المعلومات حول تواريخ الإستحقاق، أو تواريخ إعادة التسعير عندما تكون اقرب، إلى طول الفترة التي تكون معدلات الفائدة خلالها ثابتة، كما أن المعلومات حول معدلات الفائدة الفعلية تشير إلى المستويات المثبتة عندها. إن الإفصاح عن هذه المعلومات يوفر لمستخدمي البيانات المالية أساسا لتقييم مخاطرة سعر معدل الفائدة الذي يتعرض له المشروع وتبعاً لذلك الربح أو الخسارة المحتملة. بالنسبة للأدوات التي يعاد تسعيرها بسعر فائدة السوق قبل الإستحقاق فإن الإفصاح عن الفترة حتى إعادة التسعير القادمة أكثر أهمية من الإفصاح عن الفترة حتى الإستحقاق.

٧٠ لتكملة المعلومات حول تواريخ إعادة التسعير التعاقدية وتواريخ الإستحقاق فقد يختار المشروع الإفصاح عن معلومات حول تواريخ إعادة التسعير أو الإستحقاق المتوقعة وذلك عندما تختلف هذه التواريخ بصورة كبيرة عن التواريخ التعاقدية. وقد يكون لهذه المعلومات أهمية خاصة عندما، مثلا، تكون المنشأة قادرة على التنبؤ، بدرجة معقولة من الثقة، بمبلغ قروض رهن ذات معدل ثابت سيتم سدادها قبل الإستحقاق وتستخدم هذه القوائم كأساس لإدارة تعرضها لمخاطرة معدل الفائدة. تشتمل المعلومات الإضافية على إيضاحات حول حقيقة أنها مبنية على توقعات الإدارة لأحداث مستقبلية وتشرح الفرضيات الموضوعة حول تواريخ إعادة التسعير أو تواريخ الإستحقاق ووجه الاختلاف بين هذه الإفتراضات والتواريخ التعاقدية.

٧١ يبين المشروع الأصول والإلتزامات المالية التي تكون:

(أ) معرضة لمخاطرة سعر معدل الفائدة مثل الأصول المالية والإلتزامات المالية النقدية ذات معدل فائدة ثابت؛

(ب) معرضة لمخاطرة التدفق النقدي لمعدل الفائدة مثل الأصول المالية والإلتزامات المالية النقدية ذات سعر فائدة عائم يتم تعديله كلما تغيرت معدلات السوق؛ و

(ج) غير معرضة لمخاطرة معدل الفائدة مثل بعض الإستثمارات في الأوراق المالية لحقوق الملكية.

٧٢ تنطبق المتطلبات في الفقرة ٦٧(ب) على السندات والكمبيالات والأدوات المالية الأخرى الشبيهة والتي تنطوي على دفعات مستقبلية تخلق عائدا إلى حاملها وتكلفة لمصدرها بحيث تعكس القيمة الزمنية للنقود. إلا أن هذه المتطلبات لا تنطبق على الأدوات المالية مثل الأدوات غير النقدية والأدوات المشتقة التي لا تحمل معدل فائدة فعلي قابل للتحديد. مثلا، بينما تتعرض أدوات مالية مثل مشتقات أسعار الفائدة، (بما في ذلك عقود التبادل واتفاقيات المعدلات الآجلة والخيارات)، إلى مخاطرة السعر أو مخاطرة التدفق النقدي نتيجة التغيرات في معدلات الفائدة في السوق فان الإفصاح عن معدل الفائدة الفعلي ليس له أهمية. إلا أنه عند تقديم معلومات حول معدل الفائدة الفعلي فان المنشأة تفصح عن التأثير على مخاطرة معدل الفائدة لمعاملات التحوط أو "التحويل" مثل تبادلات أسعار الفائدة.

٧٣ قد يبقى المشروع معرض لمخاطر معدل الفائدة المرتبطة بأصول مالية أزيلت من الميزانية العمومية نتيجة لعمليات لا يتم بموجبها الإعتراف بأي أصل أو إلتزام مالي في الميزانية العمومية، في مثل هذه الأحوال، يفصح المشروع عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ومدى تعرضها للمخاطر. كمثال على ذلك تعهد المشروع بإقراض الأموال بسعر فائدة ثابت. يشتمل الإفصاح عادة على المبلغ الأساسي، ومعدل الفائدة، والفترة حتى استحقاق المبلغ المراد إقراضه والشروط الهامة للعملية التي ينجم عنها التعرض للمخاطرة.

٧٤ إن طبيعة عمل المشروع ومدى نشاطه في الأدوات المالية ستحدد فيما إذا سيتم تقديم المعلومات حول مخاطرة معدل الفائدة على شكل سرد أو جداول أو باستخدام مزيج من الأسلوبين. عندما يكون لدى المشروع عدد كبير من الأدوات المالية المعرضة لمخاطر التدفق النقدي أو سعر معدل الفائدة فيمكنها تطبيق واحد أو أكثر من الأساليب التالية في عرض المعلومات:

(أ) يمكن عرض القيمة المرحلة للأدوات المالية المعرضة لمخاطر سعر معدل الفائدة في شكل جدول مصنف وفقاً لتلك التي تم التعاقد على استحقاقها أو سيتم إعادة تسعيرها في فترات لاحقة بعد تاريخ الميزانية العمومية:

(١) في خلال سنة واحدة أو أقل؛

(٢) في خلال سنة من تاريخ الميزانية العمومية وبما لا يزيد عن سنتين ؛

(٣) في خلال سنتين من تاريخ الميزانية العمومية وبما لا يزيد عن ثلاثة سنوات؛

(٤) في خلال ثلاثة سنوات من تاريخ الميزانية العمومية وبما لا يزيد عن أربعة سنوات؛

(٥) في خلال أربعة سنوات من تاريخ الميزانية العمومية وبما لا يزيد عن خمسة سنوات؛ و

(٦) بما يزيد عن خمسة سنوات من تاريخ الميزانية العمومية.

(ب) عندما يتأثر أداء المشروع بشكل كبير بمستوى تعرضه لمخاطر سعر معدل الفائدة أو التغيرات في ذلك التعرض فان المعلومات التفصيلية الإضافية تكون مرغوبة. إن مشروع ما كبنك مثلا قد يفصح على سبيل المثال عن مجموعات منفصلة للمبالغ المرحلة للأدوات المالية المتعاقد على استحقاقها أو التي سيتم إعادة تسعيرها:

(١) خلال شهر أول أقل بعد تاريخ الميزانية العمومية؛

(٢) أكثر من شهر وأقل من ثلاثة شهور بعد تاريخ الميزانية؛ و

(٣) أكثر من ثلاثة شهور وأقل من ١٢ شهر بعد تاريخ الميزانية العمومية.

(ج) وبالمثل يمكن أن يبين المشروع تعرضه لمخاطرة التدفق النقدي لمعدلات الفائدة من خلال جدول يوضح إجمالي المبالغ المرحلة لمجموعات من الأصول والإلتزامات المالية ذات المعدلات العائمة والتي ستستحق في خلال مختلف الفترات الزمنية المستقبلية.

(د) يمكن الإفصاح عن معلومات حول معدلات الفائدة لكل أداة مالية بصورة منفصلة أو عرض متوسط مرجح للمعدلات أو مدى من المعدلات لكل فئة من فئات الأدوات المالية. تقوم المنشأة بتجميع الأدوات المالية بعملات مختلفة أو التي تختلف كثيرا في مخاطر الإئتمان إلى فئات منفصلة عندما ينتج عن هذه العوامل أدوات مالية ذات معدلات فائدة فعلية مختلفة كثيراً.

٧٥ في بعض الحالات قد يكون المشروع قادر على توفير معلومات مفيدة عن تعرضه لمخاطر معدلات الفائدة من خلال بيان تأثير تغيرات افتراضية في المستويات السائدة لأسعار الفائدة في السوق على القيم العادلة للأدوات المالية والأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية. إن مثل هذه المعلومات عن حساسية أسعار الفائدة قد تكون مبنية على أساس تغير افتراضي بمقدار ١% في معدلات الفائدة في السوق وقعت في تاريخ الميزانية العمومية. إن تأثيرات التغير في معدلات الفائدة يتضمن تغيرات في إيراد ومصاريف الفوائد المتعلقة بأدوات مالية ذات معدل عائم وأرباح وخسائر ناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة للأدوات المالية ذات المعدل الثابت. إن عرض حساسية أسعار الفائدة يمكن قصره على التأثيرات المباشرة لتغير معدل الفائدة على أدوات مالية ذات معدل فائدة مملوكة في تاريخ الميزانية العمومية حيث أن التأثيرات غير المباشرة لتغير المعدل على الأسواق المالية والمشاريع المنفصلة لا يمكن عادة التنبؤ بها على نحو موثوق به. عند الإفصاح عن معلومات حول حساسية أسعار الفائدة يقوم المشروع ببيان الأساس الذي استند إليه في إعداد هذه المعلومات بما في ذلك أي افتراضات هامة.

مخاطرة الإئتمان

٧٦ بالنسبة لكل فئة من الأصول المالية المعترف بها وغير المعترف بها، يجب على المشروع ان يفصح عن معلومات حول تعرضه لمخاطرة الإئتمان بما في ذلك ما يلي:

(أ) المبلغ الذي يمثل بأفضل صورة أقصى تعرض لمخاطرة الإئتمان في تاريخ الميزانية العمومية دون الأخذ في الحسبان القيمة العادلة لأي ضمان في حالة إخفاق الأطراف الأخرى في أداء إلتزاماتهم وفقاً للأدوات المالية؛ و

(ب) التركزات الهامة لمخاطرة الإئتمان.

٧٧ يوفر المشروع معلومات حول مخاطرة الإئتمان لتمكين مستخدمي بياناته المالية من تقدير مدى تأثير إخفاق الأطراف المقابلة في الوفاء بالتزاماتهم على تخفيض مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية من الأصول المالية المملوكة في تاريخ الميزانية العمومية. أو تحتاج إلى تدفق نقدي خارج من عروض ائتمان أخرى (مثل تعهدات أدوات الإئتمان أو الكفالة لطرف ثالث). مثال حالات الإخفاق في إعطاء زيادة للخسارة

المالية المعترف بها في بيان الدخل للمشروع. لا تتطلب الفقرة ٧٦ من المشروع الإفصاح عن تقدير لاحتمالات الخسائر في المستقبل.

٧٨ إن أهداف الإفصاح عن المبالغ المعرضة لمخاطرة الإئتمان دون الإعتبار للاسترجاعات المحتملة من بيع الضمان (أقصى تعرض للمشروع لمخاطرة الإئتمان) هي:

(أ) تزويد مستخدمي البيانات المالية بمقياس ثابت للمبلغ المعرض لمخاطرة الإئتمان لكل من الأصول المالية المعترف بها وغير المعترف بها ؛ و

(ب) الأخذ في الإعتبار احتمال أن أقصى تعرض للخسارة قد يختلف عن القيمة المرحلة للأصل المالي المعترف به أو القيمة العادلة للأصل المالي غير المعترف به والذي خلافا لذلك يجري الإفصاح عنه في البيانات المالية.

٧٩ في حالة الأصول المالية المعترف بها والمعرضة لمخاطر الإئتمان فان القيمة المرحلة للأصل في تاريخ الميزانية العمومية، بعد طرح أية مخصصات للخسائر، تمثل عادة المبلغ المعرض لمخاطرة الإئتمان. فمثلا، في حالة عقد تبادل أسعار الفائدة المقيم بالقيمة العادلة فان أقصى تعرض للخسارة في تاريخ الميزانية العمومية هو عادة القيمة المرحلة حيث أنها تمثل التكلفة، محسوبة بمعدلات السوق الحالية، لتبديل عقد التبادل في حالة الإخفاق. في مثل هذه الأحوال لا يوجد ضرورة لافصاحات إضافية عن تلك المقدمة في الميزانية العمومية. في المقابل وكما هو مبين في الأمثلة في الفقرتين ٧٠ و٧١ فإن أقصى خسارة محتملة للمشروع من أصول مالية معترف بها قد يختلف كثيراً عن القيمة المرحلة وعن مبالغ أخرى مفصح عنها مثل القيمة العادلة أو القيمة الأساسية. في مثل هذه الحالات يجب توفير إفصاحات إضافية للوفاء بمتطلبات الفقرة ٧٦(أ) .

٨٠ الأصل المالي الذي يخضع إلى حق قانوني قابل للتنفيذ لإجراء مقاصة مع إلتزام مالي لا يتم عرضه في الميزانية العمومية بالصافي بعد طرح الإلتزام إلا إذا كان هناك نية للقيام بالتسديد على أساس صافي المبالغ أو تحقيق الأصل وسداد الإلتزام في نفس الوقت. ومع ذلك يفصح المشروع عن وجود الحق القانوني لإجراء المقاصة عندما توفر معلومات وفقاً للفقرة ٧٦. فمثلا عندما يستحق للمشروع إستلام المتحصل من بيع أصل مالي قبل تسديد إلتزام مالي بمبلغ مساو أو أكبر والذي يوجد مقابله حق قانوني للمشروع لإجراء مقاصة، فان للمشروع القدرة على تنفيذ حق المقاصة تلافيا لوقوع خسارة في حالة تقصير الطرف المقابل. إلا انه إذا استجاب المشروع أو من المحتمل أن يستجيب على التقصير بتمديد فترة الأصل المالي فسيوجد مخاطرة ائتمان إذا كانت الشروط المعدلة من شأنها تأجيل تحصيل الأموال إلى تاريخ بعد التاريخ المطلوب فيه تسوية الإلتزام. وحتى يتم إعلام مستخدمي البيانات المالية بمدى تخفيض مخاطرة الإئتمان في لحظة معينة من الزمن، يفصح المشروع عن وجود وتأثير حق المقاصة عندما يكون من المتوقع تحصيل الأصل المالي وفقا للشروط. عندما يكون الإلتزام المالي والذي يوجد مقابله حق المقاصة قد استحق للتسديد قبل الأصل المالي، فان المشروع يكون معرض لمخاطرة الإئتمان بكامل القيمة المرحلة للأصل إذا أخفق الطرف الآخر بعدم القيام بتسديد الإلتزام.

٨١ قد يدخل المشروع في اتفاقية أو أكثر من اتفاقيات التسديد الشاملة التي تهدف إلى تخفيف التعرض لخسارة الإئتمان ولكنها لا تفي بمعيار إجراء المقاصة. عندما تؤدي اتفاقية التسديد الشاملة إلى تخفيض كبير في مخاطرة الإئتمان المتعلقة بأصول مالية ليس لها مقاصة مع إلتزامات مالية مع نفس الطرف

المقابل فان المشروع يوفر معلومات إضافية حول تأثير الإتفاقية. مثل هذه الإفصاحات تشير إلى ما يلي:

(أ) مخاطرة الائتمان المرتبطة مع أصول مالية خاضعة لاتفاقية تسديد شاملة تزول فقط إلى الحد الذي يتم فيه تسديد الإلتزامات المالية المستحقة لنفس الطرف المقابل بعد بيع الأصول؛ و

(ب) إن مدى تخفيـض مخاطـرة الإئتمان العامة للمشروع من خلال اتفاقية التسديد الشاملة قد يتغير بصورة كبيرة خلال فترة قصيرة بعد تاريخ الميزانية العمومية لأن التعرض لهذه المخاطر يتأثر بكل عملية تخضع للإتفاقية.

من المرغوب به أيضا أن يفصح المشروع عن شروط اتفاقيات التسديد الشاملة التي تحدد مدى التخفيض في مخاطرة الإئتمان.

٨٢ من الممكن أن تتعرض المنشأة لمخاطرة ائتمان نتيجة لعمليات عندما لا يكون الأصل معترف به في الميزانية العمومية، مثال الكفالة المالية أو عقود أدوات الإئتمان. إن ضمان إلتزام طرف آخر يشكل إلتزاماً ويعرض الكفيل لمخاطر ائتمانية تؤخذ بعين الإعتبار عند إعداد الإفصاحات المطلوبة وفقاً للفقرة ٧٦.

٨٣ يتم الإفصاح عن تركزات مخاطرة الإئتمان عندما لا تكون ظاهرة من إفصاحات أخرى حول الوضع المالي للمشروع وطبيعتها وينتج عنها تعرض هام للخسارة في حالة التقصير من قبل أطراف أخرى. إن تحديد التركزات الهامة هو أمر منوط بتقديرات الإدارة آخذين في الإعتبار ظروف المشروع ومدينيه. يوفر معيار المحاسبة الدولي ١٤ " *تقديم التقارير حول القطاعات* " توجيهات هامة في تحديد القطاعات الصناعية والجغرافية التي قد تظهر فيها تركزات مخاطرة الإئتمان.

٨٤ إن تركزات مخاطرة الإئتمان قد تنجم عن التعرض لمدين واحد أو مجموعات من المدينين ذوي خصائص متشابهة بحيث أن قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم يتوقع أن تتأثر بصورة متشابهة نتيجة للتغيرات في الأحوال الإقتصادية أو أحوال أخرى. من الصفات التي قد ينجم عنها تركز في المخاطرة طبيعة النشاطات التي يقوم بها المدينون كقطاع الصناعة الذي يعملون به والمنطقة الجغرافية التي يمارسون فيها نشاطاتهم ومستوى الملاءة لمجموعات من المقترضين. فمثلا إن صانع معدات لقطاع صناعة النفط والغاز لديه عادة ذمم مدينة تجارية من بيع منتجاته والذي تتأثر فيه مخاطرة عدم السداد بالتغيرات الإقتصادية في قطاع صناعة النفط والغاز. كذلك فان البنك الذي يقرض عادة على المستوى الدولي قد يكون له مبالغ هامة من القروض مقدمة للدول الأقل تطورا وقدرة البنك على إسترداد هذه القروض قد تتأثر سلبيا بالظروف الإقتصادية المحلية.

٨٥ إن الإفصاح عن تركزات مخاطرة الإئتمان يشتمل على وصف للخواص المشتركة التي تحدد كل تركز ومبلغ أقصى تعرض لمخاطرة الإئتمان المرتبطة بكافة الأصول المالية المعترف بها وغير المعترف بها المشتركة في تلك الخواص.

القيمة العادلة

٨٦ يستثنى كما جاء في الفقرة ٩٠ و ٩١أ، لكل فئة من الأصول المالية والإلتزامات المالية، يجب على المشروع أن يفصح عن معلومات حول القيمة العادلة، فئة كل من الأصول والإلتزامات بالطريقة التي يسمح بها بالمقارنة بشكل متناظر مع القيمة المرحلة في الميزانية العمومية. (معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يزود بدليل لتحديد القيمة العادلة).

٨٧ إن معلومات القيمة العادلة واسعة الإستخدام في الأغراض التجارية لتحديد الوضع المالي العام للمشروع وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها مفيدة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية حيث أنها، في كثير من الحالات، تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات. تمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها غالبا نفس الخصائص الإقتصادية بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم إصدارها أو شراؤها ومن قام بذلك. توفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بأصول مالية وتكبد الإلتزامات المالية أو الاحتفاظ بها أو سدادها. عندما لا يظهر المشروع الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية فإنه يقوم بتوفير معلومات القيمة العادلة من خلال إفصاحات إضافية.

٨٨ بالنسبة للأدوات المالية مثل الذمم المدينة والذمم الدائنة المتداولة لفترة قصيرة، فلا يطلب الإفصاح عن القيمة العادلة عندما يكون المبلغ المسجل قيمة تقريبية معقولة للقيمة العادلة.

٨٩ لدى الإفصاح عن القيمة العادلة، تصنف المنشأة الأصول والإلتزامات المالية إلى أصناف وتعادلهم فقط طالما أن مبالغهم المسجلة ذات الصلة معادلة في الموازنة العمومية.

٩٠ إذا تم قياس الإستثمارات في أدوات حقوق ملكية غير المعلن عنها أو المشتقات المرتبطة بأدوات حقوق ملكية كتلك بالتكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأنه لا يمكن قياس قيمها العادلة بشكل موثوق، يتم الإفصاح عن تلك الحقيقة مع وصف للأدوات المالية ومبالغها المسجلة وشرح لأسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، وإذا أمكن، مدى التقديرات التي من المرجح أن تكمن فيها القيمة العادلة. علاوةً على ذلك، إذا تم بيع الأصول المالية التي لم يكن من الممكن قياس قيمتها العادلة سابقاً بشكل موثوق، يتم الإفصاح عن تلك الحقيقة والمبلغ المسجل لمثل هذه الأصول المالية في وقت البيع ومبلغ الربح أو الخسارة المعترف بها.

٩١ إذا تم قياس الإستثمارات في أدوات حقوق ملكية غير معلن عنها أو المشتقات المرتبطة بأدوات حقوق ملكية كتلك بالتكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأنه لا يمكن قياس قيمها العادلة بشكل موثوق، فإنه ليس من المطلوب الإفصاح عن المعلومات حول القيمة العادلة المحددة في الفقرات ٨٦ و٩٢. وبدلاً من ذلك، يتم تقديم المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في وضع آرائهم الخاصة حول مدى الإختلافات المحتملة بين المبلغ المسجل لمثل تلك الأصول والإلتزامات المالية وبين قيمتها العادلة. بالإضافة إلى شرح السمات الأساسية للأدوات المالية ذات الصلة بقيمها العادلة وسبب عدم الإفصاح عن قيمها العادلة، ويتم تقديم المعلومات حول سوق الأدوات. وفي بعض الحالات، فإن شروط وأحكام الأدوات التي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ٦٠ يمكن أن توفر معلومات كافية. وعندما يكون لديها أساس معقول لذلك، يمكن للإدارة أن تبرز رأيها في العلاقة بين القيمة العادلة وبين المبلغ المسجل للأصول والإلتزامات المالية والتي بسببها تكون غير قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق.

٩١.أ تتضمن بعض الأصول والإلتزامات المالية ميزة الإشتراك الإختياري كما هو مذكور في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*". وإذا لم تستطع المنشأة قياس القيمة العادلة لتلك الميزة بشكل موثوق، فينبغي أن تفصح المنشأة عن تلك الحقيقة مع وصف للعقد ومبلغه المسجل وشرح

لأسباب عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، وإذا أمكن، مدى التقديرات التي من المرجح أن تكمن فيها القيمة العادلة.

٩٢ تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) الطرق والافتراضات الهامة المطبقة في تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات المالية بشكل منفصل للأصناف الهامة من الأصول والإلتزامات المالية. (توفر الفقرة ٥٥ إرشادات لتحديد أصناف الأصول المالية).

(ب) إذا ما كان قد تم تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات المالية كلياً أو جزئياً بشكل مباشر، بالإشارة إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشط أو تم تقديرها باستخدام أسلوب التقييم (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فقرات التطبيق ٧١ و٧٩).

(ج) إذا ما اشتملت بياناتها المالية على أدوات مالية تم قياسها بالقيم العادلة التي تم تحديدها كلياً أو جزئياً باستخدام أسلوب التقييم بناءاً على الإفتراضات غير المدعمة بأسعار أو معدلات السوق الملحوظة. وإذا كان تغيير أي افتراض إلى بديل محتمل معقول سينتج قيمة عادلة مختلفة بشكل كبير، فينبغي على المنشأة أن تصرح بهذه الحقيقة وتفصح عن تأثير الإفتراضات البديلة المحتملة المعقولة في القيمة العادلة. ولهذا الغرض، يتم الحكم على الأهمية بالنظر إلى الربح أو الخسارة وإجمالي الأصول أو إجمالي الإلتزامات.

(د) المبلغ الإجمالي للتغير في القيمة العادلة المقدرة باستخدام أسلوب التقييم المعترف بها في الربح أو الخسارة أثناء الفترة.

٩٣ يشمل الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة والإفتراضات الهامة التي تم وضعها في تطبيقها. فعلى سبيل المثال، تفصح المنشأة عن معلومات حول الإفتراضات المرتبطة بمعدلات الدفع المسبق ومعدلات الخسائر الإئتمانية المقدرة وأسعار الخصم أو الفائدة إذا كانت هامة.

إفصاحات أخرى

٩٤ إلغاء الإعتراف

(أ) يمكن أن تكون المنشأة قد نقلت أصلاً مالياً (راجع الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) أو أبرمت نوعاً من الترتيبات المذكورة في الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بطريقة لا يعتبر فيها الترتيب نقلاً لأصل مالي. وإذا ما تابعت المنشأة الإعتراف بكامل الأصل، أو تابعت الإعتراف بالأصل بمقدار مشاركتها المستمرة (راجع الفقرات ٢٩ و٣٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) فينبغي أن تفصح عن المعلومات التالية لكل صنف من الأصل المالي:

(١) طبيعة الأصول؛

(٢) طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تبقى المنشأة عرضة لها؛

(٣) عندما تتابع المنشأة الإعتراف بكامل الأصل والمبالغ المسجلة للأصل والإلتزام ذي العلاقة؛ و

(٤) عندما تتابع المنشأة الإعتراف بالأصل بمقدار مشاركتها المستمرة وإجمالي مبلغ الأصل ومبلغ الأصل الذي تتابع المنشأة الإعتراف به والمبلغ المسجل للإلتزام ذوي العلاقة.

الضمانات الإضافية

(ب) تفصح المنشأة عن المبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان إضافي للإلتزامات والمبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان إضافي للإلتزامات الطارئة وأي شروط وأحكام هامة مرتبطة بالأصول المرهونة كضمان إضافي (بما يتوافق مع الفقرات ٦٠ (أ) و ٦٣ (ز)).

(ج) عند قبول المنشأة للضمان الإضافي المسموح لها ببيعه أو إعادة رهنه في غياب التعثر في السداد من قبل مالك الضمان الإضافي، فإنها تفصح عن:

(١) القيمة العادلة للضمان الإضافي المقبول (الأصول المالية وغير المالية)؛

(٢) القيمة العادلة لأي ضمان إضافي مباع أو تم إعادة رهنه وما إذا كانت المنشأة ملزمة بإعادته؛ و

(٣) أي شروط وأحكام هامة ذات صلة باستخدامها لهذا الضمان الإضافي (بما يتوافق مع الفقرات ٦٠ (أ) و ٦٣ (ز)).

الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة

(د) إذا قامت المنشأة بإصدار أداة تتضمن الإلتزام وعنصر حقوق الملكية (راجع الفقرة ٢٨) وكانت للأداة ميزات مشتقة ضمنية متعددة تعتمد قيمها على بعضها البعض (مثل أداة الدين القابلة للتحويل والإستدعاء)، فعليها أن تفصح عن وجود هذه الميزات وسعر الفائدة الفعلي على عنصر الإلتزام (باستثناء أي مشتقات ضمنية يتم محاسبتها بشكل منفصل).

الأصول والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (راجع أيضا الفقرة "تطبيق" ٤٠)

(هـ) تفصح المنشأة عن المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات المالية التي:

(١) تم تصنيفها كمحتفظ بها للتداول؛ و

(٢) تم تحديدها، عند الإعتراف الأولي، من قبل المنشأة على أنها أصول وإلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (أي تلك التي ليست أدوات مالية مصنفة على أنها محتفظ بها للتداول).

(و) إذا حددت المنشأة إلتزاماً مالياً كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فعليها أن تفصح عن:

(١) مقدار التغير في قيمتها العادلة التي لا تعود للتغيرات في سعر الفائدة الأساسي (مثال، أسعار الفائدة المعتمدة بين البنوك في سوق لندن)؛ و

(٢) الفرق بين مبلغها المسجل والمبلغ الذي تكون المنشأة ملزمة تعاقدياً بدفعه في تاريخ الإستحقاق لصاحب الإلتزام.

إعادة التصنيف

(ز) تقوم المنشأة بالإفصاح عن سبب إعادة التصنيف إذا ما أعادت تصنيف الأصل المالي على أنه قد تم قياسه بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة بدلاً من القيمة العادلة (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٤).

بيان الدخل وحقوق الملكية

(ح) تفصح المنشأة عن بنود الدخل الهامة والمصاريف والأرباح والخسائر الناتجة عن الأصول والإلتزامات المالية، سواءً كانت متضمنة في الربح أو الخسارة أو كعنصر منفصل لحقوق الملكية. ولهذا السبب، يتضمن الإفصاح على البنود التالية على الأقل:

(١) إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصاريف الفائدة (محسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية) للأصول والإلتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(٢) بالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع، مبلغ أي خسارة أو ربح معترف به مباشرةً في حقوق الملكية أثناء الفترة والمبلغ الذي تم إلغاؤه من حقوق الملكية والاعتراف به في الربح أو الخسارة للفترة؛ و

(٣) مبلغ دخل الفائدة الحاصلة على الأصول المالية التي تم انخفضت قيمتها، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة تطبيق" ٩٣.

انخفاض القيمة

(ط) تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ أي خسارة انخفاض قيمة معترف بها في الربح أو الخسارة للأصل المالي، بشكل منفصل لكل صنف هام من الأصل المالي (توفر الفقرة ٥٥ إرشادات لتحديد أصناف الأصول المالية).

التعثر في السداد والإنتهاكات

(ي) بالنسبة لأي تعثر في سداد المبلغ الأصلي أو الفائدة أو صندوق تسديد الديون أو مخصصات الإسترداد خلال الفترة على القروض مستحقة الدفع التي تم فيها الإعتراف بها كما هي في تاريخ الميزانية العمومية، وأي انتهاكات أخرى خلال فترة اتفاقيات القرض عندما تسمح هذه الإنتهاكات للمقرض بأن يطالب بالتسديد (باستثناء الإنتهاكات التي يتم معالجتها أو التي بسببها يتم إعادة التفاوض على شروط القرض، في أو قبل تاريخ الميزانية العمومية)، تفصح المنشأة عما يلي:

(١) تفاصيل تلك الإنتهاكات؛

(٢) المبلغ المعترف به كما في تاريخ الميزانية العمومية فيما يتعلق بالقروض مستحقة الدفع التي حصلت عليها الإنتهاكات؛ و

(٣) فيما يتعلق بالمبالغ المفصح عنها بموجب (٢)، سواءً تمت معالجة التعثر في السداد أو تم إعادة التفاوض على شروط القروض مستحقة الدفع قبل تاريخ السماح بإصدار البيانات المالية.

٩٥ ولأغراض الإفصاح عن معلومات حول إنتهاكات إتفاقيات القرض وفقاً للفقرة ٩٧ (ي)، تتضمن القروض مستحقة الدفع أدوات الدين الصادرة والإلتزامات المالية عدا الذمم الدائنة المتداولة قصيرة الأمد على شروط الإئتمان العادية. وإذا حدث انتهاك كهذا خلال الفترة، ولم تتم معالجة الإنتهاك أو إعادة التفاوض على شروط القرض مستحق الدفع بحلول تاريخ الميزانية العمومية، يتم تحديد تأثير الإنتهاك على تصنيف الإلتزامات كمتداولة أو غير متداولة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١.

تاريخ التطبيق

٩٦ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار . أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، إلا إذا كانت قد قامت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الذي صدر في ديسمبر ٢٠٠٣)، متضمن التعديلات التي صدرت في مارس ٢٠٠٥، أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في فترات تسبق ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٧ يجب أن يطبق هذا المعيار بشكل مسبق.

سحب بيانات أخرى

٩٨ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" (المعدل في ٢٠٠٠).

٩٩ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية :

(أ) التفسير – ٥ *تصنيف الأدوات المالية – أحكام التسديد المحتملة؛*

(ب) التفسير – ١٦ *أسهم رأس المال – أدوات حقوق الملكية الذاتية المعاد شراؤها (أسهم الخزينة) ؛ و*

(ج) التفسير – ١٧ *حقوق الملكية – تكاليف عملية حقوق الملكية.*

١٠٠ سحب هذا المعيار التفسير دي ٣٤ "*الأدوات المالية – الأدوات أو الحقوق التي يمكن استردادها من صاحبها*".

ملحق

التطبيقات الإرشادية

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية : الإفصاح والعرض"*

هذا الملحق لا يشكل جزءا من المعايير.

تطبيق ١ إن هذه التطبيقات الإرشادية توضح وتشرح تطبيق بعض نواحي المعيار.

تطبيق ٢ لا يتعامل هذا المعيار بالإعتراف أو بالقياس للأدوات المالية. المتطلبات حول الإعتراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية وضعت في المعيار ٣٩ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*.

تعاريف (الفقرات من ١١-١٤)

الأصول المالية والإلتزامات المالية

تطبيق ٣ العملة (النقد) أصل مالي لأنها تمثل وسيط للتبادل وبناء عليه فهي الأساس الذي تقاس به جميع المعاملات ويتم إظهارها في البيانات المالية. الوديعة النقدية لدى بنك أو مؤسسة مالية شبيهة تعتبر أصلا ماليا لأنها تمثل حقا تعاقديا للمودع للحصول على نقد من المؤسسة أو سحب شيك أو أداة مشابهة مقابل الرصيد لصالح دائن في عملية سداد إلتزام مالي.

تطبيق ٤ من الأمثلة الشائعة لأصول مالية تمثل حقا تعاقديا لإستلام نقد في المستقبل وإلتزامات مالية مقابلة تمثل إلتزاما تعاقديا لتسليم نقد في المستقبل ما يلي:

(أ) ذمم مدينة تجارية وذمم دائنة تجارية؛

(ب) أوراق قبض ودفع؛

(ج) قروض مأخوذة ومقدمة؛ و

(د) سندات مدينة ودائنة.

في كل حالة يكون لواحد من الأطراف حقا تعاقديا لإستلام (أو إلتزاما بدفع) نقد ويقابله إلتزام مقابل للدفع (أو حقا بالاستلام) لدى الطرف الآخر.

تطبيق ٥ هناك نوع آخر من الأدوات المالية وهو الذي تكون المنفعة الإقتصادية التي سيتم الحصول عليها أو التخلي عنها أصل مالي آخر غير النقد. فمثلا ورقة الدفع التي سيتم سدادها بسندات حكومة تعطي حاملها حقا تعاقديا باستلام سندات حكومة والمصدر إلتزاما تعاقديا بتسليم سندات الحكومة بدلا من النقد. إن السندات أصول مالية لأنها تمثل إلتزامات على الحكومة المصدرة لدفع النقد. وبناء على ذلك فان ورقة الدفع تعتبر أصلا ماليا لحاملها والتزاما ماليا لمصدرها.

تطبيق ٦ تمنح أدوات الدين "الدائمة" عادةً (مثل السندات"الدائمة"، السندات غير المضمونة، سندات رأس المال) المالك حقاً تعاقدياً لإستلام دفعات على حساب الفائدة في تواريخ محددة تمتد إلى أجل غير مسمى، إما بأن لا يكون له الحق باستلام عائد من المبلغ الأصلي أو الحق بعائد من المبلغ الأصلي بموجب شروط تجعله غير محتمل أو بعيد المنال على المدى البعيد. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تصدر أداةً مالية تقتضي منها أن تدفع دفعات سنوية باستمرار تساوي سعر فائدة

معلنة بنسبة ٨% تطبق على قيمة اسمية أو مبلغ أصلي يساوي ١٠٠٠ وحدة عملة*. وعلى فرض أن نسبة ٨% هي سعر فائدة السوق للأداة وقت إصدارها. فإن المنشأة المُصدرة تتحمل إلتزاماً تعاقدياً للقيام بسلسلة من دفعات الفائدة المستقبلية ذات قيمة عادلة (القيمة الحالية) تساوي ١٠٠٠ وحدة عملة عند الاعتراف الأولي. ويملك مالك الأدوات والمنشأة المُصدرة أصلا ماليا والتزاما مالي، على التوالي.

تطبيق ٧ يعتبر الحق التعاقدي أو الإلتزام التعاقدي بإستلام أو توريد أو تبادل الأدوات المالية بحد ذاته أداة مالية. وتحقق سلسلة الحقوق التعاقدية أو الإلتزامات التعاقدية تعريف الأداة المالية إذا كانت ستؤدي في النهاية إلى إستلام أو دفع النقد أو شراء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

تطبيق ٨ قد تكون القدرة على ممارسة الحق التعاقدي أو المتطلب لتحقيق الإلتزام التعاقدي مطلقة، أو قد تكون طارئة وفقاً على وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، تعتبر الضمانة المالية حقاً تعاقدياً للمقرض لإستلام النقد من الكفيل، والتزاما تعاقدياً متماثلاً للكفيل بأن يدفع للمقرض، إذا تعثر المقترض في السداد. ويقوم الحق والإلتزام التعاقدي بسبب معاملة أو واقعة سابقة (افتراض الضمانة)، بالرغم من أن قدرة المقرض على ممارسة حقه ومتطلب الكفيل بالأداء بموجب التزامه يعتبران حالة طارئة لعمل مستقبلي لتعثر المقترض في السداد. ويحقق الحق والإلتزام الطارئ تعريف الأصل والإلتزام المالي، بالرغم من أن مثل هذه الأصول والإلتزامات لا يعترف بها دائماً في البيانات المالية. ويمكن أن تكون بعض هذه الحقوق والتزامات الطارئة عقودا تأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

تطبيق ٩ وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"، تتم معالجة عقد الإيجار التمويلي محاسبيا كبيع بشروط مؤجلة. يعتبر عقد الإيجار أساسا حقا للمؤجر لإستلام والتزاما على المستأجر لدفع سيل من الدفعات تماثل جوهريا مزيج من دفعات مبلغ الأصل والفائدة وفقا لاتفاقية قرض. يحتسب المؤجر استثماره في المبلغ المستحق وفقا لعقد الإيجار بدلا من المحاسبة عن الأصل المؤجر نفسه. من ناحية أخرى، يعتبر عقد الإيجار التشغيلي أساسا عقدا غير تام يلتزم بموجبه المؤجر بتوفير استعمال الأصل لفترات مستقبلية في مقابل تعويض شبيه بالرسوم مقابل الخدمات. يستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل المؤجر نفسه بدلا من المبلغ المستحق في المستقبل بموجب عقد الإيجار. لذلك، يعتبر عقد الإيجار التمويلي أداة مالية إما عقد الإيجار التشغيلي فلا يعتبر أداة مالية (فيما عدا الدفعات الفردية المستحقة حالياً).

تطبيق ١٠ لا تعتبر الأصول المادية (مثل المخزون، الممتلكات والمصانع والمعدات)، الأصول المؤجرة والأصول غير الملموسة (مثل براءات الإختراع والعلامات التجارية) أصولاً مالية. وتعطى السيطرة على مثل هذه الأصول المادية والأصول غير الملموسة فرصة لتوليد تدفقاً نقديا أو أصل مالي آخر، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي لإستلام النقد أو أصل مالي آخر.

تطبيق ١١ لا تعتبر الأصول (مثل المصاريف المدفوعة مسبقا) والتي تكون المنافع الإقتصادية المستقبلية لها هي إستلام البضائع أو الخدمات بدلاً من حق إستلام نقد أو أصل مالي آخر أصولاً مالية. وعلى نحو مشابه، لا تعتبر البنود مثل الإيرادات المؤجلة ومعظم إلتزامات الضمان إلتزامات مالية لأن

* في هذا التطبيق يتم تحديد المبالغ النقدية "بوحدة العملية" (و ن).

تدفق الصادر النقدي للمنافع الإقتصادية المرتبطة بها هو توريد البضائع والخدمات بدلاً من الإلتزام التعاقدي بدفع نقد أو أصل مالي آخر.

تطبيق ١٢ لا تعتبر الإلتزامات أو الأصول غير التعاقدية (مثل ضرائب الدخل القائمة نتيجة لمتطلبات قانونية فرضتها الحكومات) إلتزامات أو أصولاً مالية. وتم التعامل مع محاسبة ضرائب الدخل في معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*. وبطريقة مشابهة، فإن الإلتزامات الإستدلالية، كما هي معرّفة في معيار المحاسبة ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، لا تنشأ عن العقود ولا تعتبر إلتزامات مالية.

أدوات حقوق الملكية

تطبيق ١٣ تشمل الأمثلة على أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير المطروحة للتداول وبعض أنواع الأسهم الممتازة (راجع الفقرة "تطبيق ٢٥" والفقرة "تطبيق ٢٦")، والضمانات أو خيارات الشراء المكتوبة التي تسمح للمالك بالاشتراك في أو شراء عدد ثابت من الأسهم العادية غير المطروحة للتداول في المنشأة المُصدرة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. يعتبر إلتزام المنشأة بإصدار أو شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر -اة حقوق ملكية للمنشأة. ولكن، إذا تضمن مثل هذا العقد إلتزاماً على المنشأة بدفع نقد أو أصل مالي آخر، فإنها أيضا تنشأ إلتزاماً للقيمة الحالية الخاصة بمبلغ الإسترداد (راجع الفقرة "تطبيق ٢٧" (أ)). تتحمل المنشأة المُصدرة للأسهم العادية غير المطروحة للتداول إلتزاما عندما تقوم بشكل رسمي بالتوزيع وتصبح ملزمة قانوناً اتجاه حاملي الأسهم للقيام بذلك. وقد تكون هذه هي الحال بعد الإعلان عن توزيع أرباح الأسهم أو عندما تكون المنشأة تحت التصفية وتصبح أي أصول متبقية بعد الوفاء بالإلتزامات قابلة للتوزيع على حاملي الأسهم.

تطبيق ١٤ لا يعتبر خيار الشراء الذي تم شراؤه أو العقد المشابه المشترى من قبل المنشأة والذي يعطيها الحق بإعادة شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل توريد مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر أصلاً مالياً للمنشأة. بدلاً من ذلك، يتم اقتطاع أي تعويض مدفوع عن مثل هذا العقد من حقوق الملكية.

الأدوات المالية المشتقة

تطبيق ١٥ تشمل الأدوات المالية الرئيسية (ذمم مدينة، ذمم دائنة وأدوات حقوق الملكية). ومشتقات الأدوات المالية (مثل الخيارات المالية، العقود المستقبلية والآجلة، تبادلات العملات وأسعار الفائدة وتبادلات أسعار العملة) تحقق الأدوات المالية المشتقة تعريف الأداة المالية وتبعاً لذلك، فإنها مشمولة في نطاق هذا المعيار.

تطبيق ١٦ توجد الأدوات المالية المشتقة حقوقاً والتزامات ذات تأثير نقل واحدة أو أكثر من المخاطر المالية المتأصلة في الأدوات المالية الأساسية المتضمنة بين أطراف الأدوات. في البداية، تمنح الأدوات المالية المشتقة واحداً من الأطراف حقاً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون جيدة، أو إلتزاماً تعاقدياً بمبادلة الأصول أو الإلتزامات

المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون جيدة. ولكن، لا ينتج عنها عموماً* نقل للأداة المالية الأساسية المتضمنة في بداية العقد، ولا يحدث مثل هذا النقل بالضرورة عند استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات كلاً من الحق والإلتزام بالمبادلة. ولأنه يتم تحديد شروط المبادلة في بداية الأداة المشتقة، فإنه مع التغير في الأسعار في الأسواق المالية فإن هذه الشروط يمكن أن تصبح جيدة أو غير جيدة.

تطبيق ١٧ إن خيار البيع أو الشراء لتبادل أداة مالية يعطي حامله الحق في الحصول على فوائد إقتصادية مستقبلية مرتبطة مع التغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. وبالعكس فان مصدر الخيار يتحمل إلتزاما بالتنازل عن فوائد إقتصادية مستقبلية متوقعة أو يتحمل خسارة محتملة لفوائد إقتصادية مستقبلية مرتبطة مع التغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. أن الحق التعاقدي للمالك وإلتزام المصدر يستوفيان تعريف الأصل المالي والإلتزام المالي على الترتيب. إن الأداة المالية موضوع عقد الخيار قد تكون أي أصل مالي بما في ذلك أسهم وأدوات تحمل فائدة. إن الخيار قد يتطلب من المصدر إصدار أداة دين بدلا من تحويل أصل مالي، إلا أن الأداة موضوع الخيار لا تزال تمثل أصل مالي للمالك إذا تمت ممارسة الخيار. إن حق حامل الخيار لتبادل الأصول تحت ظروف من المحتمل أن تكون ايجابية وإلتزام المصدر لتبادل أصول تحت ظروف من المحتمل أن تكون غير إيجابية يكونان منفصلين عن الأصول موضوع العقد التي سيتم تبادلها عند ممارسة الخيار. إن طبيعة حق المالك وإلتزام المصدر لا يتأثران باحتمالية ممارسة الخيار. إن خيار شراء أو بيع أصل غير مالي (مثل سلعة) لا ينجم عنه أصل مالي أو إلتزام مالي لأنه لا يستوفي متطلبات التعريفات من ناحية إستلام أو تسليم أصول مالية أو تبادل أدوات مالية.

تطبيق ١٨ مثال آخر على الأدوات المالية المشتقة هو عقد آجل سيتم تسديده في خلال ستة أشهر يقدم فيه أحد الأطراف (المشتري) وعدا بتسليم ١,٠٠٠,٠٠٠ نقدا في مقابل سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية ١,٠٠٠,٠٠٠ والطرف الآخر (البائع) يقدم وعدا بتسليم سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية ١,٠٠٠,٠٠٠ مقابل ١,٠٠٠,٠٠٠ نقدا. خلال الستة أشهر يكون لكلا الطرفان حقا تعاقديا والتزاما تعاقديا لتبادل أدوات مالية. إذا ارتفعت القيمة السوقية للسندات الحكومية أعلى من ١,٠٠٠,٠٠٠ ستكون الظروف ايجابية للمشتري وغير ايجابية للبائع، إما إذا انخفض سعر السوق دون ١,٠٠٠,٠٠٠ فسيكون التأثير هو العكس. للمشتري حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق الناجم بموجب خيار الشراء المحتفظ به، كما أن عليه إلتزاما تعاقديا (إلتزام مالي) مشابه للحق الذي ينجم بموجب خيار البيع الذي تم إصداره، وكذلك فان للبائع حقا تعاقديا (أصل مالي) مشابه للإلتزام الناجم وفقاً لخيار الشراء الذي تم إصداره. وكما هو الحال بالنسبة للخيارات فان هذه الحقوق والإلتزامات التعاقدية تمثل أصولا مالية والتزامات مالية منفصلة ومتميزة عن الأدوات المالية موضوع العقد (السندات والنقدية التي سيتم تبادلها). إن الفرق الرئيسي بين العقد الآجل

* وهذا صحيح بالنسبة لمعظم وليس جميع المشتقات، على سبيل المثال يتم في بعض مبادلات سعر الفائدة بين العملات تبادل المبلغ الرئيسي في البداية (ويعاد تبادله عند الإستحقاق).

وعقد الخيار هو أن كلا الطرفان في العقد الآجل ملتزمان بالتنفيذ في الوقت المحدد، بينما يقع التنفيذ تحت عقد الخيار فقط عندما ومتى يقرر حامل الخيار ممارسة حقه.

تطبيق ١٩ تتضمن العديد من أنواع الأدوات المشتقة الحق أو الإلتزام بإجراء مبادلة مستقبلية، بما في ذلك سعر الفائدة وتبادل العملات، الحدود العليا لأسعار الفائدة وخيارات الحد الأعلى والحد الأدنى والتزامات القروض وتسهيلات إصدار السندات وكتب الإعتماد. ويمكن النظر إلى تبادل سعر الفائدة على أنه تنوع لعقد آجل توافق أطرافه على القيام بسلسلة من عمليات التبادل المستقبلية في المبالغ النقدية، ويتم حساب مبلغ واحد بالرجوع إلى سعر الفائدة العائم، والآخر بالرجوع إلى سعر الفائدة الثابت. والعقود المستقبلية هي تنوعات أخرى من العقود الآجلة، وتختلف بشكل أساسي في أنه يتم توحيد العقود وتداولها عند المبادلة.

عقود بيع أو شراء أدوات غير مالية (الفقرة من ٨-١٠)

تطبيق ٢٠ لا تحقق عقود بيع أو شراء البنود غير المالية تعريف الأداة المالية لأن الحق التعاقدي لأحد الأطراف بإستلام أصل غير مالي أو خدمات والإلتزام المقابل للطرف الآخر لا ينشأ حقاً حالياً أو إلتزاماً لأي من الطرفين بإستلام أو توريد أو مبادلة الأصل المالي. إن العقود التي تنص على السداد بتسليم أو إستلام أصول ملموسة فقط (مثلا عقد خيار أو عقد آجل أو مستقبلي عن معدن الفضة) ليست أدوات مالية. كثير من عقود السلع هي من هذا النوع. بعضها يكون موحدا في الشكل ومتداول في أسواق منظمة بنفس النمط كما في بعض الأدوات المالية المشتقة، فمثلا قد تكون العقود المستقبلية للسلع جاهزة للشراء أو البيع نقدا لأنها مسجلة للتداول في بورصة وقد تتداولها الأيدي عدة مرات. إلا أن الأطراف التي تبيع أو تشتري العقد تقوم فعليا بالتداول في السلعة موضوع العقد. القدرة على شراء أو بيع عقد سلعة مقابل نقد والسهولة التي يمكن فيها بيعها أو شراؤها واحتمال التفاوض على تسوية نقدية لإلتزام تسليم أو إستلام السلعة لا يغير الخاصية الأساسية للعقد بحيث ينجم عنه أداة مالية. وعلى الرغم من ذلك، فإن بعض عقود بيع أو شراء البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بالصافي أو من خلال تبادل الأدوات المالية، أو التي يكون فيها في البند غير المالي قابل للتحويل إلى نقد بسهولة، تكون ضمن نطاق هذا المعيار كما لو أنها أدوات مالية (راجع الفقرة ٨).

تطبيق ٢١ العقد الذي ينطوي على إستلام أو تسليم أصول ملموسة لا ينجم عنه أصل مالي لأحد الأطراف والتزام مالي لطرف آخر إلا إذا تم تأجيل الدفع المتعلق به بعد التاريخ المقرر لتحويل الأصول الملموسة. هذا هو شأن شراء أو بيع البضائع بالأجل تجاريا.

تطبيق ٢٢ بعض العقود تكون متصلة بالسلع ولكنها لا تنطوي على تسديد من خلال تسليم أو إستلام فعلي لسلعة. وتنص على القيام بالتسديد من خلال دفعات نقدية محددة وفقا لمعادلة في العقد بدلاً من طريقة دفع مبالغ ثابتة. فمثلا يمكن حساب المبلغ الأساسي لسند بتطبيق سعر السوق السائد للنفط في تاريخ استحقاق السد على كمية ثابتة من النفط. إن المبلغ الأساسي مربوط بفهرس سعر السلعة إلا أنها تسدد نقدا فقط، لذلك مثل هذا العقد يمثل أداة مالية.

تطبيق ٢٣ يشمل تعريف الأداة المالية أيضا عقد ينجم عنه أصل أو إلتزام غير مالي إضافة إلى أصل أو إلتزام مالي. مثل هذه الأدوات تعطي عادة أحد الأطراف خيار لتبادل أصل مالي مقابل أصل غير مالي. مثلا السند المربوط بالنفط قد يعطي المالك حقا لإستلام سيل من دفعات فائدة دورية ومبلغا ثابتا من النقد عند الإستحقاق مع خيار تبادل المبلغ الأساسي مقابل كمية ثابتة من النفط. إن مدى الرغبة في ممارسة هذا الخيار ستختلف من وقت لآخر استنادا إلى القيمة العادلة للنفط نسبة لمعدل تبادل (سعر تبادل) النقد مقابل النفط المتضمنة في السند، وان نوايا حامل السند حول ممارسة الخيار لا تؤثر على جوهر الأصول المكونة. إن الأصل المالي للمالك (الحامل) والإلتزام المالي للمصدر تجعل من السند أداة مالية بغض النظر عن الأنواع الأخرى من الأصول والإلتزامات التي تم خلقها.

تطبيق ٢٤ رغم أنه لم يتم تطوير المعيار لينطبق على عقود السلع أو عقود أخرى لا تستوفي تعريف الأداة المالية فإن المشروع قد يأخذ في الإعتبار فيما إذا كان مناسبا تطبيق الأجزاء ذات العلاقة من معايير الإفصاح على مثل هذه العقود.

العرض

الإلتزامات وحقوق الملكية (الفقرات من ١٥-٢٧)

لا يوجد إلتزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى الفقرات من (١٧-٢٠)

تطبيق ٢٥ من الممكن إصدار الأسهم الممتازة بحقوق مختلفة. عند تصنيف سهم ممتاز كإلتزام أو حقوق ملكية تقيم المنشأة الحقوق المتعلقة بالسهم لتحدد ما إذا كانت تحتوي على خصائص أساسية للإلتزام المالي. فمثلا السهم الممتاز الذي ينص على الإسترجاع في تاريخ معين أو حسب اختيار المالك (الحامل) يستوفي تعريف الإلتزام المالي إذا كان على المصدر إلتزاما بتحويل أصول مالية لحامل السهم. إن عدم قدرة المصدر على الوفاء بالتزام استرداد سهم ممتاز عندما يلتزم تعاقديا بذلك، سواء كان لنقص الأموال أو لقيود قانونية لا يلغي هذا الإلتزام. إن خيار المصدر لاسترجاع الأسهم لا يفي بتعريف الإلتزام المالي لأنه لا يوجد على المصدر إلتزام حالي لتحويل أصول مالية للمساهمين. إن إسترداد الأسهم خاضع بالكامل لاختيار المصدر. على أنه من الممكن أن يظهر الإلتزام عندما يمارس المصدر الخيار ويكون ذلك عادة بأخطار المساهمين بنية إسترداد الأسهم.

تطبيق ٢٦ عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للإسترداد فان التصنيف الملائم يتم تحديده من خلال الحقوق الأخرى المرتبطة بها. عندما تكون توزيعات الأرباح لحاملي الأسهم الممتازة، سواء تراكمية أو غير تراكمية، خاضعة لاختيار المصدر فإن الأسهم تعتبر أدوات ملكية، ولا تتعامل هذه الفقرة مع الأدوات المركبة من وجهة نظر المالك.

(أ) تاريخ القيام بتوزيعات؛

(ب) نية القيام بتوزيعات في المستقبل؛

(ج) التأثير السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمنشأة المُصدرة إذا لم يتم القيام بالتوزيعات (بسبب القيود على دفع أرباح الأسهم على الأسهم العادية إذا كانت أرباح الأسهم غير مدفوعة على الأسهم الممتازة)؛

(د) قيمة احتياطيات المنشأة المُصدرة؛

(هـ) توقع المنشأة المُصدرة لخسارة أو ربح لفترة معينة؛ أو

(و) قدرة أو عدم قدرة المنشأة المُصدرة على التأثير في قيمة ربحها أو خسارتها في الفترة.

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١-٢٤)

تطبيق ٢٧ توضح الأمثلة التالية كيفية تصنيف الأنواع المختلفة من العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة:

(أ) يعتبر العقد الذي ستتم تسويته من خلال إستلام المنشأة أو توريدها لعدد ثابت من أسهمها الخاصة بدون تعويض مستقبلي أو مبادلة عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، أداة حقوق ملكية. وتبعاً لذلك، فإن أي تعويض يتم استلامه أو دفعه مقابل مثل هذا العقد يضاف مباشرة إلى حقوق الملكية أو يقتطع منها مباشرة. ومن الأمثلة على ذلك خيار الأسهم الصادرة الذي يعطي الطرف المقابل الحق لشراء عدد ثابت من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي ثابت. من جانب آخر، إذا اقتضى العقد من المنشأة شراء (إسترداد) أسهمها الخاصة مقابل النقد أو أصل مالي آخر في تاريخ محدد أو ثابت أو عند الطلب، فتعترف المنشأة أيضاً بالتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد. مثال آخر هو إلتزام المنشأة بموجب عقد آجل بإعادة شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت.

(ب) إن إلتزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد يوجد إلتزاماً مالياً بالنسبة للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد حتى لو أن عدد الأسهم التي تكون المنشأة ملزمة بإعادة شرائها غير ثابت أو أن الإلتزام مشروط بممارسة الطرف المقابل لحق الإسترداد. ومن أمثلة الإلتزام المشروط، الخيار الصادر الذي يقتضي من المنشأة إعادة شراء أسهمها الخاصة مقابل النقد إذا مارس الطرف المقابل الخيار.

(ج) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال النقد أو أصل مالي آخر أصلاً أو إلتزاماً مالياً حتى لو أن المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم استلامه أو توريده مبنياً على التغيرات في سعر السوق الخاص بحقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ومثال على ذلك، خيار صافي الأسهم التي تم تسويتها بالنقد.

(د) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته بعدد متغير من الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في متغير أساسي (مثلاً، سعر السلعة) أصلاً أو إلتزاماً مالياً. ومن الأمثلة على ذلك، الخيار المكتوب لشراء الذهب والذي، إذا طبق، يتم تسويته بصافي في أدوات المنشأة الخاصة من خلال توريد المنشأة لأكبر عدد من هذه الأدوات تساوي قيمة عقد الخيار. ويعتبر مثل هذا العقد أصلاً أو إلتزاماً مالياً حتى لو أن

المتغير الأساسي هو سعر أسهم المنشأة الخاصة بدلاً من الذهب. وعلى نحو مشابه، فإن العقد الذي سيتم تسويته بعدد ثابت من أسهم المنشأة الخاصة، ولكن الحقوق الملحقة بهذه الأسهم ستختلف بحيث أن قيمة التسوية تساوي مبلغا ثابتاً أو مبلغا مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي، يعتبر أصلاً أو إلتزاماً ماليا.

أحكام التسوية الطارئة (الفقرة ٢٥)

تطبيق ٢٨ تقتضي الفقرة ٢٥ أنه إذا كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يحتاج إلى التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى يمكن أن ينتج عنه أن تكون الأداة إلتزاماً ماليا) غير قابل للتطبيق، فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تصنيف الأداة المالية. وبالتالي، فإن العقد الذي يقتضي التسوية بالنقد أو بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة فقط عند وقوع حدث نادر جداً، وغير طبيعي إلى حد كبير ومن غير المحتمل وقوعه، يعتبر أداة حقوق ملكية. وبصورة مشابهة، فإن التسوية بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة يمكن أن يتم إعاقتها تعاقدياً في ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة، ولكن إذا لم يكن لهذه الظروف احتمالية حقيقية بالحدوث، فإن التصنيف كحقوق ملكية يكون ملائماً.

المعاملة في البيانات المالية الموحدة

تطبيق ٢٩ في البيانات المالية الموحدة، تعرض المنشأة حقوق الأقلية – أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية ودخل شركاتها التابعة – وفقاً لمعيار المحاسبة ١ *"عرض البيانات المالية"* ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *" البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"*. عند تصنيف أداة مالية (أو عنصر منها) في البيانات المالية الموحدة، تدرس المنشأة جميع الشروط والأحكام المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وبين مالكي الأداة لتحديد ما إذا كانت المجموعة ككل لديها إلتزام بتوريد النقد أو أصل مالي آخر في ما يخص الأداة أو من أجل تسويتها بطريقة ينتج عنها تصنيفها كإلتزام. عندما تصدر شركة تابعة في مجموعة أداة مالية وتوافق الشركة الأم أو منشأة أخرى في المجموعة على شروط إضافية مباشرة مع مالكي الأداة (مثل، الضمانة)، فقد لا يكون للمجموعة حرية التصرف بالتوزيعات أو الإسترداد. بالرغم من أن الشركة التابعة يمكن أن تصنف الأداة بشكل ملائم بدون أن تضع في الإعتبار هذه الشروط الإضافية في بياناتها المالية الخاصة، ويؤخذ تأثير الإتفاقيات الأخرى بين أعضاء المجموعة ومالكي الأدوات بعين الإعتبار من أجل التأكد من أن البيانات المالية الموحدة تعكس العقود والمعاملات المبرمة من قبل المجموعة ككل. وطالما أن هناك مثل هذا الإلتزام أو مخصص التسوية، تصنف الأداة (أو عنصرها الخاضع للإلتزام) على أنها إلتزام مالي في البيانات المالية الموحدة.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات من ٢٨-٣٢)

تطبيق ٣٠ تنطبق الفقرة ٢٨ فقط على مصدرين الأدوات المركبة. لا تتعامل الفقرة ٢٨ مع الأدوات المركبة من وجهة نظر مالكي هذه الأدوات. لا تتعامل الفقرة ٢٨ مع الأدوات المالية المركبة من منظور مالكيها. يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع فصل المشتقات المتضمنة من منظور مالكي الأدوات المالية المركبة التي تتضمن خصائص الدَين وحقوق الملكية.

تطبيق ٣١ من الأشكال العامة للأدوات المالية المركبة ورقة دين تنطوي على خيار تحويل مثل سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية للمصدر. بدون أي صفة مميزة للمشتقات المالية. تتطلب الفقرة ٢٨ من المعيار من مصدري مثل هذه الأداة المالية أن يقوموا بعرض جزء الإلتزامات وجزء حقوق الملكية بشكل منفصل في الميزانية العمومية منذ الإعتراف المبدئي كما يلي.

(أ) إن إلتزام المصدر بالقيام بدفعات مجدولة من الفائدة والأصل يمثل إلتزاما ماليا سيبقى طالما أن الأداة لم تحول. عند البداية تكون القيمة العادلة لجزء الإلتزام هي القيمة الحالية لسيل التدفقات النقدية المستقبلية المحددة تعاقديا مخصومة بمعدل فائدة مطبق في السوق في ذلك الوقت على أدوات لها وضع ائتمان مماثل وتوفر جوهريا نفس التدفقات النقدية بنفس الشروط ولكن دون خيار التحويل.

(ب) أما أداة حق الملكية فهي خيار تحويل الإلتزام إلى حقوق ملكية للمصدر. القيمة العادلة للخيار تشمل قيمتها الزمنية والجوهرية، إن وجدت. هذا الخيار يمتلك القيمة عند الإعتراف الأولي تماماً عندما يكون خارج نطاق النقود.

تطبيق ٣٢ عند تحول الأداة القابلة للتحويل عند الإستحقاق، تلغي المنشأة الإعتراف بعنصر الإلتزام وتعترف به على أنه حقوق ملكية. ويبقى عنصر حقوق الملكية الأصلي على أنه حقوق ملكية (بالرغم من انه يمكن أن يُنقل من مستوى بند سطر ما في حقوق الملكية إلى بند سطر أخر). ولا توجد خسارة أو ربح عند التحول في تاريخ الإستحقاق.

تطبيق ٣٣ عندما تطفئ المنشأة أداة قابلة للتحويل قبل تاريخ الإستحقاق من خلال إسترداد مبكر أو إعادة شراء لا تتغير فيه ميزات التحول الأصلي، تخصص المنشأة التعويض المدفوع وأي تكاليف معاملة لإعادة الشراء أو الإسترداد إلى الإلتزام وعناصر ملكية الأدوات الخاصة بالأداة في تاريخ المعاملة. وتكون الطريقة المستخدمة في تخصيص التعويضات المدفوعة وتكاليف للمعاملة للعناصر المنفصلة متوافقة مع تلك المستخدمة التخصيص الأصلي للعناصر المنفصلة للعوائد المستلمة من قبل المنشأة وقت إصدار الأداة القابلة للتحويل، وفقا للفقرات من ٢٨ – ٣٢.

تطبيق ٣٤ في حال تم تخصيص التعويض، تعامل أي خسارة أو ربح وفقا لمبادئ المحاسبة المطبقة على العناصر المرتبطة على النحو التالي:

(أ) يتم الإعتراف بمبلغ الربح أو الخسارة المرتبطة بعنصر الإلتزام في الربح أو الخسارة؛ و

(ب) يتم الإعتراف بمبلغ التعويض المرتبط بعنصر الإلتزام في حقوق الملكية.

تطبيق ٣٥ يمكن أن تعدل المنشأة شروط الأداة القابلة للتحويل لحث التحول المبكر، على سبيل المثال من خلال تقديم نسب تحول ايجابية أو دفع تعويضات إضافية أخرى في حال التحول قبل التاريخ المحدد. يتم الاعتراف بالفرق بين القيمة العادلة للتعويض الذي يستلمه المالك عند تحول الأداة بتاريخ تعديل الشروط، بموجب الشروط المنقحة وبين القيمة العادلة للتعويض الذي كان يمكن أن يستلمها المالك بموجب الشروط الأصلية كخسارةٍ في الربح أو الخسارة.

أسهم الخزينة (الفقرات ٣٣ و٣٤)

تطبيق ٣٦ لا يتم الإعتراف بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنها أصول مالية بصرف النظر عن سبب إعادة شرائها. تقتضي الفقرة ٣٣ من المنشأة التي تعيد شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها بأن تقتطع أدوات حقوق الملكية تلك من حقوق الملكية. وعلى كل، عندما تحتفظ المنشأة بحقوق ملكيتها نيابة عن الآخرين، مثل المؤسسة المالية التي تحتفظ بحقوق ملكيتها نيابة عن العميل، فإن هناك علاقة وكالة ونتيجة لذلك فإن هذه البنود المحتفظ بها لا تدرج في الميزانية العمومية للمنشأة.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب (الفقرات ٣٥ - ٤١)

تطبيق ٣٧ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣٥ على الأداة المالية المركبة. لنفترض أن الأسهم الممتازة غير المتراكمة قابلة للإسترداد مقابل النقد بشكل إلزامي خلال ٥ سنوات، ولكن أرباح الأسهم تلك تستحق الدفع باختيار المنشأة قبل تاريخ الإسترداد. تعتبر مثل هذه الأداة أداة مالية مركبة، ويكون عنصر الإلتزام هو القيمة الحالية لمبلغ الإسترداد. يتم الإعتراف بعدم تطبيق الخصم على هذا العنصر في الخسارة أو الربح ويصنف كمصروف فائدة. وأي أرباح أسهم مدفوعة ترتبط بعنصر حقوق الملكية، وبالتالي، يتم الإعتراف بها على أنها توزيع للربح أو الخسارة. ويمكن أن تنطبق معاملة مشابهة لو لم يكن الإسترداد إلزامياً ولكن حسب اختيار المالك، أو إذا كان تحول الأسهم إلى عدد متغير من الأسهم العادية إلزامياً ومحسوباً ليساوي مبلغا ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي (مثل السلع). ولكن، إذا تم إضافة أرباح الأسهم غير المدفوعة إلى مبلغ الإسترداد، تعتبر الأداة بأكملها إلتزاماً. وفي مثل هذه الحالة، تصنف أي أرباح للأسهم كمصروف فائدة.

مقاصة أصل مالي وإلتزام مالي (الفقرات ٤٢ - ٥٠)

تطبيق ٣٨ لمعادلة الأصل المالي والإلتزام المالي، يجب أن تملك المنشأة حقاً قانونياً قابلاً للتطبيق حالياً للتقاص مع المبالغ المعترف بها. ويمكن أن يكون للمنشأة حق مشروط لمقاصة المبالغ المعترف بها، مثل اتفاقية تثبيت الأسعار الرئيسية أو في بعض الأشكال الدين بدون حق الرجوع، ولكن مثل هذه الحقوق مطبقة فقط عند وقوع بعض الأحداث المستقبلية، وعادةً ما تكون تعثر الطرف المقابل في السداد. وبالتالي، فإن مثل هذا الترتيب لا يحقق شروط المعادلة.

تطبيق ٣٩ لا يوفر المعيار معالجة خاصة لما يسمى بـ"الأدوات المركبة " (Synthetic Instructions) والتي هي عبارة عن تجميع لأدوات مالية منفصلة تم شراؤها والاحتفاظ بها لمحاكاة خصائص أداة أخرى. فمثلا عند تجميع دين طويل الأجل ذا معدل فائدة عائم مع عقد تبادل أسعار فائدة يتضمن إستلام دفعات عائمة والقيام بدفعات ثابتة فانه يتم اصطناع دين طويل الأجل بمعدل فائدة ثابت. إن كل جزء منفصل من "الأداة المركبة " يمثل حقا أو إلتزاما تعاقديا له شروطه وأحكامه الخاصة ويمكن تحويل أو سداد كل منها بصورة منفصلة. إن كل جزء مكون معرض لمخاطر قد تختلف عن المخاطر التي تتعرض لها الأجزاء الأخرى. نتيجة لذلك عندما يكون أحد مكونات الأداة المركبة أصلا ويكون آخر إلتزام فإنه لا يتم إجراء مقاصة بينهما وعرضهما في الميزانية العمومية للمشروع على أساس صافي إلا إذا تم استيفاء شروط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار. وكثيرا ما لا تكون الحالة كذلك. يتم توفير الإفصاحات عن الشروط والأحكام الهامة

لكل أداة مالية تمثل جزءا مكونا من "الأداة المركبة " بغض النظر عن وجود "الأداة المركبة " رغم أن المشروع قد يشير إضافة لذلك إلى طبيعة العلاقة بين الأجزاء المكونة (أنظر الفقرة ٥١ من المعيار).

الإفصاح

الأصول المالية والإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرة ٩٤ (و))

تطبيق ٤٠ إذا قامت المنشأة بتحديد إلتزام مالي كما بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، فينبغي عليها أن تفصح عن حجم التغير في القيمة العادلة للإلتزام غير المنسوب إلى التغيرات في سعر الفائدة الأساسي (مثل سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن). وبالنسبة للإلتزام الذي تتحد قيمته العادلة على أساس سعر السوق المحدد، فيمكن تقدير المبلغ على النحو التالي:

(أ) أولا، تحسب المنشأة معدل العائد الداخلي الخاص بالإلتزام في بداية الفترة باستخدام سعر السوق المحدد للإلتزام والتدفقات النقدية التعاقدية الخاصة بالإلتزام في بداية الفترة. وتقتطع من معدل العائد هذا سعر الفائدة الأساسي في بداية الفترة للوصول إلى العنصر الخاص بالأداة لمعدل العائد الداخلي.

(ب) بعد ذلك، تحسب المنشأة القيمة الحالية للإلتزام باستخدام التدفقات النقدية التعاقدية الخاصة بالإلتزام في بداية الفترة وسعر خصم يساوي مجموع سعر الفائدة الأساسي في نهاية الفترة والعنصر الخاص بالأداة لمعدل العائد الداخلي في بداية الفترة كما هو محدد في (أ).

(ج) يتم تخفيض المبلغ المحدد في (ب) لأي نقد مدفوع على الإلتزام خلال الفترة ويتم زيادته ليعكس الزيادة في القيمة العادلة الناشئة لأن التدفقات النقدية التعاقدية أقرب بفترة واحدة إلى تاريخها المستحق.

(د) والفرق بين سعر السوق المحدد للإلتزام في نهاية الفترة والمبلغ المحدد في (ج) هو التغير في القيمة العادلة الذي لا يعود إلى التغيرات في سعر الفائدة الأساسي. وهذا هو المبلغ الذي ينبغي الإفصاح عنه.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٢

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" بواسطة أربعة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية. يظهر الرأي المعارض للسيد ليسنرينج بعد أساس الإستنتاج.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيرارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣٢، لكنه ليس جزءاً منه.

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولية ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" في عام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ في تموز من عام ٢٠٠١ أعلن المجلس كجزء من جدول أعماله الأولي للمشاريع الفنية، أنه سيقوم بتنفيذ مشروع لتطوير عدد من المعايير بما فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". وكانت أهداف مشروع التطويرات التقليل من التعقيد في المعايير من خلال التوضيح وإضافة الإرشادات وإزالة التناقضات الداخلية وإدراجها في عناصر المعايير لتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وفي دليل التطبيق لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي حزيران من عام ٢٠٠٢ قام المجلس بنشر اقتراحاته في مسودة عرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" مع آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ تشرين الأول من عام ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ما يزيد عن ١٧٠ رسالة ملاحظة حول مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن هدف المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الذي وضعه معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها.

التعريفات (الفقرات ١١- ١٤ وتطبيق٣-تطبيق٢٤)

الأصول المالية والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية (الفقرات ١١ وتطبيق٣-تطبيق ١٤)

إستنتاج ٤ تعالج النسخة المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ التصنيف كأصول المالية أو التزامات المالية أو كأدوات حقوق الملكية الخاصة بالأدوات المالية النظر إلى، أو التي تتم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وكما هو مفصل بشكل موسع في الفقرات "إستنتاج ٦" – "إستنتاج ١٥" ، قرر المجلس إلغاء تصنيف حقوق الملكية لمثل هذه العقود عندما تكون (أ) تتضمن التزاماً بتوريد النقد أو أصل مالي آخر أو مبادلة أصول أو التزامات مالية بموجب شروط من المرجح أن لا تكون في صالح المنشأة، (ب) في حالة غير المشتقات، لا تكون لاستلام أو توريد عدد ثابت من الأسهم، (ج) في حالة المشتقات، لا تكون لمبادلة عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وقرر المجلس أيضاً إلغاء تصنيف حقوق الملكية للعقود التي تكون مشتقات على حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وبالتوافق مع هذا القرار، قرر المجلس كذلك تعديل تعريفات الأصل المالي والإلتزام المالي وأدوات حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ليجعلها متسقة مع الإرشاد حول العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة النواحي الأخرى للتعريفات كجزء من هذا المشروع لتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فعلى سبيل المثال التغيرات الأخرى للتعريفات المقترحة من قبل مجموعة العمل المشترك في مسودة معيارها "*الأدوات المالية والبنود المشابهة*" المنشورة من قبل الهيئة التي سبقت المجلس، لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٢.

العرض (الفقرات ١٥-٥٠ وتطبيق ٢٥- تطبيق ٣٩)

الإلتزامات وحقوق الملكية (الفقرات ١٥-٢٧ وتطبيق ٢٥ - تطبيق ٢٩)

إستنتاج ٥ يعالج معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ما إذا كانت العقود المشتقة وغير المشتقة المصنفة بالنظر إلى، أو التي تتم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة هي أصول أو التزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية. وتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأصلي مع نواحي هذا الإصدار بالتدريج ولم تكن كيفية التعامل مع المعاملات المختلفة (مثل العقود التي يتم تسويتها بصافي الأسهم والعقود بخيارات التسوية) بموجب هذا المعيار واضحة. واستنتج المجلس انه بحاجة إلى توضيح المعاملة المحاسبية لمثل هذه المعاملات.

إستنتاج ٦ ويمكن تلخيص الطريقة التي وافق عليها المجلس كما يلي:

يعتبر عقد حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أداة حقوق ملكية إذا كان، وفقط إذا كان:

(أ) لا يتضمن التزاماً تعاقدياً لنقل النقد أو أصل مالي آخر أو مبادلة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون في صالح المنشأة؛ و

(ب) يمكن أن تتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، فإنها تكون، إما (١) غير مشتقة ولا تتضمن التزاماً تعاقدياً على المنشأة بتوريد عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو (٢) مشتقة تتم تسويتها من خلال مبادلة المنشأة لمبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها.

لا يوجد التزام تعاقدي بتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى (الفقرات١٧-٢٠ وتطبيق٢٥- تطبيق ٢٦)

الأدوات المطروحة للتداول (الفقرة ١٨ (ب))

إستنتاج ٧ قرر المجلس أن الأداة المالية التي تعطي المالك الحق بإعادة بيع الأداة إلى المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر تعتبر التزاماً مالياً على المنشأة. وتصدر مثل هذه الأدوات بشكل عام من قبل صناديق الإستثمار المشترك ووحدات ائتمانية والتعاونيات والمنشآت المماثلة، وعادة ما يكون مبلغ الإسترداد مساوياً للأسهم التناسبية في صافي أصول المنشأة. وبالرغم من الشكل القانوني لمثل هذه الأدوات يشتمل عادة على حق بالحصص المتبقية في أصول المنشأة المتاحة لمالكي مثل هذه الأدوات، فإن إدراج خيار للمالك بأن يقوم بإعادة بيع الأداة إلى المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة تحقق تعريف الإلتزام المالي. ويكون التصنيف كالتزام مالي بغض النظر عن اعتبارات مثل عندما يكون الحق قابلاً للممارسة، وكيف يتم تحديد إذا ما كان المبلغ مستحق الدفع أو القبض عند ممارسة الحق وما إذا كان للأداة المطروحة للتداول تاريخ استحقاق ثابت.

إستنتاج ٨ ولاحظ المجلس أن تصنيف الأداة المطروحة للتداول على أنها التزام مالي لا يلغي استخدام العبارات الوصفية مثل "صافي الأصول المنسوبة لأصحاب الوحدات الإستثمارية" و"التغير في صافي الأصول المنسوبة لأصحاب الوحدات الإستثمارية" على واجهة البيانات المالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية (مثل بعض صناديق الإستثمار المشترك والوحدات الإئتمانية) أو التي يعتبر

رأس مالها المساهم التزاماً مالياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (مثل بعض التعاونيات). ووافق المجلس أيضاً على توفير أمثلة على الكيفية التي ينبغي على المنشآت أن تعرض فيها بيانات الدخل والميزانية العمومية الخاصة بها (راجع الأمثلة التوضيحي ٧ و٨).

الإلتزامات الضمنية (الفقرة ٢٠)

إستنتاج ٩ لم يناقش المجلس ما إذا كان يمكن تحديد الإلتزام ضمنياً وليس صراحة لأن هذا لا يندرج في نطاق مشروع التحسينات. وسيدرس الموضوع من قبل المجلس في مشروعه حول الإيرادات والإلتزامات وحقوق الملكية. ونتيجة لذلك، أبقى المجلس على الفكرة الموجودة وهي أن الأداة يمكن أن تنشأ التزاماً بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها (راجع الفقرة ٢٠). ولكن، قرر أن المثال عن الأسهم الممتازة ذات أرباح الأسهم المتزايدة تعاقدياً والتي، في المستقبل المنظور، يتم جدولتها لترفع أرباح الأسهم عالياً جداً بحيث تصبح المنشأة ملزمة اقتصادياً باسترداد الأداة، لم يكن واضحاً بما فيه الكفاية. ولذلك، تم إلغاء المثال واستبداله بأمثلة أخرى أكثر وضوحاً وتتعامل مع الأوضاع التي أثبتت صعوبة واضحة لممارستها.

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١- ٢٤ وتطبيق ٢٧)

إستنتاج١٠ يتضمن الأسلوب المتبع في معيار المحاسبة الدولي المنقح ٣٢ استنتاجين رئيسيين:

(أ) عندما يكون لدى المنشأة التزام بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد (كما بموجب عقد آجل لشراء أسهمها الخاصة)، يكون هناك التزام مالي بالمبلغ النقدي الذي تلزم المنشأة بدفعه.

(ب) عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق ملكيتها الخاصة "كعملة" في عقد ما لاستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم التي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي (مثلاً سعر السلعة)، لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكنه يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً. وبمعنى آخر، عندما يتم تسوية العقد بعدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، أو من خلال مبادلة المنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي متغير أو أصل مالي آخر، لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية ولكنه يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً.

عندما تكون المنشأة ملزمة بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد، فان هناك التزاماً مالياً للمبلغ النقدي الذي تلزم المنشأة بدفعه

إستنتاج١١ ينشأ التزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة تاريخ استحقاق للأسهم الخاضعة للعقد. ولذلك، وبمقدار الإلتزام، فإن تلك الأسهم تتوقف عن كونها أدوات حقوق ملكية عندما تتحمل المنشأة الإلتزام. وتتوافق هذه المعاملة بموجب معيار المحاسبة ٣٢ مع معاملة الأسهم التي توفر استرداداً إلزامياً من قبل المنشأة. وبدون متطلب بالإعتراف بالتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ استرداد الأسهم، فإن المنشآت ذات الإلتزامات المتطابقة بتوريد النقد مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها يمكن أن تضع معلومات مختلفة في بياناتها المالية اعتماداً على إذا ما كان شرط الإسترداد متضمناً في أداة حقوق الملكية أو أنه عقد مشتق مستقل.

إستنتاج١٢ اقترح بعض المجاوبون على مسودة العرض انه عندما تكتب المنشأة خياراً سينتج عنه، إذا تم ممارسته، دفع المنشأة للنقد مقابل استلام أسهمها الخاصة، فيكون من الخطأ معاملة المبلغ الكامل لسعر الممارسة على أنه التزام مالي لأن الإلتزام مشروط بأن يتم ممارسة الخيار. ورفض المجلس هذا الإقتراح لأن المنشأة ملزمة بدفع مبلغ الإسترداد الكامل ولا تستطيع تجنب التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر مقابل مبلغ الإسترداد الكامل إلا إذا قرر الطرف المقابل عدم ممارسة حقه في الإسترداد أو وقوع أو عدم وقوع أحداث أو ظروف مستقبلية معينة خارجة عن سيطرة المنشأة. ولاحظ المجلس أيضاً أن التغير يتطلب إعادة دراسة للأحكام الأخرى لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي تقتضي معاملة الإلتزامات المشروطة بأحداث أو خيارات خارجة عن سيطرة المنشأة على أنها التزام. وتتضمن على سبيل المثال، (أ) معاملة الأدوات المالية ذات مخصصات التسوية الطارئة كالتزامات مالية للمبلغ الكامل للإلتزام المشروط، (ب) معاملة الأسهم الممتازة القابلة للإسترداد بناءاً على خيار المالك كالتزامات مالية للمبلغ الكامل للإلتزام المشروط، و (ج) معاملة الأدوات المالية (الأدوات المطروحة للتداول) التي تعطي المالك الحق بإعادة الأداة إلى المنشأة المُصدرة مقابل النقد أو أصل مالي آخر، والتي يتحدد مبلغها بالإشارة إلى المؤشر، والذي يكون له بالتالي إمكانية الإرتفاع والانخفاض، على أنها التزامات مالية للمبلغ الكامل للإلتزام المشروط.

عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كعملة في عقد لتسليم أو توريد عدد متغير من الأسهم، فلا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكنه يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً

إستنتاج ١٣ وافق المجلس على أنه من غير الملائم محاسبة العقد على انه أداة حقوق ملكية عندما تُستخدم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كعملة في عقد لاستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم التي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في متغير أساسي (مثل عقد مشتق على الذهب يتم تسويته بصافي الأسهم أو التزام بتوريد أكبر عدد ممكن من الأسهم تساوي بالقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة). ويمثل مثل هذا العقد حقاً أو التزاماً بمبلغ محدد بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة. ولا يعتبر العقد بدفع أو استلام مبلغ محدد (بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة) أداة حقوق ملكية. وبالنسبة لمثل هذا العقد، فإن المنشأة لا تعرف، قبل تسوية المعاملة، الكمية التي ستسلمها أو توردها من أسهمها الخاصة (أو كمية النقد) وقد لا تعرف المنشأة حتى إذا ما كانت ستسلم أو تورد أسهمها الخاصة.

إستنتاج ١٤ بالإضافة لذلك، أشار المجلس إلى أن إلغاء معاملة حقوق الملكية لمثل هذا العقد يحد من الحوافز لإبرام معاملات من المحتمل أن تكون جيدة أو غير جيدة للحصول على معاملة حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، يعتقد المجلس أنه لا ينبغي أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على معاملة حقوق الملكية لمعاملة ببساطة من خلال ضم بند تسوية الأسهم عندما يكون العقد بقيمة محددة، بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة.

إستنتاج ١٥ رفض المجلس الإقتراح بأنه يجب أن يكون العقد الذي تم تسويته في أسهم المنشأة الخاصة أداة حقوق ملكية لأنه لم ينشأ تغيير في الأصول أو الإلتزامات، وبالتالي ليس هناك خسارة أو ربح عند تسوية العقد. وأشار المجلس إلى أن أي خسارة أو ربح تنشأ قبل تسوية المعاملة، وليس عندما يتم تسويتها.

أحكام التسوية الطارئة (الفقرات ٢٥ وتطبيق ٢٨)

إستنتاج ١٦ يتضمن المعيار المنقح الإستنتاج السابق في التفسير الخامس *"تصنيف الأدوات المالية – مخصصات التسوية الطارئة"* الذي يعتبر الأداة المالية التي تعتمد طريقة تسويتها على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة، أو على ناتج ظروف غير مؤكدة خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المُصدرة والمالك (أي مخصصات التسوية الطارئة) التزاماً مالياً.

إستنتاج ١٧ لا تتضمن التعديلات الإستثناء المنصوص عليه سابقاً في الفقرة ٦ من التفسير ٥ للظروف التي تكون فيها احتمالية أن يُطلب من المنشأة التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر بعيدة في الوقت الذي تصدر فيه الأداة المالية. وتوصل المجلس إلى أن تصنيف الإلتزام بتوريد النقد أو أصل مالي آخر أو التزام مالي أخر فقط عندما تكون التسوية بالنقد مناسبة، لا يتوافق مع تعريفات الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية. فهنالك التزام تعاقدي بنقل المنافع الإقتصادية كنتيجة لأحداث سابقة لأن المنشأة غير قادرة على تجنب التسوية بالنقد أو أصل مالي آخر إلا عند وقوع أو عدم وقوع حدث في المستقبل.

إستنتاج ١٨ على أي حال، توصل المجلس أيضاً إلى أن مخصصات التسوية الطارئة التي يمكن أن تنطبق فقط في حالة تصفية المنشأة لا ينبغي أن تؤثر على تصنيف الأداة لأن ذلك لا يتوافق مع افتراض المنشأة المستمر. إن مخصص التسوية الطارئة الذي يوفر الدفع بالنقد أو بأصل مالي آخر فقط عند تصفية المنشأة مشابه لأداة حقوق الملكية ذات الأولوية في التصفية ولذلك، ينبغي تجاهلها عند تصنيف الأداة.

إستنتاج ١٩ بالإضافة لذلك، قرر المجلس أنه إذا كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يقتضي التسوية بالنقد أو عدد متغير من أسهمها الخاصة غير قابل للتطبيق، فينبغي تجاهله لأغراض تصنيف الأداة. ووافق المجلس أيضاً على توفير إرشادات لما تعنيه كلمة "قابل للتطبيق" في هذا السياق (راجع الفقرة تطبيق ٢٨).

خيارات التسوية (الفقرات ٢٦ و٢٧)

إستنتاج ٢٠ يقتضي المعيار المنقح أنه إذا كان لدى أحد أطراف العقد خيار أو أكثر لكيفية تسويته (مثل صافي النقد أو بمبادلة الأسهم مقابل النقد)، فيعتبر العقد أصلاً أو التزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية سينتج عنها تصنيف لحقوق الملكية. وتوصل المجلس إلى أنه لا ينبغي أن تكون المنشآت قادرة على الالتفاف على متطلبات محاسبة الأصول المالية والإلتزامات المالية بمجرد تضمين خيار تسوية العقد من خلال مبادلة عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ ثابت. وقد اقترح المجلس في مسودة العرض أن الممارسة السابقة ونوايا الإدارة ينبغي وضعها بعين الإعتبار أثناء تحديد تصنيف مثل هذه الأدوات. ولكن، أشار المجاوبون على مسودة العرض إلى انه قد يكون من الصعب تطبيق مثل هذه المتطلبات لأن بعض المنشآت ليس لديها أي ماضي بمعاملات مشابهة و أن تقييم وجود ممارسة محددة وماهية نية الإدارة من الممكن أن تكون غير موضوعية. ووافق المجلس على هذا الملاحظات وتوصل بالتالي إلى أن الممارسة السابقة ونوايا الإدارة لا ينبغي أن تكون عوامل محددة.

الطرق المدروسة البديلة

إستنتاج ٢١ في ختام تنقيحات معيار المحاسبة الدولي ٣٢، درس المجلس، ولكنه لم يقر، عدداً من الطرق البديلة:

(أ) لتصنيف أي عقد تتم تسويته في أسهم المنشأة الخاصة على أنه أداة حقوق ملكية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأنها لا تتعامل بكفاءة مع المعاملات التي تستخدم فيها المنشأة أسهمها الخاصة كعملة، مثلاً عندما يكون لدى المنشأة التزام بدفع مبلغ ثابت أو قابل للتحديد تتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة.

(ب) لتصنيف العقد على أنه أداة حقوق ملكية فقط إذا كان (١) ستتم تسوية العقد في أسهم المنشأة الخاصة، و(٢) كانت التغيرات في القيمة العادلة للعقد تتحرك بنفس باتجاه التغيرات في القيمة العادلة للأسهم من منظور الطرف المقابل. وبموجب هذه الطريقة، فإن العقود التي ستتم تسويتها في أسهم المنشأة الخاصة ستعتبر أصولاً مالية أو التزامات مالية إذا، من منظور الطرف المقابل، تحركت قيمتها بشكل معاكس لسعر أسهم المنشأة الخاصة. وكمثال على ذلك، التزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة مجدداً. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأن إتباعها سيمثل تحولاً أساسياً في مفهوم حقوق الملكية. وأشار المجلس أيضا إلى أنه سينتج عنها تغير في تصنيف بعض المعاملات، بالمقارنة مع *الإطار* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ القائمين، اللذين لم يتعرضا لأية ملاحظات.

(ج) لتصنيف أي عقد ستتم تسويته في أسهم المنشأة الخاصة إلا إذا تغيرت قيمته استجابة لأمر غير سعر أسهم المنشأة الخاصة على أنه أداة حقوق ملكية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة تجنبا لمبدأ أن العقود غير المشتقة التي تتم تسويتها بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة ينبغي أن تعامل على أنها أصول أو التزامات مالية.

(د) لحصر التصنيف كأدوات حقوق ملكية في الأسهم العادية المعلقة، وتصنيف جميع العقود التي تتضمن استلاماً أو توريداً مستقبلياً لأسهم المنشأة الخاصة على أنها أصول أو التزامات مالية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأن إتباعها سيمثل تحولاً أساسياً في مفهوم حقوق الملكية. وأشار المجلس أيضاً أنه سينتج عنها تغير في تصنيف بعض المعاملات بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي الموجود ٣٢ الذي لم يتعرض لأي ملاحظات.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات من ٢٨-٣٢ وتطبيق ٣٠ - تطبيق ٣٥)

إستنتاج ٢٢ يقتضي المعيار العرض المنفصل في الميزانية العمومية للمنشأة لعناصر حقوق الملكية والإلتزام للأداة المالية الواحدة. وهي مسألة شكل أكثر منها مسألة جوهر حيث أن كلا الإلتزامات وحصص حقوق الملكية قد تم إيجادها من خلال أداة مالية واحدة بدلاً من أداتين منفصلتين أو أكثر. ويعتقد المجلس أن الوضع المالي للمنشأة يتمثل بشكل أكثر صدقاً من خلال العرض المنفصل للإلتزام وعناصر حقوق الملكية المشمولة في أداة واحدة.

تخصيص المبلغ المسجل الأولي للإلتزام وعناصر حقوق الملكية (الفقرات ٣١ و٣٢، و"تطبيق ٣٦" - "تطبيق ٣٨"، والأمثلة التوضيحية ٩-١٢)

إستنتاج ٢٣ لم تنص النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على طريقة معينة لتحديد المبلغ المسجل الأولي لأداة مالية مركبة إلى الإلتزام وعناصر حقوق الملكية المنفصلين الخاصين بها. وبدلاً من ذلك، فقد اقترحت طرقاً يمكن أن يتم دراستها مثل:

(أ) تحديد القيمة المتبقية للعنصر الأقل سهولة في القياس (غالباً ما يكون عنصر حقوق الملكية) بعد اقتطاع المبلغ المحدد بشكل منفصل للعنصر الأسهل تحديدا من الأداة ككل (طريقة "مع و بدون")؛ و

(ب) قياس عناصر الإلتزام وحقوق الملكية بشكل منفصل وبمقدار ما هو ضروري، تعديل تلك المبالغ بشكل تناسبي بحيث يكون مجموع العناصر مساوياً لمبلغ الأداة ككل (طريقة "القيمة العادلة النسبية").

إستنتاج ٢٤ كان هذا الإختيار مبرراً على أساس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لم يتعامل مع قياس الأصول المالية والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٥ من ناحية أخرى، منذ إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتضمن متطلبات لقياس الأصول والإلتزامات المالية. ولذلك، فإن وجهة النظر بأنه لا ينبغي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يحدد طريقة معينة لفصل الأدوات المالية المركبة بسبب غياب متطلبات قياس الأدوات المالية لم تعد فاعلة. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٣، أن يتم قياس الإلتزام المالي عند الإعتراف الأولي بقيمته العادلة. ولذلك، فإن طريقة القيمة العادلة النسبية قد تؤدي إلى قياس أولي لعنصر الإلتزام لا يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ٢٦ بعد الإعتراف الأولي، يتم قياس الإلتزام المالي الذي تم تصنيفه كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ويتم قياس أي التزامات مالية أخرى بالتكلفة المطفأة. إذا تم تصنيف عنصر الإلتزام في أداة مالية مركبة كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيمكن للمنشأة الإعتراف بربح أو خسارة مباشرين بعد الإعتراف الأولي إذا طبقت طريقة القيمة العادلة النسبية. وهذا يخالف معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٣١، التي تنص على أنه لا ينشأ أي ربح أو خسارة من الإعتراف بعناصر الأداة بشكل منفصل.

إستنتاج ٢٧ بموجب الإطار، ومعياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و٣٩، تعرّف أداة حقوق الملكية على أنها أي عقد يدعم الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع التزاماتها. وتضيف الفقرة ٦٧ من الإطار إلى ذلك حيث تنص على أن المبلغ الذي يتم به الإعتراف بحقوق الملكية في الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والإلتزامات.

إستنتاج ٢٨ توصل المجلس إلى أنه ينبغي إلغاء البدائل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لقياس عنصر الإلتزام في الأداة المالية المركبة عند الإعتراف الأولي كمبلغ متبقي بعد فصل عنصر حقوق الملكية أو على أساس طريقة القيمة العادلة النسبية. وبدلاً من ذلك، ينبغي قياس عنصر الإلتزام أولاً (بما في ذلك قيمة أي ميزات لمشتق غير حقوق ملكية، مثل ميزة الشراء المتضمنة)، والمبلغ المتبقي المحدد لعنصر حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٩ إن الهدف من هذا التعديل هو جعل المتطلبات حول فصل المنشأة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية للأداة المالية الواحدة متوافقة مع المتطلبات حول القياس الأولي للإلتزام المالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتعريفات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *والإطار* لأداة حقوق الملكية كحصة متبقية.

إستنتاج ٣٠ وتلغي هذه الطريقة الحاجة لتقدير المدخلات في، وتطبيق، نماذج خيار تسعير معقدة لقياس عنصر حقوق الملكية لبعض الأدوات المالية المركبة. وأشار المجلس أيضا إلى أن غياب الطريقة المنصوص عليها أدى إلى نقص في القدرة على المقارنة بين المنشآت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وأنه لذلك كان من المحبذ تحديد طريقة واحدة.

إستنتاج ٣١ وأشار المجلس أن متطلب استخدام طريقة "مع أو بدون"، والتي بموجبها يتم تحديد عنصر الإلتزام أولاً، تتوافق مع اقتراحات مجموعة العمل المشترك لواضعي المعيار في مسودة المعيار وأساس الإستنتاجات في "الأدوات المالية والبنود المشابهة" الخاصين بها، المنشورين من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في كانون الأول/ديسمبر من عام ٢٠٠٠ (راجع مسودة المعيار، الفقرات ٧٤ و ٧٥ وملحق التطبيق، الفقرة ٣١٨).

أسهم الخزينة (الفقرات ٣٣،٣٤ والتطبيق ٣٦)

إستنتاج ٣٢ يتضمن المعيار المنقح الإرشادات الواردة في التفسير ١٦ *رأس المال المساهم – أدوات حقوق الملكية التي تم أعادة شراؤها (أسهم الخزينة)*. يمثل شراء المنشأة وإعادة بيعها لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقلاً بين أولئك المالكين لأدوات حقوق الملكية الذين تنازلوا عن حصصهم في حقوق الملكية وأولئك المستمرين في الإحتفاظ بأدوات حقوق الملكية أكثر من كونه يمثل خسارةً أو ربحاً للمنشأة.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب (الفقرات من ٣٥- ٤١ و"تطبيق ٣٧")

تكاليف معاملة حقوق الملكية (الفقرات ٣٥ و٣٧- ٣٩)

إستنتاج ٣٣ يتضمن المعيار المنقح الإرشادات الواردة في التفسير ١٧ *"حقوق الملكية – تكاليف معاملة حقوق الملكية"*. تحاسب تكاليف المعاملة التي تم تكبدها كجزء ضروري في إكمال معاملة حقوق الملكية على أنها جزء من المعاملة التي يرتبطون بها. إن ربط معاملة حقوق الملكية وتكاليف المعاملة يعكس إجمالي تكلفة المعاملة في حقوق الملكية.

الإفصاح (الفقرات من ٥١- ٩٥)

خطر معدل الفائدة ومخاطر الإئتمان (الفقرات من ٦٧- ٨٥)

إستنتاج ٣٤ لم يقم المجلس بإعادة دراسة التعديلات على الإفصاحات حول مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الإئتمان. وسيقوم بذلك كجزء من مشروعه لتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٠ *"الإفصاحات في الأدوات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة"*. وسيدرس هذا المشروع أيضاً متطلبات عرض الأدوات المالية على واجهة الميزانية العمومية وبيان الدخل.

القيمة العادلة (الفقرات من ٨٦- ٩٣)

إستنتاج ٣٥ يكون الإعفاء من متطلب تقديم إفصاحات حول القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٩٠، متسقاً مع الإعفاء من متطلب قياس أصول مالية والتزامات مالية معينة بالقيمة العادلة

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرات ٤٦ و٤٧. وتبعاً لذلك، فإن الإفصاح عن القيمة العادلة ليس مطلوباً للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة والمشتقات المرتبطة بمثل أدوات حقوق الملكية هذه إذا كان لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق. وبالنسبة للأصول والإلتزامات المالية الأخرى، فمن المقبول توقع أنه يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية ضمن قيود التكلفة والوقت المناسب. ولذلك، فقد توصل المجلس إلى أنه لا ينبغي أن يكون هناك استثناء من متطلب الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لمثل هذه الأصول والإلتزامات المالية.

إستنتاج ٣٦ ولتوفير نوع من التنوع المحتمل في تقديرات القيمة العادلة لمستخدمي البيانات المالية، فقد قرر المجلس انه ينبغي الإفصاح عن المعلومات حول استخدام أساليب التقييم، مثل حساسيات تقديرات القيمة العادلة لافتراضات التقييم الرئيسية. وأثناء صياغة هذا الإستنتاج فقد درس المجلس وجهة النظر بأن الإفصاح عن مثل هذا الأمر يمكن أن يكون صعباً. وخصوصاً عندما يكون هناك العديد من افتراضات التقييم التي يمكن أن ينطبق عليها الإفصاح وتكون هذه الإفتراضات معتمدة على بعضها البعض. ولكن، أشار المجلس إلى أن الإفصاح الكمي المفصل للحساسية لجميع افتراضات التقييم غير مطلوب (فقط تلك التي يمكن أن ينتج عنها تقدير مختلف بشكل كبير للقيمة العادلة تكون مطلوبة) ولا يتطلب الإفصاح أن تعكس المنشأة جميع البنود المعتمدة على بعضها البعض بين الإفتراضات عند القيام الإفصاح. وإضافة إلى ذلك، فقد درس المجلس الرأي بأن هذا الإفصاح يمكن أن يقتضي ضمناً أن القيمة العادلة المحددة من خلال أساليب التقييم هي أقل صلاحية من تلك المحددة بطريقة أخرى. وعلى كل، أشار المجلس أن القيم العادلة التي تم تقديرها عن طريق تقنيات التقييم تكون غير موضوعية أكثر من تلك المحددة من سعر السوق الملحوظ، وتوصل إلى أنه ينبغي إعطاء المستخدمين معلومات تساعدهم في تقييم عدم الموضوعية هذه.

الأصول المالية المسجلة بمبلغ يزيد عن القيمة العادلة

إستنتاج ٣٧ ألغى المجلس متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المتعلقة بالأصول المالية المسجلة بمبلغ أعلى من القيمة العادلة، بما في ذلك أسباب عدم تخفيض المبلغ المسجل. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يتم تسجيل الأصول المالية المصنفة كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق أو كقروض وذمم مدينة بالتكلفة المطفأة، والتي قد تتجاوز القيمة العادلة. ولأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتضمن متطلبات تحكم قياس الأصول المالية ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تقديم معلومات القيمة العادلة بطريقة تسمح بالمقارنات مع المبالغ المسجلة للأصول المالية، فإن متطلب الإفصاح عن معلومات منفصلة حول الأصول المالية المسجلة بمبلغ أعلى من القيمة العادلة يعتبر غير ضروري.

الإفصاحات الأخرى (الفقرات ٩٤، ٩٥، وتطبيق ٤٠")

إلغاء الإعتراف (الفقرة ٩٤(أ))

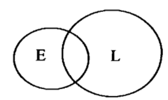
إستنتاج ٣٨ يمكن للمنشأة أن تكون إما قد قامت بنقل أصل مالي (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٨) أو أبرمت نوعاً من الترتيب المذكور في الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بطريقة لا تعتبر الترتيب نقلاً للأصل المالي. وإذا ما استمرت المنشأة بالإعتراف بكامل الأصل أو استمرت بالإعتراف بالأصل بمقدار مشاركتها المستمرة، فيقتضي المعيار المنقح الإفصاح عن

طبيعة ومدى الأصل المالي ولية التزامات ذات صلة (راجع الفقرة ٩٤(أ)). ويساعد مثل هذا الإفصاح مستخدمي البيانات المالية في تقييم أهمية مثل هذه المعاملات وقد يكون مناسباً، على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة ببيع محفظة ذمم مدينة ويوفر ضمانة محدودة لمخاطرة واحدة فقط. وفي ذلك المثال، فإن مبلغ الذمم المدينة المنقولة التي يستمر الناقل بالإعتراف به قد تكون أكثر مخاطرة من مبلغ لا تعترف به.

ميزات المشتقات الضمنية المتعددة (الفقرة ٩٤ (د))

إستنتاج ٣٩ لاحظ المجلس أن فصل الإلتزام وعناصر حقوق الملكية للأداة المالية المركبة هو أكثر تعقيداً بالنسبة للأدوات المالية المركبة ذات ميزات المشتقات المتضمنة المتعددة و التي تعتمد قيمها على بعضها البعض (مثل، أداة الدين القابلة للتحويل التي تعطي المنشأة المُصدرة الحق بإعادة شراء الأداة من المالك أو تمنح المالك الحق بأن يقوم بإرجاع الأداة إلى المنشأة المُصدرة) من تلك التي ليس لها تلك الميزات. إذا كانت حقوق الملكية المتضمنة وميزات مشتقات غير حقوق الملكية تعتمد على بعضها البعض، فإن مجموع القيم المحددة بشكل منفصل للإلتزام وعناصر حقوق الملكية لن يكون مساوياً لقيمة الأداة المالية المركبة ككل.

إستنتاج ٤٠ على سبيل المثال، فإن قيم ميزة خيار الشراء المتضمنة وميزة خيار تحول حقوق الملكية في أداة دين قابلة لتحويل وقابلة للإستدعاء تعتمد جزئياً على بعضها البعض في الحالات التي يتم فيها إطفاء خيار حقوق تحول حقوق الملكية الخاص بالمالك عند ممارسة المنشأة لخيار الشراء أو العكس. يوضح المخطط التالي القيمة المشتركة الناشئة من التفاعل بين خيار الشراء وخيار تحويل حقوق الملكية في السند القابل للتحويل والإستدعاء. تمثل الدائرة (م) قيمة عنصر الإلتزام، أي قيمة الدين المباشر وخيار الاستدعاء المتضمن على الدين المباشر، وتمثل الدائرة (ح) قيمة عنصر حقوق الملكية، أي خيار تحويل حقوق الملكية على الدين المباشر. ويمثل إجمالي المنطقة المغطاة من قبل الدائرتين قيمة السند القابل للتحويل والإستدعاء. الفرق بين قيمة السند القابل للتحويل والإستدعاء ككل ومجموع القيم المحددة بشكل منفصل للإلتزام وعناصر حقوق الملكية هو القيمة المشتركة القابلة العائدة إلى الإعتماد المتبادل بين ميزة خيار الشراء وميزة تحويل حقوق الملكية. وهي متمثلة في التقاطع بين الدائرتين.



إستنتاج ٤١ بموجب الطريقة في الفقرة "إستنتاج ٢٥"، فإن القيمة المشتركة العائدة إلى الإعتماد المتبادل بين ميزات المشتقات المتضمنة المتعددة تكون مشمولة في عنصر الإلتزام. وتم وضع مثال عددي لذلك هو المثال التوضيحي ١٠.

إستنتاج ٤٢ بالرغم من أن هذه الطريقة تتوافق مع تعريف حقوق الملكية كحصة متبقية، فإن المجلس يدرك بأن تخصيص القيمة المشتركة إما لعنصر الإلتزام أو عنصر حقوق الملكية هو أمر اعتباطي لأنها، بطبيعتها، مشتركة. ولذلك، توصل المجلس إلى أن الإفصاح عن وجود أدوات مالية مركبة صادرة ذات ميزات مشتقة متضمنة متعددة لها قيم معتمدة على بعضها البعض والعائد الساري المفعول على عنصر الإلتزام هو أمر هام. ويبرز مثل هذا الإفصاح أثر الميزات المشتقة المتضمنة المتعددة على المبالغ الذي تم الإبلاغ عنها كالتزامات وحقوق ملكية ومصروف فائدة على المنشأة المُصدرة للأداة المالية المركبة.

الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (الفقرات ٩٤(ه)، ٩٤(و) وتطبيق ٤٠")

إستنتاج٤٣ يقتضي المعيار المنقح الإفصاح عن المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للتداول وتلك المحددة من قبل المنشأة بناء على الإعتراف الأولي على أنها أصول والتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. وتوصل المجلس إلى أن مؤشر الحد الذي تحدد فيه المنشأة الأصول والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة يفيد المستخدمين لعدم وجود قيود على البنود التي يمكن تحديدها ولأن هذه البنود لا تحقق تعريف المحتفظ به للتداول.

إستنتاج ٤٤ تشتمل تنقيحات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على قدرة المنشآت على تحديد التزام مالي غير مشتق على أنه محتفظ به بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. وتقتضي الفقرة ٩٤ (و)(١) الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة لمثل هذا الإلتزام المالي غير المنسوب إلى التغيرات في سعر الفائدة الأساسي. ودرس المجلس هذا الإفصاح في مناقشاته حول قياس القيمة العادلة للإلتزامات المالية وما إذا كان ينبغي شمل التغيرات في مخاطر الإئتمان للإلتزام في قياس القيمة العادلة الخاص بها عند استخدام خيار القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ووافق المجلس على أن مثل هذه التغيرات ينبغي أن تكون مشمولة (أي أن القيمة العادلة للإلتزامات المالية لا يتم تعديلها لتستثني تأثير التغيرات في نوعية الإئتمان للإلتزام). وتحددت الأسباب في قرار المجلس في أساس الإستنتاجات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرات "إستنتاج ٨٧–"إستنتاج ٩٢".

إستنتاج ٤٥ درس المجلس الملاحظات التي تم تلقيها حول مسودة العرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي قالت بأن القيمة العادلة للإلتزامات المالية ينبغي أن تستثني تأثيرات مخاطر الإئتمان الخاصة بالمنشأة. وأشارت هذه الملاحظات إلى ما يلي (أ) ينتج عن الإعتراف بالربح والخسارة عندما وجود تغيير في الملاءة الخاصة بالمنشأة معلومات من المحتمل أن تكون مضللة، (ب) يمكن للمستخدمين أن يسيئوا تفسير تأثيرات الربح أو الخسارة للتغيرات في مخاطر الإئتمان، خاصة في غياب الإفصاحات.

إستنتاج ٤٦ أشار المجلس إلى أن الموضوع يطرح بسبب التغير في المخاطر الإئتمانية للإلتزام أكثر منه لتلك الخاصة بالمنشأة. وقد وافق على أن طلب الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي الناتجة عن التغيرات في المخاطر الإئتمانية الخاصة بالإلتزام يمكن أن تساعد في التخفيف من القلق الموجود. من جانب آخر، أشار المجلس إلى أن توفير هذا الإفصاح لن يكون عملياً غالباً لأنه قد لا يكون من الممكن فصل وقياس ذلك الجزء من التغير في القيمة العادلة بشكل موثوق. ولذلك، فقد قرر أن يطلب الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي غير المنسوبة إلى

التغيرات في سعر الفائدة الأساسي. ويعتقد المجلس أنه مبرر معقول للتغير في القيمة العادلة المنسوبة إلى التغيرات في مخاطر الإلتزام الإئتمانية، خاصة عندما تكون مثل هذه التغيرات كبيرة، وستوفر للمستخدمين معلومات تفيدهم في فهم تأثير الربح والخسارة لمثل هذا التغير في المخاطر الإئتمانية.

إستنتاج ٤٧ توصل المجلس إلى أنه عند تحديد المنشأة التزاما ماليا كما بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، فينبغي أن يتم الإفصاح عن الفرق بين المبلغ المسجل والمبلغ الذي تلتزم المنشأة بدفعه تعاقديا عند تاريخ الإستحقاق إلى مالكي الإلتزام (راجع الفقرة٩٤(و)(٢)). وقد تختلف القيمة العادلة بشكل كبير عن مبلغ التسوية، وخصوصا للإلتزامات المالية ذات الفترة الطويلة عندما تكون المنشأة قد مرت بتراجع كبير في الملاءة منذ إصدارها.

تعثر السداد والإنتهاكات (الفقرة ٩٤(ي))

إستنتاج٤٨ يقتضي المعيار المنقح الإفصاح عن تعثرات السداد في دفع المبلغ الأصلي والفائدة أو الإنتهاكات في صندوق الأموال لسداد الدين أو مخصصات الإسترداد على القروض مستحقة الدفع وأي انتهاكات أخرى عندما تسمح هذه الإنتهاكات للمُقرض بأن يطالب بتسديد القروض مستحقة الدفع. ومثل هذه الإفصاحات توفر معلومات ذات صلة حول ملاءة المنشأة وأساليبها في تحصيل القروض المستقبلية.

ملخص التغيرات لمسودة العرض

إستنتاج٤٩ التغيرات الرئيسية من اقتراحات مسودة العرض هي كما يلي:

(أ) اقترحت مسودة العرض أن تعرّف الإلتزام المالي على أنه التزام تعاقدي لتوريد النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى أو مبادلة أدوات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون ايجابية. وتم توسيع التعريف في المعيار ليشمل بعض العقود التي سوف أو يمكن أن تتم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. إن تعريف المعيار للأصل المالي قد تم توسيعه بطريقة مشابهة.

(ب) اقترحت مسودة العرض أن تعتبر الأداة المالية التي تعطي المالك الحق بأن يعيدها للمنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر التزاما ماليا. واحتفظ المعيار بهذا الإستنتاج، ولكنه قام بتوفير إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية لتساعد المنشآت، التي نتيجة لهذه المتطلب، إما لا تملك حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أو التي لا يعتبر رأس مالها المساهم به حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ج) احتفظ المعيار بالاقتراح وأوضح في مسودة العرض بأن شروط وأحكام الأداة المالية يمكن أن تشكل التزاما بشكل غير مباشر.

(د) اقترحت مسودة العرض أن يتم تضمين الإستنتاج السابق في التفسير ٥ *"تصنيف الأدوات المالية – مخصصات التسوية الطارئة"* في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وهو أن الأداة المالية التي تعتمد طريقة تسويتها على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة أو على ناتج ظروف غير مؤكدة خارجة عن سيطرة كلا المنشأة المُصدرة والمالك للإلتزام المالي تعتبر التزاما ماليا. ويوضح المعيار هذا الإستنتاج من خلال طلب تجاهل مخصصات التسوية الطارئة التي تنطبق فقط في حال تصفية المنشأة أو تكون غير قابلة للتطبيق.

(هـ) اقترحت مسودة العرض بأن العقد المشتق الذي يشتمل على خيار لكيفية تسويته يحقق تعريف أداة حقوق الملكية إذا كان لدى المنشأة كل ما يلي: (١) حق غير مشروط وقدرة على تسوية إجمالي العقد، (٢) ممارسة قائمة لمثل هذه التسوية، و (٣) النية لتسوية إجمالي العقد. لم يتم ترحيل هذه الشروط إلى المعيار. وبدلاً من ذلك، يتم تصنيف المشتقة ذات خيارات التسوية على أنها أصل أو التزام مالي إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية سينتج عنها تصنيفها على أنها حقوق ملكية.

(و) يوفر المعيار إرشادات صريحة حول محاسبة إعادة شراء الأداة القابلة للتحويل.

(ز) يوفر المعيار إرشادات صريحة حول محاسبة تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل لإحداث تحويل مبكر.

(ح) اقترحت مسودة العرض بأنه ينبغي إلغاء الأداة المالية التي تعتبر أداة حقوق ملكية لشركة تابعة عند التوحيد عند الإحتفاظ بها من قبل الشركة الأم، أو عرضها في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية عندما لا يحتفظ بها من قبل الشركة الأم (كحقوق أقلية منفصلة عن حقوق ملكية الشركة الأم). يقتضي المعيار دراسة جميع الشروط والأحكام المتفق عليها بين أعضاء المجموعة ومالكي الأداة عند تحديد إذا ما كانت المجموعة ككل لديها التزام قد ينشأ عنه التزام مالي. وبمقدار مثل هذا الإلتزام، فإن الأداة (أو عنصر الأداة الخاضع للإلتزام) تعتبر التزاماً مالياً في البيانات المالية الموحدة.

(ط) وضح المعيار أن اقتراحات الإفصاح في مسودة العرض المرتبطة بأنه لدى تقدير القيمة العادلة باستخدام أسلوب التقييم لم تقتض الإفصاح عن حساسية جميع افتراضات التقييم التي لا يدعمها سعر السوق الملاحظ. وبدلاً من ذلك، فإن إفصاح الحساسية يُطلب فقط إذا:

(١) كانت القيمة العادلة ذات حساسية لافتراض محدد؛

(٢) كان سينتج عن البدائل المعقولة المحتملة للافتراض نتيجة مختلفة بشكل كبير؛ و

(٣) كان الإفتراض غير مدعم بأسعار أو معدلات السوق الملحوظة.

(ي) بالنسبة للإلتزامات المالية المحددة كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يقتضي المعيار الإفصاح عن قيمة التغير في القيمة العدالة غير المنسوبة إلى التغيرات في سعر الفائدة الأساسي. ويعطي هذا الإفصاح مؤشراً حول مقدار التغير في القيمة العادلة الناتج عن التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام.

الآراء المعارضة

الرأي المعارض جيمس. جيه. ليسينرينج

أ راء ١ يختلف السيد ليسينرينج مع معيار المحاسبة الدولي لأن الإستنتاجات، برأيه، حول محاسبة عقود الشراء الآجلة وخيارات البيع المكتوبة على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة التي تتطلب تسوية مادية في مقابل النقد هي غير ملائمة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يتم الإعتراف بعقود الشراء الآجلة كما لو أن المعاملة المستقبلية قد تمت بالفعل. وبنفس الطريقة فإنه يقتضي أن يتم محاسبة خيار البيع المكتوب كما لو أنه قد تمت ممارسته بالفعل. وينتج عن كلا العقدين جمع العقد الآجل المنفصل وخيار البيع المكتوب مع الأسهم المتداولة لإيجاد التزام وهمي.

أ راء ٢ إن تسجيل التزام للقيمة الحالية لسعر آجل ثابت كنتيجة لعقد آجل لا يتوافق مع محاسبة العقود الآجلة الأخرى. وينتج عن تسجيل التزام للقيمة الحالية لسعر التنفيذ الخاص بالخيار تسجيل التزام لا يتسق مع *الإطار* حيث أنه لا يوجد التزام حالي لسعر التنفيذ. وفي كلتا الحالتين فإن الأسهم التي تعتبر خاضعة للعقود هي متداولة، لها نفس الحقوق كأي أسهم أخرى وينبغي محاسبتها على أنها متداولة. يحقق العقد الآجل وعقد الخيار تعريف المشتقة وينبغي محاسبتها على أنها مشتقات بدلاً من إيجاد استثناء للمحاسبة المطلوبة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبنفس الطريقة، إذا كانت ميزة الإسترداد متضمنة في أداة حقوق الملكية (مثل، الأسهم الممتازة القابلة للإسترداد) بدلاً من كونها عقد مشتق مستقل، فينبغي محاسبة ميزة الإسترداد على أنها مشتقة.

أ راء ٣ ويعترض السيد ليسينرينج على الإستنتاج بأن خيارات البيع التي تم شراؤها أو خيارات الشراء التي تم شراؤها لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة لا تعتبر أصلاً. وتحقق الحقوق التي تم إيجادها من خلال هذه العقود تعريف الأصل وينبغي أن تحاسب على أنها أصول وليس على أنها اقتطاع من حقوق الملكية. وتحقق هذه العقود أيضاً تعريف المشتقات وينبغي أن تحاسب على أنها كذلك بما يتسق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الأمثلة التوضيحية

ترفق هذه الأمثلة بمعيار المحاسبة ٣٢ ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

مثال ١ توضح الأمثلة* التالية تطبيق الفقرات ١٥-٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

المثال ١: العقود الآجلة لشراء الأسهم

مثال ٢ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لعقود الشراء الآجلة على أسهم المنشأة الخاصة والتي ستتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، أو (ج) من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه). ولتبسيط التوضيح، فقد تم الإفتراض بأنه لم يتم دفع أرباح الأسهم على الأسهم الأساسية (أي أن "العائد المسجل" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الآجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة العادلة للعقد الآجل هي صفر. وتم حساب القيمة العادلة العقد الآجل على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر آجل ثابت.

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ شباط ٢٠٠٢
تاريخ الإستحقاق	٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	١١٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٦ وحدة عملة
السعر الآجل الثابت الواجب دفعه في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣	١٠٤ وحدة عملة
القيمة الحالية للسعر الآجل في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب العقد الآجل	١,٠٠٠
القيمة العادلة للعقد الآجل في ١ شباط ٢٠٠٢	٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٦,٣٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

* في هذه الأمثلة المبالغ النقدية تحدد بوحدة العملة " و . ن"

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٣ في هذا الجزء الفرعي، فإن عقد الشراء الآجل على أسهم المنشأة الخاصة ستتم تسويته بصافي النقد، أي أنه ليس هناك استلام أو توريد لأسهم المنشأة الخاصة بناءاً على تسوية العقد الآجل.

في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) لاستلام قيمة عادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٤ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣. وستتم تسوية العقد بصافي النقد. تسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية.

١ شباط ٢٠٠٢

سعر السهم عندما تم الإتفاق على العقد في ١ شباط ٢٠٠٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية للعقد الآجل في ١ شباط ٢٠٠٢ هي صفر.

لا يطلب أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يتم دفع أو استلام أي نقد.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، ارتفع سعر السوق لكل سهم إلى ١١٠ وحدة عملة ونتيجة لذلك، ارتفعت القيمة العادلة للعقد الآجل إلى ٦,٣٠٠ وحدة عملة.

منه	الأصل الآجل	٦,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		٦,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإرتفاع في القيمة العادلة للعقد الآجل.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، انخفض سعر السوق لكل سهم إلى ١٠٦ وحدة عملة. والقيمة العادلة للعقد الآجل هي ٢,٠٠٠وحدة عملة.

([١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠] – ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة).

وفي نفس اليوم، تم تسوية العقد بصافي النقد. ولدى المنشأة (أ) التزام بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب) ولدى المنشأة (ب) التزام بتوريد ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تدفع المنشأة (ب) مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ).

منه	الخسارة	٤,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الأصل الآجل		٤,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للعقد الآجل (أي ٤,٣٠٠ وحدة عملة = ٦,٣٠٠ وحدة عملة – ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

منه	النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الأصل الآجل		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل التسوية في العقد الآجل.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صافي الأسهم).

مثال ٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء تسجيل تسوية العقد الآجل، كما يلي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

يتم تسوية العقد بصافي الأسهم. ولدى المنشأة (أ) التزام بتوريد ما قيمته ١٠٤،٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١،٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (ب) ولدى المنشأة (ب) التزام بتوريد ما قيمته ١٠٦،٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١،٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٢،٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦،٠٠٠ وحدة عملة – ١٠٤،٠٠٠ وحدة عملة) من الأسهم إلى المنشأة (أ). أي ١٨،٩ من الأسهم (٢،٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٦ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٢،٠٠٠ وحدة عملة	
له	الأصل الآجل		٢،٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت واستلام عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ). وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) سابقا، فإن سعر كل سهم ستدفعه المنشأة (أ) في السنة الواحدة ثابت عند ١٠٤ وحدة عملة. وتبعا لذلك، يكون لدى المنشأة (أ) التزام بدفع ١٠٤،٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (١٠٤ وحدة عملة × ١،٠٠٠) ولدى المنشأة (ب) التزام بتوريد ١٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) المتداولة إلى المنشأة (أ) في سنة واحدة. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	حقوق الملكية	١٠٠،٠٠٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		١٠٠،٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإلتزام بتوريد ١٠٤،٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة بقيمتها الحالية ١٠٠،٠٠٠ وحدة عملة مخصومة باستخدام سعر الفائدة الملائم (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق ٦٤").

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه	مصروف الفائدة	٣،٦٦٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٣،٦٦٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقا لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه	مصروف الفائدة	٣٤٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٣٤٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقا لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

تقوم المنشأة (أ) بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) وتقوم المنشأة (ب) بتوريد ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ).

منه	الإلتزام	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية الإلتزام باسترداد أسهم المنشأة (أ) مقابل النقد.

(د) خيارات التسوية

مثال ٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار عقد إعادة الشراء الآجل أصلاً أو التزاماً مالياً. وإذا كان احد بدائل التسوية هو مبادلة النقد بالأسهم ((ج) أعلاه)، تعترف المنشأة (أ)بالتزام للالتزام التعاقدي بتوريد النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. خلافاً لذلك، تحاسب المنشأة (أ)العقد الآجل على أنه مشتقة.

المثال ٢: العقود الآجلة لبيع الأسهم

مثال ٧ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لعقود البيع الآجلة على أسهم المنشأة الخاصة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال استلام النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضا تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه). ولتبسيط الشرح، فإنه من المفترض عدم وجود أرباح أسهم مدفوعة على الأسهم الأساسية (أي أن "العائد المسجل" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الأجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة العادلة للعقد الآجل هي صفر. وتم حساب القيمة العادلة للعقد الآجلة على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر آجل ثابت.

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ شباط ٢٠٠٢
تاريخ الإستحقاق	٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	١١٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٦ وحدة عملة
السعر الآجل الثابت الذي سيتم استلامه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٤ وحدة عملة
القيمة الحالية للسعر الآجل في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب العقد الآجل	١,٠٠٠
القيمة العادلة للعقد الآجل في ١ شباط ٢٠٠٢	٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	(٦,٣٠٠) وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	(٢,٠٠٠) وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٨ في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) لدفع القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٤ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

لا يطلب أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يتم دفع أو استلام أي نقد.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه	الخسارة	٦,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام الأجل		٦,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للعقد الأجل.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه	الإلتزام الأجل	٤,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		٤,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإرتفاع في القيمة العادلة للعقد الأجل (أي ٤,٣٠٠ وحدة عملة = ٦,٣٠٠ وحدة عملة – ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

يتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ) والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب).

منه	الإلتزام الأجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الأجل.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صافي الأسهم)

مثال ٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة(أ) هي نفسها المبينة في (أ) باستثناء:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

يتم تسوية العقد بصافي الأسهم. ولدى المنشأة (أ) حق باستلام ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهمها والتزام بتوريد ما قيمته ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة – ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة) من أسهمها إلى المنشأة (ب)، أي ١٨,٩ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٦ وحدة عملة).

منه	الإلتزام الآجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل. ويعامل إصدار الأسهم المنشأة الخاصة على انه معاملة حقوق ملكية.

(ج) الأسهم مقابل النقد (إجمالي التسوية المادية)

مثال١٠ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ)، باستثناء أن التسوية ستتم باستلام مبلغ نقدي ثابت وتوريد عدد ثابت من الأسهم المنشأة الخاصة. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، فإن سعر كل سهم ستدفعه المنشأة (أ) في سنة واحدة ثابت عند ١٠٤ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، فإن لدى المنشأة (أ) حق باستلام ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) والتزام بتوريد ١٠٠٠من أسهمها في سنة واحدة. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيود في ١ شباط. ولم يتم دفع أو استلام أي نقد لأن القيمة العادلة الأولية للعقد الآجل هي صفر. ويحقق العقد الآجل لتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويتها بغير توريد الأسهم مقابل النقد.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيود في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد لتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، تستلم المنشأة (أ) ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة نقداً وتورد ١,٠٠٠ من الأسهم.

منه	النقد	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل.

(د) خيارات التسوية

مثال١١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار عقد الشراء الآجل أصلاً أو التزاماً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد المنشأة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالأصل أو الإلتزام المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد إدراج قيد المحاسبة عند التسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٣: خيار الشراء للأسهم التي تم شراؤها

مثال١٢ يوضح هذا المثال قيد ـ دفتر اليومية لحق خيار الشراء الذي تم شراؤه على الأسهم الخاصة بالمنشأة والذي سيتم تسويته (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم الخاصة بالمنشأة. ويناقش أيضا تأثير خيارات التسوية – راجع (د) أدناه.

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ شباط ٢٠٠٢
تاريخ الممارسة	٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	المنشأة التي تقوم بالإبلاغ (المنشأة (أ))
سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	١٠٤ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٤ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب دفعه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٢ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٣,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ١٣ في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يلزم المنشأة (ب) بالتوريد، ويعطي المنشأة (أ) الحق باستلام القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (أي ١٠٢ لكل سهم) في ٣١ كانون

الثاني ٢٠٠٣، إذا مارست المنشأة (أ) الحق. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. وإذا لم تمارس المنشأة (أ) حقها، فلا تتم أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

يكون سعر السهم عندما يتم الإتفاق على العقد في ١ شباط ٢٠٠٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية لعقد الخيار في ١ شباط ٢٠٠٢ هي ٥,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تدفعها المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. وفي ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة ١٠٢ وحدة عملة يتجاوز سعر السوق لكل سهم ١٠٠ وحدة عملة ولذلك يكون من غير المجدي اقتصاديا للمنشأة (أ) أن تمارس الخيار. وبمعنى آخر، يكون سعر خيار الشراء أعلى من سعر السوق.

منه	أصل خيار الشراء	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار الشراء المشترى.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، ارتفع سعر السوق لكل سهم إلى ١٠٤ وحدة عملة. وانخفضت القيمة العادلة لخيار الشراء إلى ٣٠٠٠ وحدة عملة، والتي يكون منها ٢,٠٠٠ وحدة عملة هي القيمة الجوهرية ([١٠٤ وحدة عملة – ١٠٢ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، وتكون ١,٠٠٠ وحدة عملة هي القيمة الزمنية المتبقية.

منه	الخسارة	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار الشراء		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو ١٠٤ وحدة عملة. وانخفضت القيمة العادلة لخيار الشراء إلى ٢٠٠٠ وحدة عملة، والتي تكون كلها قيمة جوهرية ([١٠٤ وحدة عملة – ١٠٢ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، لأنه لم يتبقى أي قيمة زمنية.

منه	الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار الشراء		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

وفي نفس اليوم، تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. والمنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠) من المنشأة (أ)، وبالتالي تستلم المنشأة (أ) مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار الشراء		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ١٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. تكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار على النحو التالي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ) مقابل ما قيمته ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (أ)، أي ١٩,٢ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٤ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار الشراء		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تحاسب التسوية على أنها معاملة أسهم خزينة (أي عدم وجود ربح أو خسارة)

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ١٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم باستلام عدد ثابت من الأسهم ودفع مبلغ نقدي ثابت، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ١٠٢ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، لدى المنشأة (أ) حق باستلام ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من النقد، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المدفوع مقابل الحق باستلام الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. ويتم الإعتراف بالعلاوة المدفوعة في حقوق الملكية.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أية قيود في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد الذي يعطي الحق باستلام عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد.

منه	حقوق الملكية	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		١٠٢,٠٠٠وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ١٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار الشراء أصلاً ماليا. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد المنشأة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة على التسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٤: خيار الشراء للأسهم المكتوبة

مثال ١٧ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لالتزام خيار الشراء المكتوب على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه).

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ شباط ٢٠٠٢
تاريخ الممارسة	٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	الطرف المقابل (المنشأة (ب))
سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	١٠٤ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٤ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب استلامه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٢ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للخيار في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٣,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للخيار في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ١٨ لنفترض نفس الحقائق كما في المثال ٣(أ) أعلاه باستثناء أن لدى المنشأة (أ)خيار شراء مكتوب على أسهمها الخاصة بدلاً من أن تكون قد اشترت خيار شراء عليها. وتبعاً لذلك، في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (ب) الحق بالاستلام وعلى المنشأة (أ) التزام بدفع القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٢ لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. سيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (ب) الحق، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	التزام خيار الشراء		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار الشراء المكتوب.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه	التزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه	التزام خيار الشراء	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للخيار.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من المنشأة (ب)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	التزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية بصافي الأسهم)

مثال ١٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، باستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار، كما يلي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) مقابل ما قيمته ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (ب)، أي ١٩,٢ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٤ وحدة عملة).

منه	التزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تحاسب التسوية على أنها معاملة حقوق ملكية.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٢٠ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتوريد عدد ثابت من الأسهم واستلام مبلغ نقدي ثابت، إذا مارست المنشأة (ب) الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتا على ١٠٢ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، لدى المنشأة (ب) حق باستلام ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من النقد، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المستلم مقابل الإلتزام بتوريد عدد ثابت الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة بسعر ثابت. ويتم الإعتراف بالعلاوة المستلمة في حقوق الملكية. وبناءاً على الممارسة، فقد ينتج عن الشراء إصدار عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ نقدي ثابت.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيد في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد بتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بمنشأة.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١,٠٠٠ من الأسهم مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد.

منه	النقد	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		١٠٢,٠٠٠وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٢١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار الشراء التزاماً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر المنشأة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل استلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالإلتزام المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٥: خيار الشراء المشترى على الأسهم

مثال ٢٢ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لخيار البيع المشترى على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه).

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ شباط ٢٠٠٢
تاريخ الممارسة	٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	المنشأة التي تقوم بالإبلاغ (المنشأة (أ))
سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٩٥ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٩٥ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب استلامه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٩٨ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٤,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٣,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٢٣ في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (أ) حق البيع، ويلزم المنشأة (ب) بشراء القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ بسعر تنفيذ ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة (أي ٩٨ لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الحق. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (أ) حقها، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

يكون السعر لكل سهم عندما يتم الإتفاق على العقد في ١ شباط ٢٠٠٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية لعقد الخيار في ١ شباط ٢٠٠٢ هي ٥,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تدفعها المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. وفي ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة ٩٨ وحدة عملة أقل من سعر السوق لكل سهم ١٠٠ وحدة عملة. ولذلك يكون من غير المجدي اقتصادياً للمنشأة (أ) أن تمارس الخيار. وبمعنى آخر، يكون سعر خيار البيع أعلى من سعر السوق.

منه	أصل خيار البيع	١٠٢,٠٠٠وحدة عملة	
له	النقد		١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار البيع الذي تم شراؤه.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، انخفض سعر السوق لكل سهم إلى ٩٥ وحدة عملة. وانخفضت القيمة العادلة لخيار البيع إلى ٤٠٠٠ وحدة عملة، منها ٣,٠٠٠ وحدة عملة هي قيمة جوهرية ([٩٨ وحدة عملة – ٩٥ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، وتكون القيمة الزمنية المتبقية هي ١,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو ٩٥ وحدة عملة. وانخفضت القيمة العادلة لخيار البيع إلى ٣٠٠٠ وحدة عملة، والتي تكون كلها قيمة جوهرية ([٩٨ وحدة عملة – ٩٥ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، لأنه لم يتبقى أي قيمة زمنية.

منه	الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للخيار.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (أ) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ) والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تدفع المنشأة (ب) مبلغ صافي يعادل ٣,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ).

منه	النقد	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ٢٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (أ) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. وفعليا، تكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ)، والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهمها (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (أ)، أي ٣١,٦ من الأسهم (٣,٠٠٠ وحدة عملة / ٩٥ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٢٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم باستلام مبلغ نقدي ثابت وتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ٩٨ وحدة عملة. وتبعا لذلك، فإن المنشأة (ب) ملزمة بدفع ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (أ) (ناقص ٩٨*١,٠٠٠ وحدة عملة) مقابل ١٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المستلم مقابل الحق بتوريد الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. ويتم الإعتراف بالعلاوة المدفوعة مباشرة في حقوق الملكية. وبناءاً على الممارسة، ينتج عنها إصدار لعدد ثابت من الأسهم مقابل سعر ثابت.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيد في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد بتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أ).

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (أ) خيار التداول ويتم تسوية العقد بالإجمالي. تكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (أ) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم.

منه	النقد	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٩٨,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية.

مثال ٢٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد أو صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار البيع أصلاً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر المنشأة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل استلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٦: خيار البيع للأسهم المكتوبة

مثال ٢٧ يوضح هذا المثال قيود دفتر اليومية لخيار البيع المكتوب على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه).

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ شباط ٢٠٠٢
تاريخ الممارسة	٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	الطرف المقابل (المنشأة (ب))
سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٩٥ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٩٥ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب دفعه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٩٨ وحدة عملة
القيمة الحالية لسعر الممارسة في ١ شباط ٢٠٠٢	٩٥ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٤,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٣,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٢٨ لنفترض نفس الحقائق كما في المثال ٥(أ) أعلاه باستثناء أن لدى المنشأة (أ) خيار بيع مكتوب على أسهمها الخاصة بدلاً أن يكون لديها خيار بيع مشترى على أسهمها. وتبعاً لذلك، في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (ب) حق بالإستلام ويلزم المنشأة (أ) بدفع القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (يعني ذلك ٩٨ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (ب) حقها، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	التزام خيار البيع		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار البيع المكتوب.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه	التزام خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه	التزام خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

وفي نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي النقد. تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب) وتكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ × ١,٠٠٠) من المنشأة (أ)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب).

منه	التزام خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ٢٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، باستثناء ما يلي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. فعلياً، تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (ب) ، والمنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب)، أي ٣١,٦ من الأسهم (٣,٠٠٠ / ٩٥).

منه	التزام خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. يتم محاسبة إصدار المنشأة (أ) لأسهمها الخاصة على أنها معاملة حقوق ملكية.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٣٠ نفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت واستلام عدد ثابت من الأسهم، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ٩٨ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، تكون المنشأة (أ) ملزمة بدفع ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (٩٨ وحدة عملة × ١,٠٠٠) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	حقوق الملكية		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بعلاوة الخيار ٥,٠٠٠ وحدة عملة المستلمة في حقوق الملكية.

منه	حقوق الملكية	٩٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٩٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالقيمة الحالية للالتزام بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة، أي ٩٥,٠٠٠ على أنها التزام.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه	مصروف الفائدة	٢,٧٥٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٢,٧٥٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه	مصروف الفائدة	٢٥٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٢٥٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بالإجمالي. تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) مقابل ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠).

منه	الإلتزام	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٩٨,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٣١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار البيع المكتوب التزاماً مالياً. وإذا كان واحد من بدائل التسوية يعني مبادلة النقد بالأسهم ((ج) أعلاه)، فتعترف المنشأة (أ) بالتزام الإلتزام التعاقدي بتوريد النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. وخلافاً لذلك، تحاسب المنشأة (أ) خيار البيع على أنه التزام مشتق.

المنشآت مثل صناديق الإستثمار المشترك والتعاونيات التي لا يمثل رأسماله المساهم به حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢

المثال ٧: المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية

مثال٣٢ يوضح المثال التالي صيغة بيان الدخل والميزانية العمومية التي يمكن استخدامها من قبل المنشآت مثل صناديق الإستثمار المشترك التي ليس لديها حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. ومن الممكن استخدام صيغ أخرى.

بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١

	٢٠×١ وحدة عملة	٢٠×٠ وحدة عملة
الإيرادات	٢,٩٥٦	١,٧١٨
المصاريف (مصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)	(٦٤٤)	(٦١٤)
الأرباح من الأنشطة التشغيلية	٢,٣١٢	١,١٠٤
- تكاليف التمويل – تكاليف التمويل الأخرى	(٤٧)	(٤٧)
- التوزيعات على أصحاب الوحدات الإستثمارية	(٥٠)	(٥٠)
التغير في صافي الأصول المنسوب إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية	٢,٢١٥	١,٠٠٧

الميزانية العمومية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١

	٢٠×١		٢٠×٠	
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الأصول				
الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٩١,٣٧٤		٧٨,٤٨٤	
مجموع الأصول غير المتداولة		٩١,٣٧٤		٧٨,٤٨٤
الأصول المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	١,٤٢٢		١,٧٦٩	
مجموع الأصول المتداولة		١,٤٢٢		١,٧٦٩
مجموع الأصول		٩٢,٧٩٦		٨٠,٢٥٣
الإلتزامات				
الإلتزامات المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٦٤٧		٦٦	
مجموع الإلتزامات المتداولة		(٦٤٧)		(٦٦)
الإلتزامات غير المتداولة باستثناء صافي الأصول المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٢٨٠		١٣٦	
		(٢٨٠)		(١٣٦)
صافي الأصول المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية		٩١,٨٦٩		٨٠,٠٥١

المثال ٨: المنشآت التي لها بعض حقوق الملكية

مثال ٣٣ يوضح المثال التالي صيغة بيان الدخل والميزانية العمومية التي يمكن استخدامها من قبل المنشآت التي لا تكون أسهم رأسمالها عبارة عن حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لأن على المنشأة التزام بسداد أسهم رأس المال عند الطلب. ومن الممكن استخدام صيغ أخرى.

بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١

	٢٠×١	٢٠×٠
	وحدة عملة	وحدة عملة
الإيرادات	٤٧٢	٤٩٨
المصاريف (المصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)	(٣٦٧)	(٣٩٦)
الأرباح من الأنشطة التشغيلية	١٠٥	١٠٢
- تكاليف التمويل – تكاليف التمويل الأخرى	(٤)	(٤)
- التوزيعات على الأعضاء	(٥٠)	(٥٠)
التغير في صافي الأصول المنسوب إلى الأعضاء	٥١	٤٨

الميزانية العمومية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١

	٢٠×١		٢٠×٠	
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الأصول				
الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٩٠٨		٨٣٠	
مجموع الأصول غير المتداولة		٩٠٨		٨٣٠
الأصول المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٣٨٣		٣٥٠	
مجموع الأصول المتداولة		٣٨٣		٣٥٠
مجموع الأصول		١,٢٩١		١,١٨٠
الإلتزامات				
الإلتزامات المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	٣٧٢		٣٣٨	
أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب	٢٠٢		١٦١	
مجموع الإلتزامات المتداولة		(٥٧٤)		(٤٩٩)
مجموع الأصول مطروحا منها الإلتزامات المتداولة		٧١٧		٦٨١
الإلتزامات غير المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	١٨٧		١٩٦	
		(١٨٧)		(١٩٦)
الاحتياطات [أ]				
الاحتياطات مثل احتياطي إعادة التقييم، الأرباح المحتجزة..الخ	٥٣٠		٤٨٥	
		٥٣٠		٤٨٥
		٧١٧		٦٨١
إشعار التذكير– مجموع حصص الأعضاء				
أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب		٢٠٢		١٦١
الاحتياطات		٥٣٠		٤٨٥
		٧٣٢		٦٤٦

(أ) في هذا المثال، لا تمتلك الحق في تسليم حصص من إحتياطياتها لأعضائها.

محاسبة الأدوات المالية المركبة

المثال ٩: فصل الأداة المالية المركبة عند الإعتراف الأولي

مثال ٣٤ تصف الفقرة ٢٨ كيفية فصل عناصر الأداة المالية المركبة من قبل المنشأة عند الإعتراف الأولي. ويوضح المثال التالي كيفية حصول الفصل.

مثال ٣٥ تصدر المنشأة ٢٠٠٠ سند قابل للتحويل في بداية السنة الأولى. وتكون مدة السندات ٣ سنوات، ويتم إصدارها بقيمة اسمية ١,٠٠٠ وحدة عملة لكل سند، بحيث تعطي إجمالي عوائد بقيمة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويستحق دفع الفائدة سنويا في مبالغ متأخرة السداد بسعر فائدة سنوي اسمي مقداره ٦%. ويكون كل سند قابل للتحويل في أي وقت حتى تاريخ الإستحقاق إلى ٢٥٠ سهم عادي. وعندما يتم إصدار السندات، فان سعر الفائدة السائد في السوق للديون المشابهة بدون خيارات تحويل هو ٩%.

مثال ٣٦ يتم قياس عنصر الإلتزام أولا، ويتم تحديد الفرق بين عوائد إصدار السند والقيمة العادلة للإلتزام إلى عنصر حقوق الملكية. ويتم حساب القيمة الحالية لعنصر الإلتزام باستخدام معدل خصم نسبته ٩%، وهو سعر الفائدة في السوق لسندات مشابهة ليس لها حقوق تحويل، كما هو مبين أدناه.

	وحدة عملة
القيمة الحالية للمبلغ الأصلي – ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع في نهاية الثلاث سنوات	١,٥٤٤,٣٦٧
القيمة الحالية للفائدة – ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع سنويا في مبالغ متأخرة السداد لثلاث سنوات	٣٠٣,٧٥٥
إجمالي عنصر الإلتزام	١,٨٤٨,١٢٢
عنصر حقوق الملكية (من خلال الاقتطاع)	١٥١,٨٧٨
عوائد إصدار السند	٢,٠٠٠,٠٠٠

المثال ١٠: فصل الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة

مثال ٣٧ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣١ على فصل عناصر الإلتزام وحقوق الملكية في الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة.

مثال ٣٨ نفترض أن العوائد المستلمة عند إصدار سند قابل للإستدعاء وقابل للتحويل هي بقيمة ٦٠ وحدة عملة. وتكون قيمة السند المشابه بدون خيار الشراء أو خيار تحويل حقوق الملكية هي ٥٧ وحدة عملة. وبناءاً على نموذج تسعير الخيارات، تم تحديد قيمة ميزة الشراء الضمنية بالنسبة للمنشأة في السند المشابه بدون خيار تحويل حقوق الملكية هي ٢ وحدة عملة. وفي هذه الحالة، فإن القيمة المخصصة لعنصر الإلتزام بموجب الفقرة ٣١ هي ٥٥ وحدة عملة (٥٧ وحدة عملة – ٢ وحدة عملة) والقيمة المخصصة لعنصر حقوق الملكية هي ٥ وحدة عملة (٦٠ وحدة عملة – ٥٥ وحدة عملة).

المثال ١١: إعادة شراء أداة قابلة للتحويل

مثال ٣٩ يوضح المثال التالي كيفية محاسبة المنشأة لإعادة شراء الأداة القابلة للتحويل. ومن أجل التبسيط فإنه يُفترض، في البداية، أن المبلغ الإسمي للأداة يساوي المبلغ المسجل الإجمالي لعناصر الإلتزام وحقوق الملكية الخاصة بها في البيانات المالية، أي أنه لا يوجد علاوة إصدار أصلية أو خصم. وكذلك، ومن أجل التبسيط، تم حذف الإعتبارات الضريبية من المثال.

مثال ٤٠ في ١ كانون الثاني ١٩٩٩، أصدرت المنشأة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة ١٠% وبقيمة اسمية ١٠٠٠ وحدة عملة يستحق في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٨. وسند الدين غير المضمون قابل للتحويل إلى أسهم عادية للمنشأة (أ) بسعر تحويل قيمته ٢٥ وحدة عملة لكل سهم. ويستحق دفع الفائدة نقدا بشكل نصف سنوي. وفي تاريخ الإصدار، يمكن أن تكون المنشأة (أ) قد أصدرت دين غير قابل للتحويل مدته ١٠ سنوات ويحمل سعر فائدة اسمي بنسبة ١١%.

مثال ٤١ في البيانات المالية للمنشأة (أ)، تم تخصيص المبلغ المسجل لسند الدين غير المضمون عند الإصدار كما يلي:

	وحدة عملة
عنصر الإلتزام	
القيمة الحالية لعشرين دفعة فائدة نصف سنوية بقيمة ٥٠ وحدة عملة، مخصومة بنسبة ١١%	٥٩٧
القيمة الحالية لمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ١٠ سنوات، مخصومة بنسبة ١١%، ومتراكمة بشكل نصف سنوي.	٣٤٣
	٩٤٠
عنصر حقوق الملكية	
(الفرق بين إجمالي العوائد بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة وقيمة ٩٤٠ وحدة عملة المخصصة أعلاه)	٦٠
إجمالي العوائد	١,٠٠٠

مثال ٤٢ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، يكون لسند الدين غير المضمون القابل للتحويل قيمة عادلة تساوي ١,٧٠٠ وحدة عملة.

مثال ٤٣ تقدم المنشأة (أ) عرض عطاء إلى مالك سند الدين غير المضمون لإعادة شراء سند الدين غير المضمون مقابل ١,٧٠٠ وحدة عملة، والذي يقبله المالك. وفي تاريخ إعادة الشراء، يمكن أن تكون المنشأة (أ) قد أصدرت دين غير قابل للتحويل مدته ٥ سنوات يحمل سعر فائدة اسمي بنسبة ٨%.

مثال ٤٤ يتم تخصيص سعر إعادة الشراء كما يلي:

	المبلغ المسجل	القيمة العادلة	الفرق
عنصر الإلتزام	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
القيمة الحالية لعشر دفعات فائدة متبقية نصف سنوية بقيمة ٥٠ وحدة عملة، مخصومة بنسبة ١١% و ٨% على التوالي	٣٧٧	٤٠٥	
القيمة الحالية لمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ٥ سنوات، مخصومة بنسبة ١١% و ٨%، متراكمة بشكل نصف سنويا، على التوالي	٥٨٥	٦٧٦	
	٩٦٢	١,٠٨١	(١١٩)
عنصر حقوق الملكية	٦٠	٦١٩	(٥٥٩)
الإجمالي	١,٠٢٢	١,٧٠٠	(٦٧٨)

(أ) يمثل هذا المبلغ الفرق بين مبلغ القيمة العادلة المخصص لعنصر الإلتزام وسعر إعادة الشراء بقيمة ١,٧٠٠ وحدة عملة.

مثال ٤٥ تعترف المنشأة (أ) بإعادة شراء سند الدين غير المضمون كما يلي:

منه عنصر الإلتزام	٩٦٢ وحدة عملة	
منه مصروف تسوية الدين (بيان الدخل)	١١٩ وحدة عملة	
له النقد		١,٠٨١ وحدة عملة

للإعتراف بإعادة شراء عنصر الإلتزام.

منه حقوق الملكية	٦١٩ وحدة عملة	
له النقد		٦١٩ وحدة عملة

للإعتراف بالنقد المدفوع مقابل عنصر حقوق الملكية.

مثال ٤٦ يبقى عنصر حقوق الملكية على أنه حقوق الملكية، ولكن يمكن أن يُنقل من بند سطر واحد ضمن حقوق الملكية إلى بند سطر آخر.

المثال ١٢: تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر

مثال ٤٧ يوضح المثال التالي كيفية محاسبة المنشأة للمقابل الإضافي المدفوع عندما يتم تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر.

مثال ٤٨ في ١ كانون الثاني ١٩٩٩، أصدرت المنشأة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة ١٠% وبقيمة اسمية هي ١,٠٠٠ وحدة عملة بنفس الشروط المذكورة في المثال ١١. في ١ كانون الثاني ٢٠٠٠، ومن أجل حث المالك على تحويل سند الدين غير المضمون القابل للتحويل مباشرة، تخفض المنشأة (أ) من سعر التحويل الى ٢٠ وحدة عملة إذا تم تحويل سند الدين غير المضمون قبل ١ آذار ٢٠٠٠ (أي خلال ٦٠ يوما).

مثال ٤٩ نفترض أن سعر السوق للأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) في التاريخ الذي يتم فيه تعديل الشروط هو ٤٠ وحدة عملة لكل سهم. ويتم حساب القيمة العادلة للمقابل المتزايد المدفوع من قبل المنشأة (أ) كما يلي:

عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها لمالكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل **المعدلة:**

المبلغ الإسمي	١,٠٠٠ وحدة عملة
سعر التحويل الجديد	/٢٠ وحدة عملة لكل سهم
عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند التحويل	٥٠ سهم

عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها لمالكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل **الأصلية:**

المبلغ الإسمي	١,٠٠٠ وحدة عملة
سعر التحويل الجديد	/٢٥ وحدة عملة لكل سهم
عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها عند التحويل	٤٠ سهم
عدد *الأسهم العادية* **المتزايدة** *التي يتم إصدارها* عند *التحويل*	١٠ أسهم
قيمة الأسهم العادية المتزايدة التي يتم إصدارها عند *التحويل*	٤٠٠ وحدة عملة

٤٠ وحدة عملة لكل سهم × ١٠ أسهم متزايدة

مثال ٥٠ يتم الإعتراف بالمقابل المتزايد بقيمة ٤٠٠ وحدة عملة على أنها خسارة في حساب الربح أو الخسارة.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مع محتويات النسخة الحالية منه. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من اختلاف الإرشادات.

ويظهر الجدول أيضا كيف أن فقرات الإجماع والإفصاح في التفسيرات المستبدلة ٥ و١٦ و١٧ ومسودة التفسير (د٣٤)، ومتطلبات الإفصاح المشمولة سابقا في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، قد تم دمجها في النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

تكون جميع الإشارات إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢، باستثناء ما هو مشار إليه.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٣	الفقرة الحالية في المعيار ٢٣
الهدف	١,٢,٣
١	٤,٥
٢	لا يوجد
٣	لا يوجد
٤	٧
٥	١١
٦	١٣
٧	١٤
٨	تطبيق ٧
٩	تطبيق ١٥
١٠	تطبيق ١٦
١١	تطبيق ١٠
١٢	تطبيق ١١
١٣	تطبيق ١٢
١٤	تطبيق ٢٠
١٥	تطبيق٨
١٦	لا يوجد
١٧	تطبيق ٢٩
١٨	١٥
١٩	١٨
٢٠	١٧،١٩(أ)
٢١	١٦،١٧ جزء
٢٢	١٨ (أ)،٢٠
٢٣	٢٨
٢٤	استنتاج ٢٢

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٣	الفقرة الحالية في المعيار ٢٣
٢٥	٢٩
٢٦	٣٠
٢٧	لا يوجد
٢٨	٣١
٢٩	٣٢
٣٠	٣٥
٣١	٣٦
٣٢	٤٠
٣٣	٤٢
٣٤	٤٣
٣٥	٤٤
٣٦	٤٥
٣٧	٤٦
٣٨	٤٧
٣٩	٤٨
٤٠	٤٩
٤١	٥٠
٤٢	٥١،٥٧
٤٣	٥٢
٤٣ (أ)	٥٦
٤٤	٥٣
٤٥	٥٤
٤٦	٥٥
٤٧	٦٠
٤٨	٦٢

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٣	الفقرة الحالية في المعيار ٢٣
٤٩	٦٣
٥٠	٦٤
٥١	٦٥
٥٢	٦٦
٥٣	لا يوجد
٥٤	لا يوجد
٥٥	لا يوجد
٥٦	٦٧
٥٧	٦٨
٥٨	٦٩
٥٩	٧٠
٦٠	٧١
٦١	لا يوجد
٦٢	٧٢
٦٣	٧٣
٦٤	٧٤
٦٥	٧٥
٦٦	٧٦
٦٧	٧٧
٦٨	٧٨
٦٩	٧٩
٧٠	٨٠
٧١	٨١
٧٢	لا يوجد
٧٣	٨٢

الفقرة المستبدلة	الفقرة الحالية
٧٤	٨٣
٧٥	٨٤
٧٦	٨٥
٧٧	٩٠،٨٦
٧٨	٨٧
٧٩	٩٣،٩٢
٨٠	معيار ٣٩ (جزء) تطبيق ٦٩
٨١	معيار ٣٩ تطبيق ٧١،معيار ٣٩ تطبيق ٧٢
٨٢	معيار ٣٩ تطبيق ٦٤،معيار ٣٩ تطبيق ٧٤
٨٣	لا يوجد
٨٤	لا يوجد
٨٥	٩١
٨٦	٨٨
٨٧	٨٩،٨٦
٨٨	لا يوجد
٨٩	لا يوجد
٩٠	لا يوجد
٩١	لا يوجد
٩٢	لا يوجد
٩٣	لا يوجد
٩٤	٩٤(هـ)

الفقرة المستبدلة	الفقرة الحالية
٩٥	٩٧،٩٦
٩٦	٩٧،٩٦
(أ) ١	تطبيق١
(أ)٢	تطبيق٢
(أ) ٣	تطبيق٣
(أ) ٤	تطبيق٤
(أ) ٥	تطبيق٥
(أ) ٦	تطبيق٩
(أ) ٧	تطبيق١٣
(أ) ٨	تطبيق١٤(جزء)
(أ) ٩	تطبيق١٦
(أ) ١٠	تطبيق١٧
(أ) ١١	تطبيق١٨
(أ) ١٢	تطبيق١٩
(أ) ١٦	تطبيق٢٣
(أ) ١٧	تطبيق٢٤
(أ) ١٨	لا يوجد
(أ) ١٩	تطبيق٦
(أ) ٢٠	تطبيق١٩,٢٥
(أ)٢١	تطبيق٢٦

الفقرة المستبدلة	الفقرة الحالية
(أ) ٢٢	تطبيق٣٠
(أ)٢٣	تطبيق٣١
(أ)٢٤	مثال٣٦- مثال٣٤
(أ)٢٥	تطبيق٣٩
(أ) ٢٦	لا يوجد
(أ)٢٧	لا يوجد
تفسير-٥,٥	٢٥
تفسير-٥,٦	٢٥
تفسير-١٦,٤	٣٣
تفسير-١٦,٥	٣٣
تفسير-١٦,٦	٣٤
تفسير-١٦,٧	٣٤
تفسير-١٧,٥	لا يوجد
تفسير-١٧,٦	٣٥,٣١
تفسير-١٧,٧	٣٨
تفسير-١٧,٨	٣٨
تفسير-١٧,٩	٣٩
تفسير-٣٤,٦(د)	١٨
تفسير-١٦٦,٣٩	لا يوجد
تفسير-١٦٧,٣٩	٩٢,٦١
تفسير-٧٠,٣٩	٩٤

معيار المحاسبة الدولي ٣٣

حصة السهم من الأرباح

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" مبين في الفقرة ١-٧٦. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناهـا مجلس معـايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٣ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلـى المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضـها*". معيـار المحاسـبة الـدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساسا لإختيار وتطبيـق الـسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" (الصادر عام ١٩٩٧) ويجب تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضا محل التفسير رقم ٢٤ "*حصة السهم من الأرباح – الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يمكن تسويتها بالأسهم*".

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٣

مقدمة٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٣ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة٣ كان الهدف الرئيسي للمجلس فيما يخص معيار المحاسبة الدولي ٣٣ هو إجراء مراجعة محدودة لتقديم إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية حول بعض القضايا المعقدة المنتقاة، مثل آثار الأسهم المشروطة القابلة للإصدار، والأسهم العادية المحتملة للشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة، وأدوات حقوق الملكية المشتركة، وخيارات البيع المكتوبة، وخيارات الشراء والبيع المشتراة، والأدوات القابلة للتحويل إلزاميا. ولم يعد المجلس النظر في المنهج الأساسي في تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٣.

معيار المحاسبة الدولي ٣٣

حصة السهم من الأرباح

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ من اجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يحسن من إمكانية مقارنة الأداء بين المشاريع المختلفة ضمن نفس الفترة وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المشروع، وبالرغم من أن البيانات الخاصة بحصة السهم من الأرباح لها محددات بسبب اختلاف السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد "الأرباح" فان المقام المحدد بشكل متماثل يحسن عملية الإفصاح المالي، ويركز المعيار على حساب مقام حصة السهم من الأرباح.

النطاق

٢ يطبق هذا المعيار من قبل المشاريع التي يتم تداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتملة من قبل الجمهور ومن قبل المشاريع التي هي في طور إصدار اسهم عادية أو اسهم عادية محتملة في أسواق الأوراق المالية العامة.

٣ على المنشأة التي قامت بالإفصاح عن الربح لكل سهم أن تحسب وتفصح عن الربح لكل سهم بما يتفق مع هذا المعيار.

٤ عندما يتم عرض البيانات المالية الموحدة والبيانات المالية المنفصلة التي أعدت بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" يجب عرض الإفصاحات التي يقتضيها هذا المعيار فقط على أساس المعلومات الموحدة. إن المنشأة التي تختار الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح على أساس بياناتها المالية المنفصلة ينبغي أن تعرض المعلومات حول حصة السهم من الأرباح تلك فقط في متن بيان الدخل المنفصل الخاص بها. ولا يمكن للمنشأة عرض هذه المعلومات عن حصة السهم من الأرباح في البيانات المالية الموحدة.

تعاريف

٥ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقا للمعاني المحددة لها:

***زيادة دخل الأسهم* زيادة في حصة السهم من الأرباح أو انخفاض في حصة السهم من الخسائر نتيجة افتراض أنه يتم تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.**

***اتفاقية أسهم مشروطة* اتفاقية لإصدار الأسهم تعتمد على تلبية شروط محددة.**

***الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار* أسهم عادية قابلة للإصدار مقابل مبلغ نقدي ضئيل أو بدون مقابل أو لقاء مقابل آخر عند تلبية شروط محددة في اتفاقية الأسهم المشروطة.**

***تراجع دخل الأسهم* انخفاض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر**

نتيجة افتراض أنه يتم تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.

الخيارات والضمانات وما يعادلها **هي أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.**

السهم العادي **هو أداة حقوق ملكية ذا مرتبة ثانية بالنسبة لكافة فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.**

السهم العادي المحتمل **هو أداة مالية أو عقد آخر قد يعطي لحامله الحق في الأسهم العادية.**

حقوق شراء الأسهم أو الخيارات **هي أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية. بسعر محدد في في الفترة الممنوحة.**

٦ تشارك الأسهم العادية في صافي الربح للفترة بعد أنواع الأسهم الأخرى فقط مثل الأسهم الممتازة، ومن الممكن أن يكون للمشروع اكثر من فئة واحدة من الأسهم العادية. أما الأسهم من ذات الفئة فلها نفس الحقوق في إستلام أرباح الأسهم.

٧ أمثلة على الأسهم العادية المحتملة:

(أ) أدوات الدين أو حقوق الملكية بما في ذلك الأسهم الممتازة القابلة للتحويل الى أسهم عادية؛

(ب) حقوق شراء الأسهم والخيارات؛

(ج) الأسهم التي يتم إصدارها عند تحقيق شروط معينة ناتجة عن ترتيبات تعاقدية مثل شراء منشأة أعمال أو أصول أخرى.

٨ المصطلحات التالية المعرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"*. تستخدم في هذا المعيار وفقا للمعاني المحددة لها في الفقرة ١١ من المعيار ٣٢، ما عدا ما دوّن بطريقة أخرى. عرف المعيار ٣٢ الأدوات المالية، الأصول المالية، والإلتزامات المالية، أدوات حقوق الملكية والقيمة العادلة، وأصدرت توجيهاتها بتطبيق هذه التعاريف.

القياس

حصة السهم من الأرباح الأساسية

٩ على المنشأة أن تحسب الربح الأساسي لكل مبلغ سهم للربح أو الخسارة الموزعة على حاملي الاسهم العادية للمنشأة الأم و، اذا تم عرض الربح أو الخسارة من العمليات الثابتة الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

١٠ يجب حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية بتقسيم صافي الربح أو الخسارة للفترة العائد الى حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم (بسط المقام) على المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المتداولة (المقام) خلال الفترة.

١١ إن الهدف من المعلومات حول حصة السهم من الأرباح الأساسية هو إيجاد قياس لفوائد كل سهم عادي في الشركة الأم في أداء المنشأة خلال فترة الإبلاغ.

الأرباح

١٢ لغرض حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية، تكون المبالغ المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم فيما يتعلق بما يلي:

(أ) الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم؛ و

(ب) الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم.

هي المبالغ في البندين (أ) و (ب) المعدلة لمبالغ أرباح الأسهم الممتازة ما بعد الضريبة، والفروق الناشئة عن تسوية الأسهم الممتازة، والآثار المشابهة الأخرى للأسهم الممتازة المصنفة على أنها حقوق ملكية.

١٣ كافة بنود الإيرادات والمصروفات لحاملي الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعترف بها خلال فترة، بما في ذلك مصروف الضريبة ويتم تضمين الأرباح على الأسهم الممتازة المصنفة على أنها التزامات في تحديد الربح أو الخسارة للفترة المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم. (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*).

١٤ إن مبلغ ما بعد الضريبة للأسهم الممتازة الذي يتم خصمه من صافي الربح للفترة هو كما يلي:

(أ) مبلغ ما بعد الضريبة لأية لأسهم ممتازة غير تراكمية معلنة فيما يتعلق بالفترة؛ و

(ب) كامل مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة المطلوبة للأسهم الممتازة التراكمية عن الفترة سواء أعلن عنها أم لم يعلن. إن مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الفترة لا يشتمل على مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الأسهم الممتازة التراكمية المدفوعة أو المعلنة خلال الفترة الحالية عن فترات سابقة.

١٥ يشار في بعض الأحيان إلى الأسهم الممتازة التي يتأتى عنها أرباح أسهم أولية متدنية لتعويض المنشأة عن بيع الأسهم الممتازة بخصم معين، أو أرباح أسهم تزيد عن مستوى السوق في فترات لاحقة لتعويض المستثمرين عن شراء أسهم ممتازة بعلاوة معينة، على أنها أسهم ممتازة ذات معدلات متزايدة. ويتم إطفاء أي خصم أو علاوة إصدار أصلية على الأسهم الممتازة ذات معدلات متزايدة للأرباح المحتجزة باستعمال طريقة الفائدة الفعالة وتتم معاملتها على أنها أرباح أسهم ممتازة لأغراض حساب حصة السهم من الأرباح.

١٦ ويمكن إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض عطاء من المنشأة إلى المالكين. وتمثل زيادة القيمة العادلة للمقابل المدفوع لحاملي الأسهم الممتازة عن المبلغ المسجل للأسهم الممتازة عائدا لحاملي الأسهم الممتازة وتكلفة على الأرباح المحتجزة للمنشأة. ويتم خصم هذا المبلغ في حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لحاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

١٧ يمكن أن تحث المنشأة على التحويل المبكر للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من خلال إجراء تغييرات مواتية على بنود التحويل الأصلية أو دفع مقابل إضافي. إن الزيادة في القيمة العادلة للأسهم العادية

أو المقابل الآخر المدفوع عن القيمة العادلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب بنود التحويل الأصلية تعتبر عائدا لحاملي الأسهم الممتازة، ويتم خصمها في حساب الربح أو الخسارة المنسوبة الى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

١٨ إن أية زيادة في المبلغ المسجل للأسهم الممتازة عن القيمة العادلة للمقابل المدفوع لتسويتها يتم إضافتها في حساب الربح أو الخسارة المنسوبة حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

حصة السهم

١٩ **من اجل حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.**

٢٠ يعكس المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة حقيقة أن مبلغ رأسمال المساهمين ربما يكون قد تغير خلال الفترة نتيجة لازدياد أو انخفاض عدد الأسهم القائمة في أي وقت، ويمثل المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة هو العدد للأسهم العادية القائمة في بداية الفترة، معدلا بمقدار عدد الأسهم العادية التي أعيد شراؤها أو إصدارها خلال الفترة مضروبا بعامل وزن زمني، وعامل الوزن الزمني هو عدد الأيام التي تكون خلالها الأسهم المحددة قائمة كنسبة من إجمالي عدد الأيام في الفترة، وفي بعض الحالات من المناسب استخدام تقريب معقول للمعدل الموزون.

٢١ في معظم الحالات يتم إدخال الأسهم في المعدل الموزون لعدد الأسهم من تاريخ استحقاق إستلام الثمن (الذي هو عادة تاريخ إصدارها)، مثال ذلك :

(أ) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة عندما يكون النقد مستحق الإستلام؛

(ب) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة عند إعادة الإستثمار الإختياري لأرباح الأسهم العادية أو الممتازة في تاريخ دفع أرباح الأسهم؛

(ج) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة نتيجة لتحويل أداة دين الى اسهم عادية في التاريخ الذي يتوقف فيه استحقاق الفائدة؛

(د) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة بدلا من الفائدة أو المبلغ الأصلي لأدوات مالية أخرى في التاريخ الذي يتوقف فيه استحقاق الفائدة؛

(هـ) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة مقابل تسديد إلتزام على المشروع في تاريخ التسديد؛

(و) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة كثمن لامتلاك اصل عدا عن النقد في التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالأمتلاك؛ و

(ز) يتم إدخال الأسهم الصادرة لتقديم خدمات للمشروع عند تقديم الخدمات.

في هذه الحالة وفي الحالات الأخرى يتم تحديد توقيت إدخال الأسهم العادية حسب الأحكام والشروط الخاصة بإصدارها، ويجب الأخذ في الإعتبار محتوى أي عقد له علاقة بالإصدار.

٢٢ يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة كجزء من ثمن الشراء في ضم الأعمال التي هي عبارة عن امتلاك في المعدل الموزون لعدد الأسهم في تاريخ الأمتلاك. لأن المنشأة الممتلكة تدخل نتائج في قائمة ايرادها الربح والخسارة للمنشأة الممتلكة من ذلك التاريخ.

٢٣ يتم تضمين الأسهم العادية التي سيتم اصدارها عند تحويل أداة قابلة للتحويل إلزاميا في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية من تاريخ إبرام العقد.

٢٤ تتم معاملة الأسهم المشروطة القابلة للإصدار على أنها متداولة ويتم تضمينها في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية فقط من تاريخ استيفاء جميع الشروط الضرورية (أي تكون الأحداث قد وقعت). إن الأسهم التي تكون قابلة للإصدار فقط بعد مرور الوقت لا تكون أسهم قابلة للإصدار بشكل مشروط، لأن مرور الوقت يعتبر أمرا مؤكدا.

٢٥ [تم إلغائها]

٢٦ يجب تعديل المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة ولكافة الفترات المعروضة بالنسبة للأحداث، عدا عن تحويل الأسهم العادية المحتملة، التي أدت الى تغيير عدد الأسهم العادية القائمة بدون أحداث تغيير مقابل في الموارد.

٢٧ يمكن إصدار اسهم عادية أو تخفيض عدد الأسهم القائمة بدون إجراء تغيير مقابل في الموارد، والأمثلة على ذلك تشمل ما يلي:

(أ) الرسملة أو اسهم المنحة (تعرف في بعض البلدان بأرباح موزعة على شكل أسهم)؛

(ب) عنصر المنحة في أي إصدار آخر، مثال ذلك عنصر المنحة في حقوق إصدار اسهم للمساهمين الحاليين؛

(ج) تجزئة الأسهم؛ و

(د) تجزئة أسهم عكسية (توحيد الأسهم).

٢٨ عند إجراء رسملة أو إصدار اسهم منحة أو تجزئة اسهم يتم إصدار اسهم عادية للمساهمين الحاليين بدون مقابل إضافي، وعلى ذلك يتم زيادة عدد الأسهم العادية القائمة بدون زيادة في الموارد، ويتم تعديل عدد الأسهم العادية القائمة قبل هذا الإجراء بمقدار التغير النسبي في عدد الأسهم العادية القائمة كما لو أن هذا الإجراء حدث في أول بداية الفترة الأولى الواردة في التقرير، فعلى سبيل المثال في إصدار اسهم منحة على اساس سهمين لكل سهم يتم ضرب عدد الأسهم القائمة قبل الإصدار في عامل مقداره ثلاثة للحصول على العدد الإجمالي الجديد للأسهم أو بعامل مقداره اثنان للحصول على عدد الأسهم الإضافية.

٢٩ إن توحيد الأسهم العادية يقلل عموما من عدد الأسهم العادية المتداولة دون انخفاض مقابل في الموارد. ولكن عندما يتمثل الأثر الإجمالي في إعادة شراء الأسهم بالقيمة العادلة، فإن الانخفاض في عدد الأسهم العادية المتداولة يكون نتيجة انخفاض مقابل في الموارد. ومن الأمثلة على ذلك توحيد الأسهم وجمعها مع أرباح أسهم خاصة. يتم تعديل عدد المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة

للفترة التي تحدث فيها المعاملة المختلطة بما يتناسب والانخفاض في عدد الأسهم العادية من التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بأرباح الأسهم الخاصة.

حصة السهم من الأرباح المخفضة

٣٠ **على المنشأة أن تحسب الربح المخفض لكل مبلغ سهم للربح أو الخسارة الموزعة على حاملي الأسهم العادية للمنشأة الأم و، اذا تم عرض الربح أو الخسارة من العمليات الثابتة الموزعة على حاملي حقوق الملكية.**

٣١ **من لجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة، يجب على المنشأة تعديل الربح أو الخسارة على حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، والمعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المتداولة، لجميع تأثيرات التخفيض المحتملة على الأسهم العادية.**

٣٢ إن حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يتفق مع حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية – للتزويد بقياس الفائدة لكل من الأسهم العادية في تمثيل المنشأة – مع الأخذ في الإعتبار تأثير كافة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض التي كانت قائمة خلال الفترة، كنتيجة:

(أ) تتم زيادة صافي ربح الفترة العائد للأسهم العادية بمقدار مبلغ ما بعد الضريبة الخاص بتوزيعات أرباح الأسهم والفائدة المعترف بها خلال الفترة المتعلقة بأرباح الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض وتعديله بمقدار أية تغييرات أخرى في الإيرادات أو المصروفات التي ستنتجم من تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض؛ و

(ب) تتم زيادة المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة بمقدار المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية الإضافية التي ستكون قائمة على افتراض تحويل كافة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.

الأرباح

٣٣ **من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة، يجب على المنشأة تعديل الربح أو الخسارة على حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، كما هو محسوب طبقا للفقرة (١٢) يجب تعديله بمقدار تأثيرات ما بعد الضريبة لما يلي:**

(أ) أية توزيعات أرباح للأسهم العادية المحتملة القابلة للتخفيض التي خصمت للوصول الى صافي الربح العائد لحملة الأسهم العادية كما هو محسوب طبقا للفقرة ١٢؛

(ب) الفائدة المعترف بها خلال الفترة للأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض؛ و

(ج) أية تغيرات أخرى في الإيرادات أو المصروفات التي ستنتجم عن تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.

٣٤ بعد تحويل الأسهم العادية المحتملة الى أسهم عادية، البنود التي تم تعريفها في الفقرة ٣٣ (أ)-(ج) التي لا تظهر مرة أخرى. وبدلا من ذلك سيكون للأسهم العادية الجديدة الحق في المشاركة في الربح أو الخسارة الى حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، المحسوبة طبقا للفقرة (١٢) لذلك يتم تعديل الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم المحسوبة وفقا للفقرة ١٢ للبنود المحددة في الفقرة ٣٣ (أ)-(ج) وأية ضرائب ذات علاقة. وتشمل المصاريف المرتبطة بالأسهم

العادية المحتملة تكاليف المعاملة والخصومات المحسوبة وفقا لطريقة الفائدة الفعالة (انظر الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، كما هو منقح في العام ٢٠٠٣).

٣٥ قد يؤدي تحويل بعض الأسهم العادية المحتملة الى تغييرات مترتبة على ذلك في الإيرادات والمصروفات الأخرى، فعلى سبيل المثال قد يؤدي التخفيض في مصروف الفائدة المتعلق بالأسهم العادية المحتملة والزيادة الناتجة عن ذلك في صافي الربح للفترة الى زيادة في المصروف المتعلق بخطة المشاركة في الربح غير الإختيارية للموظفين، ومن اجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة للفترة لأية تغييرات مترتبة في الإيرادات أو المصروفات.

حصة السهم

٣٦ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية محسوب طبقا للفقرتين ١٩ و ٢٦ بالإضافة الى المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل كافة الأسهم العادية المؤدية للتخفيض المحتملة الى اسهم عادية، ويجب إعتبار انه قد تم تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض الى اسهم عادية في بداية الفترة أو إذا كان ذلك لاحقا في تاريخ إصدار الأسهم العادية المحتملة.

٣٧ يتم تحديد الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها بشكل مستقل لكل فترة معروضة. إن عدد الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها المشمول في فترة السنة حتى تاريخه هو ليس المتوسط المرجح لهذه الأسهم المشمول في كل حساب مرحلي.

٣٨ يتم قياس الأسهم العادية المحتملة خلال الفترة التي تكون فيها متداولة. ويتم تضمين الأسهم العادية المحتملة التي يتم إلغائها أو السماح بانتهائها خلال الفترة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم فقط لجزء من الفترة التي تكون فيها متداولة. في حين يتم تضمين الأسهم العادية المحتملة التي يتم تحويلها إلى أسهم عادية خلال الفترة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم من بداية الفترة إلى تاريخ التحويل. ويتم تضمين الأسهم العادية الناتجة من تاريخ التحويل في الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم.

٣٩ يتم تحديد عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض حسب شروط الأسهم العادية المحتملة، ويفترض الحساب استخدام افضل سعر تحويل أو سعر ممارسة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتملة.

٤٠ قد تصدر منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة أسهما عادية محتملة قابلة للتحويل أما الى اسهم عادية للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة، أو الى اسهم عادية للمشروع (معد التقرير)، وإذا كان لهذه الأسهم العادية المحتملة للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة تأثير تخفيضي على حصة السهم من الأرباح الأساسية الموحدة للمشروع معد التقرير فانه يتم إدخالها في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة.

الأسهم العادية محتملة التخفيض

٤١ **يجب معاملة الأسهم العادية المحتملة على أنها مؤدية للتخفيض فقط عندما يؤدي تحويلها الى اسهم عادية الى تخفيض في صافي ربح السهم من العمليات العادية المستمرة.**

٤٢ يستخدم المشروع الربح أو الخسارة من الأنشطة المستمرة للمنشأة الأم على انه "رقم الضبط" المستخدم لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية مؤدية للتخفيض أو ضد التخفيض. الربح أو الخسارة من الأنشطة المستمرة المنسوب الى المنشأة الأم بما يتفق مع الفقرة ١٢ ويتم استبعاد البنود الخاصة بالعمليات التي توقفت.

٤٣ تكون الأسهم العادية المحتملة مضادة للتخفيض عندما يؤدي تحويلها الى اسهم عادية الى زيادة حصة السهم من الأرباح من العمليات العادية المستمرة أو يخفض حصة السهم من الخسارة من العمليات العادية المستمرة، ويتم تجاهل تأثيرات الأسهم العادية المحتملة المضادة للتخفيض في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة .

٤٤ عند النظر فيما إذا كانت الأسهم المحتملة مؤدية للتخفيض أو مضادة للتخفيض فانه يتم النظر في كل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بشكل منفصل وليس بشكل إجمالي، لذلك، ومن أجل زيادة تراجع الدخل للحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، تتم دراسة كل إصدار أو مجموعة من الأسهم العادية المحتملة بالتسلسل من الأكثر تراجعا إلى الأقل تراجعا من حيث الدخل، أي يتم شمل الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها "التي لها أقل نسبة ربحية من الأسهم التصاعدية" في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم قبل تلك الأسهم التي لها أعلى نسبة ربحية من الأسهم التصاعدية. ويتم عموما شمل الخيارات والضمانات أولا لأنها لا تؤثر على قيمة بسط الحساب.

الخيارات والضمانات وما يعادلها

٤٥ **لغرض حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، تتولى المنشأة ممارسة الخيارات والضمانات المحتمل تراجع دخلها الخاصة بالمنشأة. وتعتبر العائدات المتحملة من هذه الأدوات على أنه قد تم إستلامها من اصدار الأسهم العادية حسب متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. إن الفرق بين عدد الأسهم العادية الصادرة وعدد الأسهم العادية التى كان من الممكن اصدارها بمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة ينبغي معاملته على أنه إصدار أسهم عادية بدون مقابل.**

٤٦ يكون من المحتمل تراجع دخل الخيارات والضمانات عندما تؤدى إلى اصدار أسهم عادية بسعر أقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ويكون مبلغ تراجع دخل الأسهم هو متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة مطروحا منه سعر الإصدار. لذلك، ومن أجل حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يتم معاملة الأسهم العادية المحتملة على أنها تتألف مما يلي:

(أ) عقد لإصدارعدد معين من الأسهم العادية حسب متوسط سعرها في السوق خلال الفترة. ويفترض أن هذه الأسهم يتم تسعيرها بشكل معتدل ولا تكون متراجعة أو مرتفعة الدخل. ويتم تجاهلها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

(ب) عقد لإصدار باقي الأسهم العادية بدون مقابل. ولا تولد هذه الأسهم أية عائدات ولا تؤثر على الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الأسهم العادية المتداولة. لذلك، تكون هذه الأسهم متراجعة

الدخل وتضاف إلى عدد الأسهم العادية المتداولة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

٤٧ يكون للخيارات والضمانات أثر احتمال تراجع الدخل فقط عندما يكون متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة يزيد عن سعر الممارسة للخيارات أو الضمانات (أي انها أقل من سعر السوق). ولا يتم تعديل حصة الأسهم من الأرباح المبلغ عنها سابقا بأثر رجعي لكي تعكس التغيرات في أسعار الأسهم العادية.

٤٧أ بالنسبة لخيارات الأسهم والترتيبات الأخرى *للدفع على أساس الأسهم* التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يتضمن سعر الإصدار المشار إليه في الفقرة ٤٦ ا وسعر الممارسة المشار إليه في الفقرة ٤٧ القيمة العادلة لأية بضائع أو خدمات سيتم تزويدها للمنشاة في المستقبل بموجب خيار السهم أو ترتيب آخر للدفع على أساس الأسهم .

٤٨ تتم معاملة خيارات أسهم الموظفين التي يكون لها أجل ثابت أو قابل للتحديد والأسهم العادية غير المستحقة على أنها خيارات في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، بالرغم من أنها قد تكون مشروطة بالإستحقاق. وتُعامل على أنها متداولة في تاريخ المنح. في حين تُعامل خيارات أسهم الموظفين القائمة على أساس الأداء على أنها أسهم مشروطة قابلة للإصدار لأن إصدارها مشروط بتلبية شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

الأدوات القابلة للتحويل

٤٩ ينعكس أثر تراجع دخل الأسهم للأدوات القابلة للتحويل في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم وفقا للفقرتين ٣٣ و ٣٦.

٥٠ تكون الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ذات دخل أسهم مرتفع عندما يكون مبلغ الأرباح على هذه الأسهم المعلن عنها في الفترة الحالية أو المتراكمة للفترة الحالية لكل سهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل يتجاوز الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم. وعلى نحو مماثل، يكون الدين القابل للتحويل ذو دخل أسهم مرتفع عندما تتجاوز فائدته (صافي الضريبة والتغيرات الأخرى في الدخل أو المصروف) لكل سهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم.

٥١ إن الإسترداد أو التحويل المستحث للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من الممكن أن يؤثر فقط على جزء من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل المتداولة سابقا. وفي مثل هذه الحالات، يُنسب أي مقابل زائد مشار اليه في الفقرة ١٧ إلى تلك الأسهم التي يتم إستردادها أو تحويلها لغرض تحديد ما إذا كان من المحتمل تراجع دخل الأسهم الممتازة المتداولة المتبقية. ويتم دراسة الأسهم المستردة أو المحولة بشكل منفصل عن تلك الأسهم التي لا يتم إستردادها أو تحويلها.

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار

٥٢ وكما في حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، تُعامل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على أنها متداولة ويتم شملها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا تم تلبية الشروط (أي أن تكون الأحداث قد حصلت). ويتم شمل الأسهم المشروطة القابلة للإصدار من بداية الفترة (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة، إذا كان في وقت لاحق). وفي حالة عدم تلبية الشروط، فان عدد الأسهم المشروطة القابلة للإصدار المشمولة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم يقوم على أساس عدد الأسهم التي سيتم إصدارها إذا كانت نهاية الفترة هي نفسها نهاية الفترة المشروطة. ولا يسمح بإعادة العرض إذا لم يتم تلبية الشروط عند انتهاء الفترة المشروطة.

٥٣ إذا كان الحصول أو المحافظة على مبلغ محدد من الأرباح لفترة ما يعتبر شرطا للإصدار المشروط وإذا تم الحصول على ذلك المبلغ في نهاية فترة الإبلاغ ولكن يجب المحافظة عليه لفترة إضافية إلى ما بعد فترة الإبلاغ، فإن الأسهم العادية الإضافية تُعامل على أنها متداولة، إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم، عند حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وفي تلك الحالة، يستند حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إلى عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها إذا كان مبلغ الأرباح في نهاية فترة الإبلاغ هو مبلغ الأرباح في نهاية الفترة المشروطة. ولأن الأرباح يمكن أن تتغير في فترة مستقبلية، فإن حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لا يتضمن هذه الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار حتى نهاية الفترة المشروطة لأنه لم يتم استيفاء كافة الشروط اللازمة.

٥٤ يمكن أن يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على سعر السوق المستقبلي للأسهم العادية. وفي تلك الحالة، إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم، فإن حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم يستند إلى عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها إذا كان سعر السوق في نهاية فترة الإبلاغ هو سعر السوق في نهاية الفترة المشروطة. وإذا كان الشرط يقوم على أساس متوسط أسعار السوق خلال فترة زمنية تمتد إلى ما بعد نهاية فترة الإبلاغ، يتم استخدام متوسط الفترة الزمنية التي انقضت. ولأن سعر السوق يمكن أن يتغير في فترة مستقبلية، فإن حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لا يتضمن هذه الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار حتى نهاية الفترة المشروطة لأنه لم يتم استيفاء كافة الشروط اللازمة.

٥٥ من الممكن أن يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على الأرباح المستقبلية والأسعار المستقبلية للأسهم العادية. وفي مثل هذه الحالات، فإن عدد الأسهم العادية المشمول في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم يستند إلى كلا الشرطين (أي الأرباح حتى تاريخه وسعر السوق الحالي في نهاية فترة الإبلاغ). ولا تُشمل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم ما لم يتم تنفيذ الشرطين معا.

٥٦ وفي حالات أخرى، يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على شرط آخر غير الأرباح أو سعر السوق (على سبيل المثال، افتتاح عدد معين من محلات البيع بالتجزئة). وفي مثل هذه الحالات، على افتراض أن الوضع الحالي للشرط يبقى دون تغير حتى نهاية الفترة المشروطة، تُشمل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم وفقا للوضع في نهاية فترة الإبلاغ.

٥٧ ويتم شمل الأسهم العادية المحتملة المشروطة القابلة للإصدار (باستثناء تلك التي تغطيها اتفاقية الأسهم المشروطة، مثل الأدوات المشروطة القابلة للإصدار والتحويل) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم كما يلي:

(أ) تحدد المنشأة ما إذا يمكن افتراض أن الأسهم العادية المحتملة تكون قابلة للإصدار على أساس الشروط المحددة لإصدارها وفقا لأحكام الأسهم العادية المشروطة في الفقرات ٥٢ –٥٦؛ و

(ب) إذا كان لا بد أن تنعكس تلك الأسهم العادية المحتملة في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، تحدد المنشأة أثرها على حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم من خلال إتباع أحكام الخيارات والضمانات في الفقرات ٤٥–٤٨، أو أحكام الأدوات القابلة للتحويل في الفقرات

٤٩-٥١، أو أحكام العقود التي يمكن تسديدها بالأسهم العادية أو نقدا في الفقرات ٥٨-٦١ أو الأحكام الأخرى، حيثما يكون مناسبا.

إلا أنه لا يتم تنفيذ الممارسة أو التحويل لغرض محاسبة الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم ما لم يتم تنفيذ ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة المتداولة المشابهة التي تكون غير مشروطة الإصدار.

العقود التي يمكن تسديدها بالأسهم العادية أو النقدية

٥٨ **عندما تصدر المنشأة عقدا يمكن تسديده بالأسهم أو نقدا حسب اختيار المنشأة، تفترض المنشأة أن العقد سيتم تسديده بالأسهم العادية، وأن الأسهم العادية المحتملة الناتجة سيتم شملها في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم.**

٥٩ وعندما يتم عرض مثل هذا العقد لأغراض المحاسبة كأصل أو إلتزام، أو يحتوي عنصر حقوق ملكية وعنصر إلتزام، تعدل المنشأة البسط لأية تغيرات في الربح او الخسارة من الممكن أن تكون قد نتجت خلال الفترة لو تم تصنيف العقد بشكل كامل على أنه أداة حق ملكية. وذلك التعديل مشابه للتعديلات التي تقتضيها الفقرة ٣٣.

٦٠ **بالنسبة للعقود التي يمكن تسويتها بالأسهم العادية أو نقدا حسب اختيار المالك، يتم استخدام التسوية الأكثر تراجعا من حيث دخل الأسهم من بين التسوية النقدية أو تسوية الأسهم في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.**

٦١ من الأمثلة على العقد الذي يمكن تسويته بالأسهم العادية أو نقدا هي أداة دين تعطى المنشاة، عند الإستحقاق، حقا غير مقيد لتسوية المبلغ الرئيسي نقدا أو بأسهمها العادية. ومن الأمثلة الأخرى هو خيار البيع المكتوب الذي يعطى المالك حرية التسوية بالأسهم العادية أو نقدا.

الخيارات المشتراة

٦٢ لا يتم شمل العقود مثل خيارات الشراء وخيارات البيع المشتراة (أي الخيارات المحتفظ بها من قبل المنشاة في أسهمها العادية) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأن شملها يؤدى إلى زيادة في دخل الأسهم. ويتم ممارسة خيار البيع فقط إذا كان سعر الممارسة أعلى من سعر السوق ويتم ممارسة خيار الشراء إذا كان سعر الممارسة أقل من سعر السوق.

خيارات البيع المكتوبة

٦٣ **إن العقود التي تقتضي من المنشأة إعادة شراء أسهمها، مثل خيارات البيع المكتوبة وعقود الشراء الآجلة، تنعكس في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم. إذا كانت هذه العقود "أقل من سعر السوق" خلال الفترة (أي أن سعر الممارسة أو التسوية أعلى من متوسط سعر السوق لتلك الفترة)، يتم حساب الأثر المحتمل لتراجع دخل الأسهم على حصة السهم من الأرباح على النحو التالي:**

(أ) يُفترض في بداية الفترة أن يتم إصدار عدد كافي من الأسهم العادية (بمتوسط سعر السوق خلال الفترة) بغية زيادة العائدات لتلبية شروط العقد؛

(ب) يُفترض أنه يتم استخدام العائدات من الإصدار لتلبية شروط العقد (أي إعادة شراء الأسهم)؛ و

(ج) تشمل الأسهم العادية المتزايدة (الفرق بين عدد الأسهم العادية التي يفترض أنهـا صـدرت وعدد الأسهم العادية التي استلمت نتيجة تلبية شروط العقد) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

التعديلات بأثر رجعي

٦٤ **إذا ارتفع عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة المتداولة نتيجة الرسملة أو اصدار أسهم منحة أو تجزئة الأسهم، أو انخفض نتيجة التجزئة العكسية للأسهم، يتم بأثر رجعي تعديل الحصة المتراجعة والحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لكل الفترات المعروضة. وإذا حدثت هذه التغييرات بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح باصدار البيانات المالية، فإن حسابات كل سهم لتلك البيانات المالية وأي بيانات مالية معروضة للفترة السابقة تستند إلى عدد الأسهم الجديدة. وينبغي الإفصاح عن حقيقة أن حسابات كل سهم تعكس هذه التغيرات في عدد الأسهم. وبالإضافة إلى ذلك، يتم تعديل الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم لجميع الفترات المعروضة لاستيعاب آثار الأخطاء والتعديلات الناتجة من التغيرات في سياسات المحاسبية التي تتم محاسبتها بأثر رجعي.**

٦٥ لا تعيد المنشأة عرض الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأي فترة سابقة معروضة للتغيرات في الإفتراضات المستخدمة في حساب حصة السهم من الأرباح أو لتحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية.

العرض

٦٦ **تعرض المنشأة في متن بيان الدخل الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم للربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة الأم وللربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة الأم للفترة لكل صنف من الأسهم العادية التي يكون لها حقا مختلفا للمشاركة في ربح الفترة. وعلى المنشأة أن تعرض الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم بشكل متكافئ لجميع الفترات المعروضة.**

٦٧ يتم عرض حصة السهم من الأرباح لكل فترة يتم بشأنها عرض بيان الدخل. وإذا تم الإبلاغ عن الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم على الأقل لفترة واحدة، يتم الإبلاغ عنها لجميع الفترات المعروضة، حتى لو كانت تساوى الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم. وإذا كانت الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم مساوية للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يمكن تقديم عرض مزدوج في سطر واحد في بيان الدخل.

٦٨ **إن المنشأة التي تبلغ عن عملية متوقفة ما ينبغي أن تفصح عن الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم فيما يخص العملية المتوقفة أما في متن بيان الدخل أو في ملاحظات البيانات المالية.**

٦٩ **على المشروع عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة حتى ولو كانت المبالغ التي تم الإفصاح عنها سالبة (خسارة في حصة السهم).**

الإفصاح

٧٠ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي:

(أ) المبالغ المستخدمة في صورة البسط في حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم، ومطابقة تلك المبالغ مع الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم للفترة. وينبغي أن تتضمن المطابقة الأثر الفردي لكل صنف من الأدوات التي تؤثر على حصة السهم من الأرباح.

(ب) المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة ومطابقة هذه المقامات مع بعضها.

(ج) الأدوات (بما في ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار) التي من المحتمل أن تخفض من الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم في المستقبل، ولكنها لم تُشمل في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأنها ذات دخل أسهم مرتفع خلال الفترة (أو الفترات) المعروضة.

(د) وصف لمعاملات الأسهم العادية أو معاملات الأسهم العادية المحتملة، باستثناء تلك التي تتم محاسبتها وفقا للفقرة ٦٤، التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي كان من الممكن أن تغير بشكل كبير عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة المتداولة في نهاية الفترة إذا حدثت تلك المعاملات قبل نهاية فترة الإبلاغ.

٧١ تتضمن الأمثلة على المعاملات في الفقرة ٧٠(د) ما يلي:

(أ) إصدار الأسهم مقابل النقد؛

(ب) إصدار الأسهم عند استخدام العائدات لتسديد دين أو أسهم ممتازة متداولة في تاريخ الميزانية العمومية؛

(ج) إسترداد الأسهم العادية المتداولة؛

(د) تحويل أو ممارسة الأسهم العادية المحتملة المتداولة في تاريخ الميزانية العمومية إلى أسهم عادية؛

(هـ) إصدار الخيارات أو الضمانات أو الأدوات القابلة للتحويل؛ و

(و) تحقيق الشروط التي تؤدى إلى إصدار الأسهم المشروطة القابلة للإصدار.

لا يتم تعديل مبالغ حصة السهم من الأرباح للمعاملات التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية لأن هذه المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس المال المستخدم لتحقيق ربح أو خسارة الفترة.

٧٢ يمكن للأدوات المالية والعقود الأخرى التي تنتج اسهما عادية محتملة أن تشتمل على شروط وأحكام تؤثر على قياس حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، ويمكن لهذه الشروط والأحكام أن تحدد فيما إذا كانت أية اسهم عادية محتملة مؤدية للتخفيض أم لا، وإذا كانت كذلك بيان تأثيرها على المعدل الموزون لعدد الأسهم القائمة وأية تعديلات مترتبة على صافي الربح العائد لحملة الأسهم العادية، وسواء كان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتطلب الإفصاح عن الشروط والأحكام أم لا فان هذا المعيار يشجع على هذا الإفصاح.

٧٣ إذا قام المشروع بالإفصاح، بالإضافة إلى حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، عن مبالغ حصة السهم باستخدام أحد مكونات صافي الربح الظاهر في التقرير عدا عن أحد متطلبات هذا المعيار، كالمبالغ باستخدام المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المحددة طبقا لهذا المعيار، يتم بشكل متكافئ الإفصاح عن المبالغ الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم المتعلقة بهذا العنصر ويتم عرضها في ملاحظات البيانات المالية. وعلى المنشأة أن تشير إلى الأساس الذي يتم بناءاً عليه تحديد البسط، بما في ذلك ما إذا كانت المبالغ لكل سهم قبل أو بعد الضرائب. وإذا تم استخدام أحد عناصر بيان الدخل الذي لا يتم الإبلاغ عنه كبند سطر في بيان الدخل، يتم توفير المطابقة بين العنصر المستخدم وبند السطر الذي يتم الإبلاغ عنه في بيان الدخل.

تاريخ التطبيق

٧٤ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما اذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب بيانات أخرى

٧٥ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*العائد على السهم*" (صدر في ١٩٩٧).

٧٦ حل هذا المعيار محل التفسير ٢٤ "*حصة السهم من الأرباح – الأدوات المالية والعقود الأخرى التي قد تتم تسويتها بالأسهم*".

الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

يعتبر هذا الملحق جزءا لا يتجزأ من المعيار.

الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم

أ١ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح على أساس البيانات المالية الموحدة، فإن الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم تشير إلى الربح أو الخسارة للمنشأة الموحدة بعد التعديل لحقوق الأقلية.

إصدار الحقوق

أ٢ إن إصدار الأسهم العادية في وقت ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة لا يؤدي عادة إلى عنصر أسهم المنحة. وهذا لأنه يتم عادة إصدار الأسهم العادية المحتملة مقابل قيمة كاملة، مما ينتج عنه تغير نسبي في الموارد المتوفرة للمنشأة. وفي إصدار الحقوق، يكون عادة سعر الممارسة أقل من القيمة العادلة للأسهم. لذلك، وكما هو مشار إليه في الفقرة ٢٧(ب)، يتضمن "إصدار الحقوق" هذا عنصر أسهم المنحة. وإذا تم تقديم إصدار الحقوق لكافة المساهمين الحاليين، يكون عدد الأسهم العادية التي ينبغي استعمالها في حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم لجميع الفترات قبل إصدار الحقوق هو عدد الأسهم العادية المتداولة قبل الإصدار، مضروبا بالعامل التالي:

$$\frac{\text{القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق}}{\text{القيمة العادلة للحقوق السابقة النظرية لكل سهم}}$$

ويتم حساب القيمة العادلة للحقوق السابقة النظرية لكل سهم عن طريق إضافة قيمة السوق الإجمالية للأسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق إلى العائدات من ممارسة الحقوق، وتقسيمها على عدد الأسهم المتداولة بعد ممارسة الحقوق. وحيث يتم تداول الحقوق علنا وبشكل منفصل عن الأسهم قبل تاريخ الممارسة، يتم تحديد القيمة العادلة لأغراض هذا الحساب في نهاية اليوم الأخير الذي يتم فيه تداول الأسهم مع الحقوق.

الرقم الرقابي

أ٣ من أجل توضيح طريقة تطبيق مفهوم الرقم الرقابي المذكور في الفقرتين ٤٢ و ٤٣، نفترض أن لدى المنشأة ربح من العمليات المستمرة يُنسب إلى الشركة الأم بقيمة ٤٨٠٠ * وحدة عملة، وخسارة من العمليات المتوقفة تُنسب إلى الشركة الأم بقيمة ٧٢٠٠ وحدة عملة، وخسارة تُنسب إلى الشركة الأم بقيمة ٢٤٠٠ وحدة عملة، و ٢٠٠٠ سهم عادى و ٤٠٠ سهم عادى محتمل متداول. إن الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم تبلغ ٢,٤٠ وحدة عملة للعمليات المستمرة و ٣,٦٠ وحدة عملة للعمليات المتوقفة، و ١,٢٠ وحدة عملة للخسارة. تُشمل الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأن حصة السهم من الأرباح الناتجة بقيمة ٢,٠٠ وحدة عملة للعمليات المستمرة ذات دخل متراجع من الأسهم، على افتراض أنه لا يوجد أي أثر ربح أو خسارة لهذه الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم. ولأن الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى الشركة الأم

* يتم في هذه الإرشادات التعبير عن المبالغ النقدية بـ "وحدات العملة".

هو الرقم المسيطر، تشمل المنشأة أيضا تلك الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم في حساب المبالغ الأخرى لحصة السهم من الأرباح، بالرغم من أن المبالغ الناتجة لحصة السهم من الأرباح ذات دخل أسهم مرتفع إلى المبالغ المقارنة للحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، أي أن الخسارة لكل سهم اقل من [(٣ وحدات عملة) لكل سهم عن الخسارة من العمليات المتوقفة و(١,٠٠ وحدة عملة) لكل سهم عن الخسارة)].

متوسط سعر السوق للأسهم العادية

أ٤ لغرض حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، فإن متوسط سعر السوق للأسهم العادية المفترض أنه يتم إصدارها يتم حسابه على أساس متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ومن ناحية نظرية، يمكن شمل كل معاملة في السوق للأسهم العادية لمنشأة ما في تحديد متوسط سعر السوق. وبطريقة عملية، إن وجود معدل بسيط للأسعار الأسبوعية أو الشهرية عادة ما يكون ملائما.

أ٥ وبشكل عام، تُعتبر أسعار الإقفال في السوق ملائمة لحساب متوسط سعر السوق. ولكن عندما تتقلب الأسعار بشكل كبير، عادة ما ينتج عن متوسط الأسعار المتدنية والمرتفعة سعرا أكثر تمثيلا. ويتم بشكل منسجم استخدام الطريقة المستعملة لحساب متوسط سعر السوق ما لم تعد غير تمثيلية بسبب تغير الظروف. على سبيل المثال، إن المنشأة التي تستخدم أسعار الإقفال في السوق لحساب متوسط سعر السوق لعدة سنوات لأسعار مستقرة نسبيا، يمكن أن تنتقل إلى استخدام متوسط الأسعار المتدنية والمرتفعة إذا بدأت الأسعار بالتقلب بشكل كبير ولم يعد ينتج عن أسعار الإقفال في السوق متوسط سعر تمثيلي.

الخيارات والضمانات وما يعادلها

أ٦ يفترض أن الخيارات أو الضمانات لشراء الأدوات القابلة للتحويل تتم ممارستها لشراء الأداة القابلة للتحويل عندما يكون متوسط أسعار الأداة القابلة للتحويل والأسهم العادية التي يتم الحصول عليها عند التحويل أعلى من سعر الممارسة للخيارات أو الضمانات. إلا أن الممارسة لا تُفترض ما لم يُفترض أيضا تحويل الأدوات القابلة للتحويل المتداولة المشابهة.

أ٧ يمكن أن تسمح أو تقتضي الخيارات أو الضمانات عرض الدين أو أدوات أخرى للمنشاة (أو شركتها الأم أو شركتها التابعة) لتسديد كل أو جزء من سعر الممارسة. وفي حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يكون لتلك الخيارات أو الضمانات أثر تراجع دخل الأسهم إذا: (أ) كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية ذات العلاقة للفترة يزيد عن سعر الممارسة أو (ب) إذا كان سعر البيع للأداة التي سيتم عرضها أقل من ذلك السعر الذي يمكن به عرض الأداة بموجب اتفاقية الخيار أو الضمان، ويحدد الخصم الناتج سعر الممارسة الفعال بأقل من سعر السوق للأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها عند الممارسة. وفي حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يُفترض أنه تتم ممارسة تلك الخيارات أو الضمانات ويفترض أنه يتم عرض الدين أو أدوات أخرى. وإذا كان عرض النقد أكثر جدوى لمالك الخيار أو الضمان ويسمح العقد بعرض النقد، يُفترض عرض النقد. ويتم إضافة الفائدة (صافي الضريبة) على أي دين يُفترض عرضه على أنه تعديل للبسط.

٨أ وتُمنح نفس المعاملة للأسهم الممتازة التي تكون ذات شروط مماثلة أو للأدوات الأخرى التي تشتمل على خيارات تحويل تسمح للمستثمر بالدفع نقدا من اجل الحصول على معدل تحويل أفضل.

٩أ يمكن أن تقتضي البنود الأساسية لخيارات أو ضمانات معينة تطبيق العائدات المستلمة من ممارسة تلك الأدوات لإسترداد دين ما أو أدوات أخرى للمنشأة (أو شركتها الأم أو شركتها التابعة). وفي حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يُفترض أنه تتم ممارسة تلك الخيارات أو الضمانات وأنه يتم تطبيق العائدات لشراء الدين حسب متوسط سعر السوق بدلا من شراء أسهم عادية. إلا أن زيادة العائدات المستلمة من الممارسة المفترضة عن المبلغ المستخدم للشراء المفترض للدين تؤخذ بعين الإعتبار (أي يفترض استعمالها لإعادة شراء الأسهم العادية) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. ويتم إضافة الفائدة (صافي الضريبة) على أي دين يُفترض شرائه على أنه تعديل للبسط.

خيارات البيع المكتوبة

١٠أ من أجل توضيح تطبيق الفقرة ٦٣، افترض أن المنشأة تملك ١٢٠ خيار بيع مكتوب متداول في أسهمها العادية بسعر ممارسة ٣٥ وحدة عملة. ويكون متوسط سعر السوق لأسهمها العادية للفترة هو ٢٨ وحدة عملة. وفي حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، تفترض المنشأة أنها قامت بإصدار ١٥٠ سهم بسعر ٢٨ وحدة عملة للسهم في بداية الفترة لاستيفاء إلتزام البيع الخاص بها بقيمة ٤,٢٠٠ وحدة عملة. ويتم إضافة الفرق بين ١٥٠ من الأسهم العادية الصادرة و ١٢٠ من الأسهم العادية المستلمة من استيفاء خيار البيع (٣٠ سهم عادى تصاعدي) إلى المقام في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

أدوات الشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة

١١أ إن الأسهم العادية المحتملة لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة التي يمكن تحويلها إلى أسهم عادية للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة أو أسهم عادية للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر (المنشأة المعدة للتقارير) يتم شملها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم كما يلي:

(أ) إن الأدوات الصادرة عن شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة والتي تُمكّن مالكيها من الحصول على أسهم عادية في الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة يتم شملها في حساب بيانات الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة. من ثم يتم شمل حصة السهم من الأرباح تلك في حسابات حصة السهم من الأرباح الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير على أساس احتفاظ المنشاة المعدة للتقارير بأدوات الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة.

(ب) إن أدوات الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية خاصة بالمنشاة المعدة للتقارير تعتبر من بين الأسهم العادية المحتملة للمنشأة المعدة للتقارير لغرض حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وبطريقة مماثلة، فإن الخيارات أو الضمانات الصادرة عن الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة لشراء الأسهم العادية الخاصة بالمنشاة المعدة للتقارير تعتبر من بين الأسهم العادية المحتملة للمنشأة المعدة للتقارير لغرض حساب الحصة المتراجعة الموحدة من الأرباح لكل سهم.

١٢أ. لغرض تحديد أثر حصة السهم من الأرباح للأدوات الصادرة عن المنشأة المعدة للتقارير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة، يُفترض أنه يتم تحويل الأدوات ويتم تعديل البسط (الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة

الأم) حسب الحاجة وفقا للفقرة ٣٣. بالإضافة إلى تلك التعديلات، يتم تعديل البسط لأي تغير في الربح أو الخسارة المسجلة من قبل المنشأة المعدة للتقارير (مثل دخل أرباح الأسهم أو دخل طريقة حقوق الملكية) المنسوبة إلى الزيادة في عدد الأسهم العادية للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة المتداولة نتيجة التحويل المفترض. لا يتأثر المقام في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأن عدد الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير لا يتغير عند التحويل المفترض.

أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين

أ١٣ تتضمن حقوق الملكية لبعض المنشآت ما يلي :

(أ) الأدوات التي تشارك في أرباح الأسهم مع الأسهم العادية وفقا لمعادلة محددة سابقا (مثلا، اثنين مقابل واحد) مع وجود، في بعض الأحيان، حدا أعلى لنطاق المشاركة (مثلا، إلى حد مبلغ محدد للسهم لكن لا يتجاوزه).

(ب) فئة من الأسهم العادية التي يكون لها معدل أرباح أسهم مختلف عن معدل أرباح فئة أخرى من الأسهم العادية ولكن بدون حقوق سابقة أو حقوق أفضل.

أ١٤ لغرض حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يفترض التحويل لتلك الأدوات المذكورة في الفقرة (أ١٣) القابلة للتحويل إلى أسهم عادية إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم. وبالنسبة لتلك الأدوات غير القابلة للتحويل إلى فئة من الأسهم العادية، يتم تخصيص ربح أو خسارة الفترة للفئات المختلفة من الأسهم وأدوات حقوق الملكية المشاركة وفقا لحقوق أرباح الأسهم الخاصة بها أو الحقوق الأخرى للمشاركة في الأرباح غير الموزعة. ولحساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم:

(أ) يتم تعديل الربح أو الخسارة المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم (تخفيض الربح وزيادة الخسارة) بمبلغ أرباح الأسهم المعلنة للفترة في كل فئة من الأسهم وبالمبلغ التعاقدي لأرباح الأسهم (أو الفائدة على السندات المشاركة) التي يجب دفعه للفترة (مثلا، الأرباح المتراكمة غير المدفوعة).

(ب) يتم تخصيص الربح أو الخسارة المتبقية للأسهم العادية وأدوات حقوق الملكية المشاركة إلى الحد الذي تشارك فيه كل أداة في الأرباح كما لو أنه قد تم توزيع كامل ربح أو خسارة الفترة. ويتم تحديد مجموع الربح أو الخسارة المخصصة لكل فئة من أداة حقوق الملكية من خلال جمع المبلغ المخصص لأرباح الأسهم والمبلغ المخصص لخاصية المشاركة.

(ج) يتم تقسيم إجمالي مبلغ الربح أو الخسارة المخصصة لكل فئة من أدوات حقوق الملكية على عدد الأدوات المتداولة التي يتم لها تخصيص الأرباح من أجل تحديد حصة السهم من الأرباح للأداة.

وبالنسبة لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يتم تضمين جميع الأسهم العادية المحتملة المفترض أنه قد تم إصدارها في الأسهم العادية المتداولة.

الأسهم المدفوعة جزئياً

١٥أ وحيث يتم إصدار الأسهم العادية ولا يتم دفعها بالكامل، فإنها تُعامل في حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم على أنها جزء من السهم العادي إلى الحد الذي تكون فيه مؤهلة للمشاركة في أرباح الأسهم خلال الفترة مقارنة بسهم عادي مدفوع بالكامل.

١٦أ إلى الحد الذي لا تكون فيه الأسهم المدفوعة جزئيا غير مؤهلة للمشاركة في أرباح الأسهم خلال الفترة، فإنها تُعامل على أنها مرادفة للخيارات أو الضمانات في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. ويفترض أن الرصيد غير المدفوع يمثل عائدات تُستخدم لشراء أسهم عادية. ويكون عدد الأسهم المشمولة في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم هو الفرق بين عدد الأسهم المكتتبة وعدد الأسهم المفترض أنه قد تم شرائها.

الملحق (ب)

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٣

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة *السهم من الأرباح*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣٣، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "*حصة السهم من الأرباح*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٣. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لتحديد وعرض حصة السهم من الأرباح الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٣٣، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٣ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

عرض حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم

استنتاج ٤ اقترحت مسودة العرض المنشورة في أيار ٢٠٠٢ شطب الفقرتين ٢ و ٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣، اللتين تنصان على أنه عندما يتم عرض البيانات المالية المنفصلة والموحدة للشركة الأم، ينبغي عرض حصة السهم من الأرباح فقط على أساس المعلومات الموحدة.

استنتاج ٥ أبدى بعض المجاوبون قلقا من أن عرض عددين اثنين لحصة السهم من الأرباح (واحد للبيانات المالية المنفصلة للشركة الأم والآخر للبيانات المالية الموحدة) يمكن أن يكون أمرا مضللا.

استنتاج ٦ لاحظ المجلس أن الإفصاح عن مبلغ حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم مفيد في حالات محدودة، ولذلك قرر الاحتفاظ بحرية الاختيار. إلا أن المجلس قرر أنه ينبغي على المعيار منع عرض مبالغ حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم في البيانات المالية الموحدة (سواء في متن البيانات المالية أو في الملاحظات).

العقود التي يمكن تسويتها بالأسهم العادية أو نقدا

استنتاج ٧ اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي على المنشأة أن تشمل في حساب عدد الأسهم العادية المحتملة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم العقود التي يمكن تسويتها بواسطة الأسهم العادية أو نقدا، حسب اختيار المنشأة المصدرة، على أساس الافتراض القابل للدحض بأن العقود

سوف يتم تسويتها بالأسهم. ويمكن دحض هذا الافتراض المقترح إذا تصرفت المنشأة المصدرة من خلال نمط محدد من الممارسة السابقة أو سياسات معلنة أو من خلال تقديم بيان حالي محدد يوضح للأطراف الأخرى الطريقة التي تتوقع أن تتم بها التسوية. ونتيجة لذلك أوجدت المنشأة المصدرة توقعا صحيحا فيما يتعلق بتلك الأطراف الأخرى بأنها ستقوم بالتسوية بطرق أخرى غير إصدار الأسهم. .

استنتاج ٨ وافق أغلب المجاوبون بشأن مسودة العرض على المعاملة المقترحة للعقود التي يمكن تسويتها في الأسهم العادية أو نقدا حسب اختيار المنشأة المصدرة. إلا أن المجلس قرر سحب فكرة الافتراض القابل للدحض ودمج متطلبات التفسير رقم ٢٤ "*حصة السهم من الأرباح – الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يمكن تسويتها بالأسهم*" في المعيار. ويقتضي التفسير رقم ٢٤ اعتبار البيانات المالية والعقود الأخرى التي يمكن أن تؤدي إلى إصدار الأسهم العادية للمنشأة على أنها أسهم عادية محتملة خاصة بالمنشأة.

استنتاج ٩ بالرغم من أن المعاملة المقترحة كان من الممكن أن تتوافق مع تلك المعاملة التي تقتضيها العديد من هيئات وضع المعايير التنسيقية، مثل بيان معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم ١٢٨ "*حصة السهم من الأرباح*"، إلا أن المجلس استنتج أن فكرة الافتراض القابل للدحض لا تنسجم مع الهدف المعلن للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. ووافق مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي على اعتبار هذا الاختلاف جزء من مشروع المقاربة المشترك قصير الأجل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه

استنتاج١٠ اقترحت مسودة العرض المنهج التالي لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه:

(أ) يكون عدد الأسهم العادية المحتملة هو المتوسط المرجح للسنة حتى تاريخه لعدد الأسهم العادية المحتملة المشمول في كل حساب مرحلي للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، بدلا من المتوسط المرجح للسنة حتى تاريخه لعدد الأسهم العادية المحتملة التي تم قياسها خلال الفترة التي كانت متداولة فيها (أي دون الأخذ بعين الإعتبار المعلومات حول الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم المبلغ عنها خلال الفترات المرحلية).

(ب) يتم حساب عدد الأسهم العادية المحتملة باستخدام متوسط سعر السوق خلال الفترات المرحلية، بدلا من استخدام متوسط سعر السوق خلال السنة حتى تاريخه.

(ج) يتم قياس الأسهم المشروطة القابلة للإصدار للفترات المرحلية التي كانت خلالها مشمولة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، بدلا من شملها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم (إذا تم تحقيق الشروط) من بداية فترة الإبلاغ للسنة حتى تاريخه (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة، إذا كان في وقت لاحق).

استنتاج ١١ لم يوافق أغلبية المجاوبين على مسودة العرض مع المنهج المقترح لحساب السنة حتى تاريخه للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وكانت أبرز المناقشات ضد هذا المنهج هو أن الحساب المقترح للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم يمكن أن ينتج عنه مبلغ للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه مختلف بالنسبة للمنشآت التي تعد التقارير بشكل متكرر، على سبيل المثال،على أساس فصلي أو نصف سنوي، والمنشآت التي تعد التقارير بشكل سنوي فقط. وقد لوحظ أيضا أن هذه المشكلة تتفاقم مع المنشآت التي تكون أعمالها موسمية.

استنتاج ١٢ درس المجلس ما إذا يقبل بأن تؤدي الاختلافات في تكرار إعداد التقارير المرحلية إلى الإبلاغ عن مبالغ مختلفة لحصة السهم من الأرباح. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "*التقارير المالية المرحلية*" بنص على "أن تكرار إعداد التقارير للمنشأة (سنوي، أو نصف سنوي، أو فصلي) ينبغي ألا يؤثر في قياس نتائجها السنوية". ولتحقيق ذلك الهدف، ينبغي إجراء القياسات لأغراض إعداد التقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه.

استنتاج ١٣ ودرس المجلس أيضا ما إذا يمكنه تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية لضمان التوافق بين كل المنشآت التي تعد البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أي تلك التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٣ بمقتضى إصدار أدوات للتداول العام أو لأنها اختارت عرض حصة السهم من الأرباح. غير أن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ ينص على "أن هذا المعيار لا يحدد أي المنشآت التي ينبغي أن يطلب منها نشر التقارير المالية المرحلية، أو مدى تكرار نشرها، أو وقت نشرها بعد نهاية الفترة المرحلية". ويتم تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية من قبل منظمي الأوراق المالية، وأسواق البورصة، والحكومات، وهيئات المحاسبة، وتختلف حسب الاختصاصات.

استنتاج ١٤ بالرغم من أن المنهج المقترح لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه كان سيتوافق مع بيان معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم ١٢٨، إلا أن المجلس استنتج أن هذا المنهج لا ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٤ وأنه لا يستطيع تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية. وقد وافق مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي على إعتبار هذا الإختلاف جزءاً من مشروع المقاربة المشترك قصير الأجل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى المسألة المشار إليها في الفقرة "استنتاج ٩".

التغييرات الأخرى

استنتاج ١٥ نشأت العديد من مسائل التنفيذ منذ إصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣، وكانت عادة ما تتعلق بتطبيق المعيار على هياكل وترتيبات رأس المال المعقدة. واستجابة على ذلك، قرر المجلس توفير إرشادات تطبيق إضافية في الملحق إلى جانب الأمثلة التوضيحية حول بعض المسائل الأكثر تعقيدا التي لم يتم تناولها في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣. وتتضمن هذه المسائل آثار الأسهم المشروطة القابلة للإصدار والأسهم العادية المحتملة للشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة وأدوات حقوق الملكية المشاركة وخيارات البيع المكتوبة وخيارات الشراء والبيع المشتراة.

المحتويات

الأمثلة التوضيحية

أمثلة توضيحية

هذا المثال ملحق بالمعيار ٣٣. ولكن لا يعتبر جزءاً منه؟

المثال ١ – الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرتان ١٢ و ١٥

أصدرت المنشأة (د) أسهم ممتازة متراكمة غير قابلة للتحويل وغير قابلة للاسترداد من الفئة (أ) بقيمة اسمية ١٠٠ وحدة عملة في ١ كانون الثاني ٢٠٠١. ويستحق للأسهم الممتازة من الفئة (أ) أرباح أسهم سنوية تراكمية بقيمة ٧ وحدات عملة للسهم من بداية عام

وفي وقت الإصدار، كان مردود أرباح الأسهم حسب معدلات السوق على الأسهم الممتازة من الفئة (أ) ما نسبته ٧% سنويا. لذلك، كان من الممكن أن تتوقع المنشأة (د) استلام عائدات بما يقارب ١٠٠ وحدة عملة لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لو أن معدل أرباح الأسهم بقيمة ٧ وحدات عملة لكل سهم كان ساري المفعول في تاريخ الإصدار.

وفيما يتعلق بشروط دفع أرباح الأسهم، تم إصدار الأسهم الممتازة من الفئة (أ) بقيمة ٨١,٦٣ وحدة عملة لكل سهم، أي بخصم قيمته ١٨,٣٧ وحدة عملة للسهم الواحد. ويمكن حساب سعر الإصدار بأخذ القيمة الحالية (١٠٠ وحدة عملة)، مخصومة بنسبة ٧% خلال فترة ثلاث سنوات.

ولأنه يتم تصنيف الأسهم على أنها حقوق ملكية، يتم إطفاء خصم الإصدار الأصلي على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة وتتم معاملته كأرباح أسهم ممتازة لأغراض حصة السهم من الأرباح. ولحساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، يتم خصم أرباح الأسهم المفترضة التالية لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لتحديد الربح أو الخسارة المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم:

السنة	*المبلغ المسجل للأسهم الممتازة من الفئة ١ كانون الثاني*	*أرباح الأسهم المفترضة* [أ]	*المبلغ المسجل للأسهم الممتازة من الفئة* [ب] *٣١ كانون الأول*	*أرباح الأسهم المدفوعة*
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٢٠x١	٨١,٦٣	٥,٧١	٨٧,٣٤	—
٢٠x٢	٨٧,٣٤	٦,١٢	٩٣,٤٦	—
٢٠x٣	٩٣,٤٦	٦,٥٤	١٠٠,٠٠	—
بعد ذلك	١٠٠,٠٠	٧,٠٠	١٠٧,٠٠	(٧,٠٠)

(أ) بنسبة ٧%.
(ب) قبل دفع أرباح الأسهم

المثال ٢ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ١٩–٢١

		الأسهم الصادرة	أسهم الخزينة[أ]	الأسهم المتداولة
١ كانون الثاني ٢٠×١	الرصيد في بداية السنة	٢,٠٠٠	٣٠٠	١,٧٠٠
٣١ أيار ٢٠×١	إصدار أسهم جديدة مقابل النقد	٨٠٠	– –	٢,٥٠٠
١ كانون الأول ٢٠×١	شراء أسهم خزينة مقابل النقد	– –	٢٥٠	٢,٢٥٠
٣١ كانون الأول ٢٠×١	الرصيد في نهاية السنة	٢,٨٠٠	٥٥٠	٢,٢٥٠

حساب المتوسط المرجح:

(١٧٠٠ x ١٢/٥) + (٢٥٠٠ x ١٢/٦) + (٢٢٥٠ x ١٢/١) = ٢١٤٦ سهم *أو*

(١٧٠٠ x ١٢/١٢) + (٨٠٠ x ١٢/٧) - (٢٥٠ x ١٢/١) = ٢١٤٦ سهم

(أ) سهم الخزينة هي عبارة عن أدوات حقوق ملكية تم إعادة شرائها والإحتفاظ بها من قبل المنشأة المصدرة نفسها أو شركاتها التابعة.

المثال ٣ إصدار أسهم المنح

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٢٦ و ٢٧(أ) و ٢٨

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم لعام ٢٠×٠	١٨٠ وحدة عملة
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم لعام ٢٠×١	٦٠٠ وحدة عملة
الأسهم العادية المتداولة حتى ٣٠ أيلول ٢٠×١	٢٠٠ سهم
إصدار الأسهم المنحة ١ تشرين الأول ٢٠×١	٢ سهم عادي لكل سهم عادي متداول في ٣٠ أيلول ٤٠٠ = ٢ × ١٢٠٠×٢٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم ٢٠×١	٦٠٠ وحدة عملة / (٢٠٠+٤٠٠) = ١,٠٠ وحدة عملة
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم ٢٠×٠	١٨٠ وحدة عملة / (٢٠٠+٤٠٠) = ٠,٣٠ وحدة عملة

ولأن إصدار أسهم المنح كان بدون مقابل، يُعامل كما لو أنه حدث قبل بداية ٢٠x٠، أول فترة يتم عرضها.

المثال ٤– إصدار الحقوق

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٢٦ و ٢٧(ب) و أ٢

	٢٠x٠	٢٠x١	٢٠x٢
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١١٠٠ (وحدة عملة)	١٥٠٠ (وحدة عملة)	١٨٠٠ (وحدة عملة)

الأسهم المتداولة قبل إصدار الحقوق	٥٠٠ سهم
إصدار الحقوق	سهم واحد جديد لكل ٥ أسهم متداولة (مجموع ١٠٠ سهم جديد) سعر الممارسة: ٥,٠٠ وحدات عملة تاريخ إصدار الحقوق: ١ كانون الثاني ٢٠x١ آخر تاريخ لممارسة الحق: ١ آذار ٢٠x١
سعر السوق للسهم العادي الواحد مباشرة قبل الممارسة في: ١ آذار ٢٠x١	١١,٠٠ وحدة عملة
تاريخ الإبلاغ	٣١ كانون الأول

حساب قيمة الحقوق النظرية السابقة لكل سهم

$$\frac{\text{القيمة العادلة لجميع الأسهم المتداولة قبل ممارسة الحقوق + المجموع الكلي المستلم من ممارسة الحقوق}}{\text{عدد الأسهم المتداولة قبل الممارسة + عدد الأسهم الصادرة في الممارسة}}$$

$$\frac{(\text{١١,٠٠ وحدة عملة} \times \text{٥٠٠ سهم}) + (\text{٥ وحدة عملة} \times \text{١٠٠ سهم})}{\text{٥٠٠ سهم} + \text{١٠٠ سهم}}$$

قيمة الحقوق النظرية السابقة لكل سهم = ١٠,٠٠ وحدات عملة

حساب عامل التعديل

$$\frac{\text{القيمة العادلة لكل سهم قبل ممارسة الحقوق}}{\text{قيمة الحقوق السابقة النظرية لكل سهم}} = \frac{\text{١١,٠٠ وحدة عملة}}{\text{١٠,٠٠ وحدة عملة}} = \text{١,١٠}$$

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم

		٢٠x٠	٢٠x١	٢٠x٢
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x٠ كما تم الإبلاغ عنها أصلا	١,١٠٠ وحدة /٥٠٠ سهم	٢,٢٠ وحدة عملة		
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x٠ التي تم إعادة عرضها لحقوق الإصدار	١,١٠٠ وحدة عملة / (٥٠٠ سهم x ١,١)	٢,٠٠ وحدة عملة		
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x١ بما في ذلك آثار إصدار الحقوق	١,٥٠٠ وحدة عملة (٥٠٠ x ١,١ x ١٢/٢) + (٦٠٠ x ١٢/١٠)		٢,٥٤ وحدة عملة	
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x٢	١,٨٠٠ وحدة عملة /٦٠٠ سهم			٣ وحدات عملة

المثال ٥ آثار خيارات الأسهم على الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٤٥-٤٧

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم للعام ٢٠×١	١٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال العام ٢٠×١	٥٠٠٠٠٠ سهم
متوسط سعر السوق لسهم عادي واحد خلال العام ٢٠×١	٢٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم بموجب الخيار خلال العام ٢٠×١	١٠٠٠٠٠ سهم
سعر الممارسة للأسهم بموجب الخيار خلال العام ٢٠×١	١٠٠ وحدة عملة

حساب حصة السهم من الأرباح

	الأرباح	*الأسهم*	*لكل سهم*
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم للعام ٢٠×١	١٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة		
المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة خلال العام ٢٠×١		٥٠٠٠٠٠	
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم			٢٤٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم بموجب الخيار		١٠٠,٠٠٠	
المتوسط المرجح لعدد الأسهم التي كان من الممكن إصدارها بمتوسط سعر السوق: (١٠٠,٠٠٠ × ١٥,٠٠ وحدة عملة) / ٢٠,٠٠ وحدة عملة	(أ)	(٧٥٠٠٠)	
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	١٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة	٥٢٥٠٠٠	٢٢٩ وحدة عملة

(أ) لم تزداد الأرباح لأن مجموع عدد الأسهم ارتفع فقط بمقدار عدد الأسهم (٢٥٠٠٠) التي اعتبر أنه قد تم إصدارها بدون مقابل (انظر الفقرة ٤٦(ب) من المعيار).

المثال ٥(أ) تحديد سعر الممارسة لخيارات أسهم الموظفين

المتوسط المرجح لعدد خيارات الأسهم غير المستحقة لكل موظف	١٠٠٠
مبلغ المتوسط المرجح لكل موظف ينبغي الإعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق لخدمات الموظفين التي سيتم تقديمها كمقابل لخيارات الأسهم، المحددة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*".	١٢٠٠ وحدة عملة
سعر الممارسة النقدي لخيارات الأسهم غير المستحقة	١٥ وحدة عملة

حساب سعر الممارسة المعدل

القيمة العادلة للخدمات التي سيتم تقديمها فيما بعد لكل موظف	١٢٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للخدمات التي سيتم تقديمها فيما بعد لكل خيار (١,٢٠٠/١,٠٠٠)	١٢٠ وحدة عملة
مجموع سعر الممارسة لخيارات الأسهم (١٥,٠٠ وحدة عملة + ١,٢٠ وحدة عملة)	١٦٢٠ وحدة عملة

المثال ٦– السندات القابلة للتحويل*

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٣٣ و ٣٤ و ٣٦ و ٤٩

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١٠٠٤ وحدة عملة
الأسهم العادية المتداولة	١٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	١٠٠ وحدة عملة
السندات القابلة للتحويل	١٠٠
يتم تحويل كل مجموعة مكونة من ١٠ سندات إلى ٣ أسهم عادية	
مصروف الفائدة للسنة الحالية المتعلقة بعنصر الإلتزام للسندات القابلة للتحويل	١٠ وحدات عملة
الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة بمصروف الفائدة ذلك	٤ وحدات عملة

ملاحظة: يتضمن مصروف الفائدة إطفاء الخصم الناتج من الإعتراف الأولي لعنصر الإلتزام (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*").

الربح المعدل المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١٠٠٤ وحدة + ١٠ وحدات – ٤ وحدات = ١٠١٠ وحدة عملة
عدد الأسهم العادية الناتجة عن تحويل السندات	٣٠
عدد الأسهم العادية المستعملة لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	١٠٠٠ + ٣٠ = ١٠٣٠
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	١٠١٠ وحدة عملة /١٠٣٠ = ٠,٩٨ وحدة عملة

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كالتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة على أنها مصاريف وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

المثال ٧ الأسهم المشروطة القابلة للإصدار

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ١٩ و ٢٤ و ٣٦ و ٣٧ و ٤١-٤٣ و٥٢

الأسهم العادية المتداولة خلال العام ٢٠×١	١,٠٠٠,٠٠٠ (لم يكن هناك أي تداول للخيارات أو الضمانات أو الأدوات القابلة للتحويل خلال الفترة)

تنص اتفاقية معينة متعلقة بعملية حديثة لاندماج الأعمال على إصدار أسهم عادية إضافية على أساس الشروط التالية:

	٥,٠٠٠ سهم عادى إضافي لكل موقع تجزئة جديد تم افتتاحه خلال العام ٢٠×١
	١,٠٠٠ سهم عادى إضافي لكل قيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة من الربح الموحد بزيادة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠x١
مواقع التجزئة التي تم افتتاحها خلال السنة:	موقع واحد في ١ أيار ٢٠×١
	موقع واحد في ١ أيلول ٢٠×١
الأرباح الموحدة للسنة حتى تاريخه المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١,١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣١ آذار ٢٠×١
	٢,٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في حزيران ٢٠×١
	١,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣٠ أيلول ٢٠×١ (وتتضمن ٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة خسارة من عملية متوقفة معينة)
	٢,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣١ كانون الأول ٢٠×١

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم

	الربع الأول	*الربع الثاني*	*الربع الثالث*	*الربع الرابع*	*سنة كاملة*
البسط (وحدة عملة)	١١٠٠,٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	(٤٠٠٠٠٠)	١٠٠٠٠٠٠	٢٩٠٠٠٠٠
المقام					
الأسهم العادية المتداولة	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
بنود طارئة لموقع التجزئة	--	٣,٣٣٣ (أ)	٦,٦٦٧ (ب)	١٠,٠٠٠	٥,٠٠٠ (ج)
بنود طارئة للأرباح(د)	--	--	--	--	--
مجموع الأسهم	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٣,٣٣٣	١,٠٠٦,٦٦٧	١,٠١٠,٠٠٠	١,٠٠٥,٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)	١,١٠	١,٢٠	(٠,٤٠)	٠,٩٩	٢,٨٩

(أ) ٥,٠٠٠ سهم x ٣/٢

(ب) ٥,٠٠٠ سهم + (٥,٠٠٠ سهم x ٣/١)

(ج) (٥,٠٠٠ سهم x ١٢/٨) + (٥,٠٠٠ سهم x ١٢/٤)

(د) لا يكون للبنود الطارئة للأرباح أي أثر على الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لأنه من غير المؤكد أنه يتم تلبية الشرط حتى نهاية الفترة المشروطة. ويتم تجاهل الأثر لحسابات الربع الرابع والسنة الكاملة لأنه من غير المؤكد أنه يتم تلبية الشرط حتى آخر يوم من الفترة.

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

	الربع الأول	*الربع الثاني*	*الربع الثالث*	*الربع الرابع*	*سنة كاملة*
البسط (وحدة عملة)	١,١٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	(٤٠٠,٠٠٠)	١,٠٠٠,٠٠٠	٢,٩٠٠,٠٠٠
المقام					
الأسهم العادية المتداولة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
بنود طارئة لموقع التجزئة	--	٥٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
بنود طارئة للأرباح	__ (أ)	٣٠٠,٠٠٠ (ب)	__ (ج)	٩٠٠,٠٠٠(د)	٩٠٠,٠٠٠ (د)
مجموع الأسهم	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٣٠٥,٠٠٠	١,٠١٠,٠٠٠	١,٩١٠,٠٠٠	١,٩١٠,٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)	١,١٠	٠,٩٢	(٠,٤٠) (هـ)	٠,٥٢	١,٥٢

(أ) ليس لدى الشركة "أ" أرباح للسنة حتى تاريخه تزيد عما قيمته ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ آذار ٢٠x١. ولا يسمح المعيار بتقدير مستويات الأرباح المستقبلية وشمل الأسهم الطارئة ذات العلاقة.

(ب) [(٢,٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة – ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) / ١,٠٠٠] x ١,٠٠٠ سهم = ٣٠٠,٠٠٠ سهم

(د) تكون أرباح السنة حتى تاريخه أقل من ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

(هـ) [(٢,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة – ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) / ١,٠٠٠] x ١,٠٠٠ سهم = ٩٠٠,٠٠٠ سهم

(و) ولأن الخسارة خلال الربع الثالث تُنسب إلى الخسارة من العملية المتوقفة، لا تنطبق أحكام زيادة دخل الأسهم. ويكون الرقم المسيطر إيجابي (أي الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة التي تُنسب إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم). وتبعا لذلك، يُشمل أثر الأسهم العادية المحتملة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

المثال ٨ السندات القابلة للتحويل التي يتم تسديدها بالأسهم أو نقدا حسب اختيار المنشأة المصدرة

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٣١-٣٣ و ٣٦ و ٥٨ و ٥٩

تصدر المنشأة ٢٠٠٠ سند قابل للتحويل في بداية السنة الأولى. وتكون مدة السندات ٣ سنوات، ويتم إصدارها بالقيمة الاسمية ١٠٠٠ وحدة عملة للسند الواحد، مما ينتج عنه مجموع عائدات بقيمة ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة. ويستحق دفع الفائدة سنويا بدفعات متأخرة السداد بسعر فائدة سنوي اسمي بنسبة ٦%. ويتم تحويل كل سند في أي وقت لغاية تاريخ الإستحقاق إلى ٢٥٠ سهم عادى. وللمنشاة الخيار في تسديد المبلغ الرئيسي للسندات القابلة للتحويل على شكل أسهم عادية أو نقدا.

وعندما يتم إصدار السندات، فإن سعر الفائدة السائد في السوق للديون المشابهة بدون خيار التحويل تبلغ نسبته ٩%. وفي تاريخ الإصدار، يكون سعر السوق للسهم العادي الواحد ٣ وحدات عملة. ويتم تجاهل ضريبة الدخل.

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم للسنة الأولى	١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة
السهم العادية المتداولة	١٢٠٠٠٠٠
السندات القابلة للتحويل المتداولة	٢٠٠٠
تخصيص عائدات إصدار السندات:	
عنصر الإلتزامات	١٨٤٨١٢٢ وحدة عملة*
عنصر حقوق الملكية	١٥١٨٧٨ وحدة عملة
	٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة

يتم تحديد عنصري الإلتزامات وحقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*". ويتم الإعتراف بهذه المبالغ على أنها المبالغ المسجلة الأولية لعنصري الإلتزامات وحقوق الملكية. إن المبلغ المخصص لعنصر حقوق الملكية ذو خيار التحويل للمنشأة المصدرة عبارة عن إضافة لحقوق الملكية ولا يتم تعديله.

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم في السنة الأولى:

$$\frac{\text{١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة}}{\text{١٢٠٠٠٠٠}} = \text{٠,٨٣ وحدة عملة للسهم العادي}$$

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم في السنة الأولى:

يفترض أن المنشأة المصدرة ستقوم بتسوية العقد من خلال إصدار الأسهم العادية. لذلك يتم حساب أثر تراجع دخل الأسهم وفقا للفقرة ٥٩ من المعيار.

$$\frac{\text{١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة + ١٦٦٣٣١ وحدة عملة}^{(أ)}}{\text{١٢٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠٠}^{(ب)}} = \text{٠,٦٩ وحدة عملة للسهم العادي}$$

(أ) يتم تعديل الربح لزيادة قيمتها لزيادة ١٦٦,٣٣١ وحدة عملة(١٨٤٨,١٢٢ وحدة عملةX ٩%) من التزام مرور الوقت.
(ب) ٥٠٠,٠٠٠ سهم عادى = ٢٥٠ سهم عادى x ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل .

* هذا يمثل القيمة الحالية للمبلغ الرئيسي والفائدة المخصومة بنسبة ٩%- ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع في نهاية مدة ثلاث سنوات، ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة

المثال ٩ حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم

تحديد الترتيب الذي ينبغي به شمل الأدوات التي يُحتمل تراجع دخلها*

المرجع الرئيسي: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرة ٤٤

المرجع الثانوي: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقــرات ١٠ و ١٢ و ١٩ و ٣١-٣٣ و ٣٦ و ٤١-٤٧ و ٤٩ و ٥٠

الإيرادات	**وحدة عملة**
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	١٦٤٠٠٠٠٠
مطروحا منها أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة	(٦٤٠٠٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العاديـة في الشركة الأم	١٠٠٠٠٠٠٠
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم	(٤٠٠٠٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٦٠٠٠٠٠٠
الأسهم العادية المتداولة	٢٠٠٠٠٠٠
متوسط سعر السوق لسهم عادى واحد خلال السنة	٧٥,٠٠ وحدة عملة
الأسهم العادية المحتملة	
الخيارات	١٠٠٠٠٠ بسعر ممارسة قيمته ٦٠ وحدة عملة
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠٠٠٠ سهم بقيمة اسـمية ١٠٠ وحدة عملة تستحق أربـاح أسـهم متراكمة بقيمة ٨ وحـدات عملـة للسهم. ويتم تحويل كل سهم ممتـاز إلى اثنين من الأسهم العادية.
سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥%	المبلغ الاسمي ١٠٠٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة. يتم تحويل كل سـند بقيمـة ١٠٠٠ وحدة عملة إلـى ٢٠ سـهم عادى. وليس هناك إطفاء للعلاوة أو الخصم يؤثر في تحديد مـصروف الفائدة.
معدل الضريبة	٤٠%

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كالتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة كمصاريف و حقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ .

الزيادة في الأرباح المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية عند تحويل الأسهم العادية المحتملة

		الزيادة في الأرباح (وحدة عملة)	*الزيادة في عدد الأسهم العادية*	*الأرباح المتزايدة لكل سهم (وحدة عملة)*
الخيارات				
الزيادة في الأرباح		صفر		
الأسهم المتزايدة المصادرة بدون مقابل	١٠٠٠٠٠ x (٧٥ وحدة عملة – ٦٠ وحدة) / ٧٥ وحدة		٢٠٠٠	صفر
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل				
الزيادة في الربح	٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة x ١٠٠ x ٠,٠٨	٦٤٠٠٠٠٠		
الأسهم المتزايدة	٨٠٠٠٠٠ x٢		١٦٠٠٠٠٠	٤,٠٠
السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥%				
الزيادة في الربح	١٠٠٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة x ٠,٠٥ x (١– ٠,٤٠)	٣٠٠٠٠٠٠		
الأسهم المتزايدة	١٠٠٠٠٠ x٢٠		٢٠٠٠٠٠٠	١,٥٠

الترتيب الذي ينبغي فيه شمل الأدوات المالية التي يحتمل تراجع دخلها:

(أ) الخيارات

(ب) السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥ %

(ج) الأسهم الممتازة القابلة للتحويل

حساب الحصة المرتجعة من الأرباح لكل سهم

	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم (الرقم الرقابي)	*الأسهم العادية*	*لكل سهم*	
	وحدة عملة		وحدة عملة	
كما هو مبلغ عنه	١٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	٥,٠٠	
الخيارات	–	٢٠٠٠٠		
	١٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٢٠٠٠٠	٤,٩٥	ذو دخل أسهم متراجع
سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥%	٣٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠		
	١٣٠٠٠٠٠٠	٤٠٢٠٠٠٠	٣,٢٣	ذو دخل أسهم متراجع
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦٤٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠		
	١٩٤٠٠٠٠٠	٥٦٢٠٠٠٠	٣,٤٥	ذو دخل أسهم مرتفع

بسبب ازدياد الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم عند الأخذ بعين الإعتبار الأسهم الممتازة القابلة للتحويل (من ٣,٢٣ وحدة عملة إلى ٣,٤٥ وحدة عملة)، يكون من المحتمل تراجع دخل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ويتم تجاهلها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وعليه، تكون الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم فيما يخص الربح من العمليات المستمرة هي ٣,٢٣ وحدة عملة:

	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)	*الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)*
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٥,٠٠	٣,٢٣
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	(٢,٠٠) (أ)	(٠,٩٩) (ب)
الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٣,٠٠ (ج)	٢,٢٤ (د)

(أ) (٤,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) / ٢,٠٠٠,٠٠٠ = (٢,٠٠ وحدة عملة)

(ب) (٤,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) / ٤,٠٢٠,٠٠٠ = (٠,٩٩ وحدة عملة)

(ج) ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة / ٢,٠٠٠,٠٠٠ = ٣,٠٠ وحدة عملة

(د) (٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة + ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة)/ ٤,٠٢٠,٠٠٠= ٢,٢٤ وحدة عملة

المثال ١٠ أدوات الشركة التابعة: حساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم *

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٤٠ و أ١١ و أ١٢

الشركة الأم:

الأرباح المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١٢٠٠٠وحدة عملة (باستثناء أية أرباح للشركة التابعة أو أرباح أسهم مدفوعة من قبلها)
الأسهم العادية المتداولة	١٠٠٠٠
أدوات الشركة التابعة المملوكة من قبل الشركة الأم	٨٠٠ سهم عادى
	٣٠ ضمانة قابلة للممارسة لشراء الأسهم العادية للشركة التابعة
	٣٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل

الشركة التابعة:

الربح	٥٤٠٠ وحدة عملة
الأسهم العادية المتداولة	١٠٠٠
الضمانات	١٥٠، قابلة للممارسة لشراء أسهم عادية للشركة التابعة
سعر الممارسة	١٠ وحدات عملة
متوسط سعر السوق للسهم العادي الواحد	٢٠ وحدة عملة
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٠٠، كل واحد منها قابل للتحويل إلى سهم عادي
أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة	وحدة عملة واحدة لكل سهم

لم تكن التعديلات أو المحذوفات بين الشركات ضرورية إلا لأرباح الأسهم. تم إغفال ضريبة الدخل لأغراض هذا التوضيح.

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كالتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة والأرباح ذات العلاقة كمصاريف وحقوق الملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

حصة الشركة التابعة من أرباح كل سهم

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم بقيمة ٥,٠٠ وحدة عملة محسوبة كما يلي:

٥٤٠٠ وحدة عملة(أ) – ٤٠٠ وحدة عملة (ب)
———————————
١,٠٠٠ (ج)

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم بقيمة ٣,٦٦ وحدة عملة محسوبة كما يلي:

٥٤٠٠ وحدة عملة (د)
———————————
(١٠٠٠ + ٧٥ (هـ) + ٤٠٠ (و)

(أ) أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم

(ب) أرباح الأسهم المدفوعة من قبل الشركة التابعة على الأسهم الممتازة القابلة للتحويل.

(ج) الأسهم العادية المتداولة لشركة التابعة،

(د) أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية (٥,٠٠٠ وحدة عملة)بزيادة قيمتها ٤٠٠ وحدة عملة كأرباح أسهم ممتازة لغرض حساب الحصة المتراجعة من الإرباح لكل سهم.

(ه) الأسهم المتزايدة من الضمانات المسحوبة كما يلي: [(٢٠ وحدة عملة – ١٠ وحدة عملة) /٢٠ وحدة عملة] x ١٥٠.

(و) الأسهم العادية للشركة التابعة المفترض تداولها من تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل، المحسوبة كما يلي:

٤٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويلx عامل التحويل.

حصة السهم من الأرباح الموحدة

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم بقيمة ١,٦٣ وحدة عملة محسوبة كما يلي:

١٢٠٠٠ وحدة عملة(أ) + ٤٣٠٠ وحدة عملة (ب)
———————————
١٠٠٠٠ (ج)

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم بقيمة ١,٦١ وحدة عملة محسوبة كما يلي:

١٢٠٠٠ وحدة عملة + ٢٩٢٨ (د)+ ٥٥ وحدة عملة (هـ)+١٠٩٨ (و)
———————————
١٠٠٠٠

(أ) أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم

(ب) جزء من أرباح الشرك التابعة التي ينبغي شملها في الحصة الأساسية من الأرباح الموحدة لكل سهم مسحوب كما يلي:

(٨٠٠x ٥,٠٠ وحدة عملة)+(٣٠٠x ١,٠٠ وحدة عملة)

(ج) الأسهم العادية المتداولة لشركة التابعة،

(د) الحصة التناسبية للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الأسهم العادية، محسوبة كما يلي:

(٨٠٠ / ١,٠٠٠) x (١,٠٠٠ سهم x ٣,٦٦ وحدة عملة لكل سهم)

(ه) للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الضمانات، محسوبة كما يلي: (٣٠ / ١٥٠) x(٧٥ سهم متزايد x٣,٦٦ وحدة عملة لكل سهم).

(و) الحصة التناسبية للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الأسهم الممتازة القابلة للتحويل، محسوبة كما يلي: (٣٠٠ /٤٠٠) x (٤٠٠ سهم من التحويل x ٣,٦٦ وحدة عملة لكل سهم)

المثال ١١ أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين *

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرتان ١٣أ و ١٤أ

الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١٠٠٠٠٠ وحدة عملة
الأسهم العادية المتداولة	١٠٠٠٠
الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل	٦٠٠٠
أرباح الأسهم السنوية غير المتراكمة على الأسهم الممتازة (قبل دفع أي أرباح أسهم على الأسهم العادية)	٥,٥٠وحدة عملة لكل سهم

بعد دفع أرباح أسهم بقيمة ٢,١٠ وحدة عملة لكل سهم من الأسهم العادية، تشارك الأسهم الممتازة في أية أرباح إضافية بنسبة ٢٠: ٨٠ مع الأسهم العادية (أي بعد دفع أرباح أسهم بقيمتي ٥,٥٠ وحدة عملة و ٢,١٠ وحدة عملة على التوالي لكل سهم من الأسهم الممتازة والأسهم العادية، تشارك الأسهم الممتازة في أية أرباح إضافية بمعدل ¼ من المبلغ المدفوع للأسهم العادية على أساس كل سهم).

أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة المدفوعة	٣٣٠٠٠ وحدة عملة (٥,٥٠ وحدة عملة لكل سهم)
أرباح الأسهم على الأسهم العادية المدفوعة	٢١٠٠٠ وحدة عملة (٢,١٠ وحدة عملة لكل سهم)

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كالتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة كمصاريف وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

يتبع الصفحة السابقة

يتم إحتساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم على النحو التالي:

	وحدة عملة	وحدة عملة
الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		١٠٠,٠٠٠
مطروحا منها أرباح الأسهم المدفوعة		
الممتازة	٣٣٠٠٠	
العادية	٢١٠٠٠	
		(٥٤٠٠٠)
الأرباح غير الموزعة		٤٦٠٠٠

تخصيص الأرباح غير الموزعة: غير موجودة في النص الإنجليزي

تخصيص لكل سهم عادى = أ

تخصيص لكل سهم ممتاز = ب ، ب = ١/٤ أ

(أ x ١٠٠٠٠) + (¼ × أ × ٦٠٠٠) = ٤٦٠٠٠ وحدة عملة
أ = ٤٦٠٠٠ وحدة عملة / (١٠٠٠٠ + ١٥٠٠)
أ = ٤٠٠ وحدة عملة
ب =١/٤ أ
ب = ١٠٠ وحدة عملة

المبالغ الأساسية لكل سهم: غير موجودة في النص الإنجليزي

	الأسهم الممتازة	*الأسهم العادية*
الأرباح الموزعة	٥,٥٠ وحدة عملة	٢,١٠ وحدة عملة
الأرباح غير الموزعة	١,٠٠ وحدة عملة	٤,٠٠ وحدة عملة
المجاميع	٦,٥٠ وحدة عملة	٦,١٠ وحدة عملة

المثال ١٢ حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم وعرض بيان الـدخل (مثال شامل)*

يوضح هذا المثال الحسابات الفصلية والسنوية للحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم في العـام ٢٠x١ للشركة "أ"، التي يكون لها هيكل رأسمالي معقد. إن الرقم المسيطر هو الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم. وفيما يلي الحقائق الأخرى المفترضة:

متوسط سعر السوق للأسهم العادية: كان متوسط أسعار السوق للأسهم العادية للسنة التقويمية ٢٠x١ كمـا يلي:

الربع الأول	٤٩ وحدة عملة
الربع الثاني	٦٠ وحدة عملة
الربع الثالث	٦٧ وحدة عملة
الربع الرابع	٦٧ وحدة عملة

كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية من ١ تموز إلى ١ أيلول ٢٠x١ هو ٦٥ وحدة عملة.

الأسهم العادية: كان عدد الأسهم العادية المتداولة في بداية ٢٠x١ هو ٥٠٠٠٠٠٠ سهم. فـي ١ آذار ٢٠x١ تم إصدار ٢٠٠٠٠٠ سهم عادى مقابل النقد.

سندات قابلة للتحويل: في الربع الأخير من سنة ٢٠x٠، تم بيع سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥% بمبلغ أصلي ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة تستحق خلال ٢٠ سنة مقابل النقد بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة (قيمة اسـمية). ويـستحق دفع الفائدة مرتين في السنة، في اليوم الأول من تشرين الثاني واليوم الأول من آيار. ويتم تحويل كـل سـند بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة إلى ٤٠ سهم عادي. لم تحول أية سندات في عام ٢٠x٠. تم تحويل كامل الإصدار في ١ نيسان ٢٠x١ لان الشركة (أ) طلبت الإصدار.

الأسهم الممتازة القابلة للتحويل: في الربع الثاني من عام ٢٠x٠، تم إصدار ٨٠٠٠٠٠ سهم ممتـاز قابـل للتحويل مقابل أصول في معاملة شراء معينة. وتبلغ أرباح الأسهم الفصلية على كل سهم ممتاز قابل للتحويل ما قيمته ٠,٠٥ وحدة عملة، يستحق دفعها في نهاية الربع للأسهم المتداولة في ذلك التاريخ. ويتم تحويل كـل سهم إلى سهم عادي واحد. وقد حول أصحاب ٦٠٠٠٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل أسهمهم الممتازة إلى أسهم عادية في ١ حزيران ٢٠x١.

الضمانات: تم إصدار ضمانات لشراء ٦٠٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة ٥٥ وحدة عملة لكل سهم لمدة ٥ سـنوات في ١ كانون الثاني ٢٠x١. وتم ممارسة كافة الضمانات القائمة في الأول من أيلول ٢٠x١.

الخيارات: تم إصدار خيارات لشراء ١٥٠٠٠٠٠ سهم عادى بقيمة ٧٥ وحدة عملة لكل سهم لمدة ١٠ سنوات في ١ تموز ٢٠x١. ولم يتم ممارسة أية خيارات خلال ٢٠x١ لأن سعر الممارسة للخيارات تجـاوز سـعر السوق للأسهم العادية.

معدل الضريبة: كانت ضريبة الدخل ٤٠% للسنة ٢٠x١.

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كالتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة كمصاريف وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

٢٠x١	الربح (الخسارة) من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم[أ]	الربح (الخسارة) المنسوبة إلى الشركة الأم
	وحدة عملة	وحدة عملة
الربع الأول	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
الربع الثاني	٦٥٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠
الربع الثالث	١٠٠٠٠٠٠	(١٠٠٠٠٠٠) [ب]
الربع الرابع	(٧٠٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠٠)
سنة كاملة	١١٨٠٠٠٠٠	٩٨٠٠٠٠٠

(أ) هذا هو الرقم المسيطر (قبل التعديل للسندات الممتازة).
(ب) تكبدت الشركة خسارة بقيمة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (صافي الضريبة) من العمليات المتوقفة في الربع الثالث.

الربع الأول من ٢٠x١

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	٥٠٠٠٠٠٠
مطروحا منها: أرباح الأسهم الممتازة	(٤٠٠٠٠) [أ]
الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٤٩٦٠٠٠٠

التاريخ	*الأسهم المتداولة*	*جزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ كانون الثاني – ٢٨ شباط	٥٠٠٠٠٠٠	٣/٢	٣٣٣٣٣٣٣
إصدار الأسهم العادية في ١ آذار	٢٠٠٠٠٠		
١ آذار – ٣١ آذار	٥٢٠٠٠٠٠	٣/١	١٧٣٣٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٥٠٦٦٦٦٦
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم			٠,٩٨ وحدة عملة

(أ) ٨٠٠,٠٠٠ سهم x ٠,٠٥ وحدة عملة

تابع من الصفحة السابقة
حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		٤,٩٦٠,٠٠٠ وحدة عملة
إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة		
أرباح الأسهم الممتازة	٤٠٠٠٠ وحدة عملة(ب)	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥ %	٩٠٠٠٠ وحدة عملة (ج)	
تأثير التحويلات المفترضة		١٣٠٠٠٠ وحدة عملة
الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة		٥٠٩٠٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح للأسهم		٥٠٦٦٠٠٠
إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة		
الضمانات	صفر (د)	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠٠٠٠	
سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥%	٤٨٠٠٠٠	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		١٢٨٠٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦٣٤٦٦٦٦
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم		٠,٨٠ وحدة عملة

(ب) ٨٠٠٠٠٠ سهم x٠,٠٥ وحدة عملة
(ج) (١٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة x ٥%)/٤، مطروحا منها الضرائب بنسبة ٤٠%
(د) لم يُفترض ممارسة الضمانات لأنها كانت ذات دخل مرتفع من الأسهم خلال الفترة (٥٥ وحدة عملة [سعر الممارسة] > ٤٩ وحدة عملة [متوسط السعر]).

الربع الثاني من ٢٠x١

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	٦٥٠٠٠٠٠
مطروحا منها: أرباح الأسهم الممتازة	(١٠٠٠٠)[أ]
الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٦٤٩٠٠٠٠

التاريخ	*الأسهم المتداولة*	*جزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ نيسان	٥٢٠٠٠٠٠		
تحويل السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥% في ١ نيسان	٤٨٠٠٠٠		
١ نيسان – ٣١ نيسان	٥٦٨٠٠٠٠	٣/٢	٣٧٨٦٦٦٦
تحويل الأسهم الممتازة في ١ حزيران	٦٠٠٠٠٠		
١ حزيران – ٣٠ حزيران	٦٢٨٠٠٠٠	٣/١	٢٠٩٣٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٥٨٨٠٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم			**١,١٠ وحدة عملة**

[أ] ٢٠٠٠٠٠ سهم x ٠,٠٥ وحدة عملة.

يتبع من الصفحة السابقة

حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		٦٤٩٠٠٠٠
إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة		
أرباح الأسهم الممتازة	١٠٠٠٠ وحدة عملة (ب)	
تأثير التحويلات المفترضة		١٠٠٠٠
الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة		٦٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح للأسهم		٥٨٨٠٠٠٠
إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة		
الضمانات	٥٠٠٠٠ (ج)	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦٠٠٠٠٠ (د)	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		٦٥٠٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦٥٣٠٠٠٠
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم		**١,٠٠ وحدة عملة**

(ب) ٢٠٠٠٠٠ سهم x ٠,٠٥ وحدة عملة.
(ج) ٥٥ وحدة عملة x ٦٠٠٠٠ = ٣٣٠٠٠٠٠ وحدة عملة، ٣٣٠٠٠٠٠ وحدة عملة / ٦٠ وحدة عملة = ٥٥٠٠٠٠، ٦٠٠٠٠٠ – ٥٥٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ سهم أو [(٦٠ وحدة عملة – ٥٥ وحدة عملة) / ٦٠ وحدة عملة] x ٦٠٠٠٠٠ سهم = ٥٠٠٠٠ سهم.
(د) (٨٠٠٠٠٠ سهم x ٣/٢) + (٢٠٠٠٠٠ سهم x ٣/١).

الربع الثالث من ٢٠x١

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	١٠٠٠٠٠٠
مطروحا منها: أرباح الأسهم الممتازة	(١٠٠٠٠)
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٩٩٠٠٠٠
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم	(٢٠٠٠٠٠٠)
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	(١٠١٠٠٠٠)

التاريخ	*الأسهم المتداولة*	*جزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ تموز – ٣١ آب	٦٢٨٠٠٠٠	٣/٢	٤١٨٦٦٦٦
ممارسة الضمانات في ١ أيلول	٦٠٠٠٠٠		
١ أيلول – ٣٠ أيلول	٦٨٨٠٠٠٠	٣/١	٢٢٩٣٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٦٤٨٠٠٠٠

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم:

الربح من العمليات المستمرة	**٠,١٥ وحدة عملة**
الخسارة من العمليات المتوقفة	**(٠,٣١) وحدة عملة**
الخسارة	**(٠,١٦) وحدة عملة**

يتبع الصفحة السابقة

حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

الربح من العمليات المستمرة المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		٩٩٠٠٠٠ وحدة عملة
إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة		
أرباح الأسهم الممتازة	١٠٠٠٠ وحدة عملة	
تأثير التحويلات المفترضة		١٠٠٠٠ وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة		١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم		(٢٠٠٠٠٠٠) وحدة عملة
الخسارة من العمليات المستمرة المنسوب لمالكي الأسهم العادية للمنشأة الأم متضمنا التحويلات المفترضة		(١٠٠٠٠٠٠) وحدة عملة
المتوسط المرجح للأسهم		٦٤٨٠٠٠٠
إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة		
الضمانات		
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٥٠٠٠٠ (أ)	
	٢٠٠٠٠٠	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		٢٦١٥٣٨
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦٧٤١٥٣٨
حصة السهم المتراجعة من الأرباح لكل سهم		
الربح من العمليات المستمرة		**٠,١٥ وحدة عملة**
الخسارة من العمليات المتوقفة		**(٠,٣٠) وحدة عملة**
الخسارة		**(٠,١٥) وحدة عملة**

(أ) [(٦٥ وحدة عملة – ٥٥ وحدة عملة) / ٦٥ وحدة عملة] x ٦٠٠٠٠٠ = ٩٢٣٠٨ سهم، ٩٢٣٠٨ x ٢/٣ = ٦١٥٣٨ سهم غير موجود الرقم صح

ملاحظة: يتم شمل الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة في حساب المبالغ المتراجعة من الأرباح للخسارة من العمليات المتوقفة والخسارة رغم أنها مرتفعة من حيث دخل الأسهم. هذا لأن الرقم المسيطر (الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم، المعدل للأرباح الممتازة) كان إيجابيا (أي ربح بدلا من خسارة).

الربع الرابع من ٢٠x١

حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم	وحدة عملة
الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	(٧٠٠٠٠٠)
إضافة إلى: أرباح الأسهم الممتازة	(١٠٠٠٠)
الخسارة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	(٧١٠٠٠٠)

التاريخ	*الأسهم المتداولة*	*جزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ تشرين الأول – ٣١ كانون الأول	٦٨٨٠٠٠٠	٣/٣	٦٨٨٠٠٠٠
المتوسط المرجح للأسهم			٦٨٨٠٠٠٠

الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم

الخسارة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	(٠,١٠) وحدة عملة

ملاحظة: لا تُشمل الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة في حساب المبالغ المتراجعة من الأرباح لكل سهم ذلك لأن الرقم المسيطر (الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم المعدلة للأرباح الممتازة) كان سلبيا (أي خسارة بدلا من ربح).

السنة الكاملة ٢٠x١

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى الشركة الأم	١١٨٠٠٠٠٠
مطروحا منه: أرباح الأسهم الممتازة	(٧٠٠٠٠)
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١١٧٣٠٠٠٠
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم	(٢٠٠٠٠٠٠)
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٩٧٣٠٠٠٠

التاريخ	*الأسهم المتداولة*	*جزء من الفترة*	*أسهم المعدل المرجح*
١ كانون الثاني– ٢٨ شباط	٥٠٠٠٠٠٠	١٢/٢	٨٣٣٣٣٣
إصدار الأسهم العادية في ١ آذار	٢٠٠٠٠٠		
١ آذار – ٣١ آذار	٥٢٠٠٠٠٠	١٢/١	٤٣٣٣٣٣
تحويل السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥% في ١ نيسان	٤٨٠٠٠٠		
١ نيسان – ٣١ أيار	٥٦٨٠٠٠٠	١٢/٢	٩٤٦٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة في ١ حزيران	٦٠٠٠٠٠		
١ حزيران – ٣١ آب	٦٢٨٠٠٠٠	١٢/٣	١٥٧٠٠٠٠
ممارسة الضمانات في ١ أيلول	٦٠٠٠٠٠		
١ أيلول – ٣١ كانون الأول	٦٨٨٠٠٠٠	١٢/٤	٢٢٩٣٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٦٠٧٦٦٦٧

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم:

الربح من العمليات المستمرة	**١,٩٣ وحدة عملة**
الخسارة من العمليات المتوقفة	**(٠,٣٣ وحدة عملة)**
الربح	**١,٦٠ وحدة عملة**

حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

البند		
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		١١,٧٣٠,٠٠٠
إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة		
أرباح الأسهم الممتازة	٧٠,٠٠٠ وحدة عملة	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥%	٩٠,٠٠٠ وحدة عملة(أ)	
تأثير التحويلات المفترضة		١٦٠,٠٠٠ وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة		١١,٨٩٠,٠٠٠ وحدة عملة
الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم		(٢,٠٠٠,٠٠٠) وحدة عملة
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة		٩,٨٩٠,٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح للأسهم		٦,٠٧٦,٦٦٧
إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة		
الضمانات	١٤,٨٨٠ (ب)	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٥٠,٠٠٠ (ج)	
سندات قابلة للتحويل ٥%	١٢٠,٠٠٠ (د)	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		٥٨٤,٨٨٠
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦,٦٦١,٥٤٧
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم:		
الربح من العمليات المستمرة		**١,٧٨ وحدة عملة**
الخسارة من العمليات المتوقفة		**(٠,٣٠) وحدة عملة**
الربح		**١,٤٨ وحدة عملة**

(أ) (١٢,٠٠٠,٠٠٠ x ٥%) / ٤، مطروحا منها الضرائب بنسبة ٤٠%.

(ب) [(٥٧,١٢٥* وحدة عملة – ٥٥ وحدة عملة) / ٥٧.١٢٥ وحدة عملة] x ٦٠٠,٠٠٠ = ٢٢,٣٢٠ سهم، ٢٢,٣٢٠ x ١٢/٨ = ١٤,٨٨٠ سهم.

(ج) (٨٠٠,٠٠٠ سهم x ١٢/٥) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم x ١٢/٧).

(د) ٤٨٠,٠٠٠ سهم x ١٢/٣.

يوضح المثال التالي كيف يمكن للشركة (أ) أن تعرض بيانات حصة السهم من الأرباح في بيان الدخل. لاحظ أن القيم لكل سهم للخسارة من العمليات الغير مستمرة غير مطلوب تقديمها في بيان الدخل.

	السنة المنتهية في ٢٠x١
حصة السهم من الأرباح	وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة	١,٩٣
الخسارة من العمليات المتوقفة	(٠,٣٣)
الربح	١,٦٠
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	
الربح من العمليات المستمرة	١,٧٨
الخسارة من العمليات المتوقفة	(٠,٣٠)
الربح	١,٤٨

يتضمن الجدول التالي البيانات الفصلية والسنوية لحصة السهم من الأرباح الخاصة بالشركة (أ). والغرض من هذا الجدول توضيح أن مجموع بيانات حصة السهم من الأرباح للفصول الأربعة ليس بالضرورة أن يساوى البيانات السنوية لحصة السهم من الأرباح. ولا يقتضى المعيار الإفصاح عن هذه المعلومات.

	الربع الأول	*الربع الثاني*	*الربع الثالث*	*الربع الرابع*	*سنة كاملة*
	وحدة عملة	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم:					
الربح (الخسارة) من العمليات المستمرة	٠,٩٨	١,١٠	٠,١٥	(٠,١٠)	١,٩٣
الخسارة من العمليات المتوقفة	--	--	(٠,٣١)	--	(٠,٣٣)
الربح (الخسارة)	٠,٩٨	١,١٠	(٠,١٦)	(٠,١٠)	١,٦٠
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم:					
الربح (الخسارة) من العمليات المستمرة	٠,٨٠	١,٠٠	٠,١٥	(٠,١٠)	١,٧٨
الخسارة من العمليات المتوقفة	--	--	(٠,٣٠)	--	(٠,٣٠)
الربح (الخسارة)	٠,٨٠	١,٠٠	(٠,١٥)	(٠,١٠)	١,٤٨

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣ مع محتويات النسخة الحالية منه. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من اختلاف الإرشادات.

ويظهر الجدول أيضا كيفية الدمج بين متطلبات التفسير ٢٤ في النسخة الحالية من المعيار ٣٣.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٣	الفقرة الحالية في المعيار ٣٣
الهدف	١
١	٢
٢	٤
٣	لا يوجد
٤	٣
٥	٣
٦	٥
٧	٦
٨	٧
٩	٨
١٠	١٠
١١	١٢
١٢	١٣
١٣	١٤
١٤	١٩
١٥	٢٠
الفقرة ١٥ المثال التالي	المثال التوضيحي ٢
١٦	٢١
١٧	٢٢
١٨	١٥(أ)
١٩	٢٥,٢٤
٢٠	٢٦
٢١	٢٧
٢٢	٢٨
٢٣	٢(أ)
الفقرة ٢٣ المثال التالي	المثال التوضيحي ٣، ٤

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٣	الفقرة الحالية في المعيار ٣٣
٢٤	٣١
٢٥	٣٢
٢٦	٣٣
٢٧	٣٤
الفقرة ٢٧ المثال التالي	المثال التوضيحي ٦
٢٨	٣٥
٢٩	٣٦
٣٠	٣٩
٣١	٥٢
٣٢	٤٠
٣٣	٤٥
٣٤	٤٥، ٤أ
٣٥	٤٦
الفقرة ٣٥ المثال التالي	مثال توضيحي ٥
٣٦	لا يوجد
٣٧	١٦أ
٣٨	٤١
٣٩	٤٢
٤٠	٤٣
٤١	٤٤
الفقرة ٤١ المثال التالي	مثال توضيحي ٩
٤٢	٣٨
٤٣	٦٤
٤٤	٦٥

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٣	للفقرة الحالية في المعيار ٣٣
٤٥	٧٠(د)، ٧١
٤٦	٧١
٤٧	٦٩
٤٨	٦٩
٤٩	٧٠ (أ)، (ب)
٥٠	٧٢
٥١	٧٣
٥٢	لا يوجد
٥٣	٧٤
تفسير-٢٤	٥٨-٦١
لا يوجد	مقدمة١-٣
لا يوجد	٩
لا يوجد	١١
لا يوجد	١٥-١٨
لا يوجد	٢٣
لا يوجد	٢٩، ٣٠
لا يوجد	٣٧
لا يوجد	٤٧-٥١
لا يوجد	٥٣-٥٧
لا يوجد	٦٢، ٦٣
لا يوجد	٦٧، ٦٨
لا يوجد	٧٠ (ج)
لا يوجد	٧٥، ٧٦
لا يوجد	١أ
لا يوجد	٣أ
لا يوجد	٥أ-١٤أ
لا يوجد	الأمثلة التوضيحية ١، ٧، ٨، ١٠، ١١، ١٢

معيار المحاسبة الدولي ٣٤

التقارير المالية المرحلية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٤ "*التقارير المالية المرحلية*" مبين في الفقرة ١-٤٦. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٤ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و"*إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولية ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يتناول هذا المعيار (المعيار ٣٤) المعنون بالتقارير المالية المرحلية، مادة لم تتم تغطيتها في معيار محاسبة دولي سابق، ويصبح معيار المحاسبة الدولي ٣٤ نافذ المفعول للفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك.

مقدمة ٢ التقرير المالي المرحلي هو تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة اقل من السنة المالية الكاملة للمشروع.

مقدمة ٣ لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي أية مشروع يجب عليه نشر تقارير مالية مرحلية أو عدد مرات ذلك أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، وحسب رأي لجنة معايير المحاسبة الدولية فإنه يجب أن يقرر هذه الأمور الحكومات الوطنية والجهات التي تضع أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية، وينطبق هذا المعيار إذا طلب من المشروع أو هي اختارت نشر تقرير مالي مرحلي بموجب معايير المحاسبة الدولية.

مقدمة ٤ هذا المعيار :

(أ) يحدد الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي بما في ذلك الإفصاحات؛ و

(ب) يحدد مبادئ الإعتراف المحاسبي والقياس التي يجب تطبيقها في تقرير مالي مرحلي.

مقدمة ٥ إن الحد الأدنى لمحتوى تقرير مالي مرحلي هو ميزانية عمومية مختصرة وبيان دخل مختصر وبيان تدفق نقدي مختصر وبيان مختصر يبين التغيرات في حقوق المساهمين وإيضاحات مختارة.

مقدمة ٦ على افتراض أن أي شخص يقرأ التقرير المرحلي للمشروع ستتوفر له أيضا إمكانية الوصول الى آخر تقرير سنوي له فإنه لا يتم فعليا إعادة أو تحديث أية إيضاحات للبيانات المالية السنوية في التقرير المرحلي، وبدلا من ذلك تشمل الإيضاحات بشكل رئيسي تفسيرا للأحداث والتغيرات التي تعتبر هامة لفهم التغيرات في المركز المالي وفي أداء المشروع منذ تاريخ آخر تقرير سنوي.

مقدمة ٧ يجب على المشروع تطبيق نفس السياسات المحاسبية في تقريره المالي المرحلي كما هي مطبقة في بياناته المالية السنوية فيما عدا التغيرات في السياسة المحاسبية التي تمت بعد تاريخ احدث البيانات المالية التي يجب أن تظهر في البيانات المالية السنوية التالية، ويجب أن لا يؤثر عدد مرات تقديم تقارير المشروع – سنوي أو نصف سنوي أو فصلي– على قياس نتائجه السنوية، ولتحقيق هذا الهدف تتم القياسات لأغراض التقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه.

مقدمة ٨ يقدم الملحق لهذا المعيار إرشاداً لتطبيق المبادئ الأساسية للإعتراف والقياس في تواريخ مرحلية لمختلف أنواع الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف، ويكون مصروف ضريبة الدخل لفترة مرحلية بناء على نسبة معدل ضريبة دخل سنوية مقدرة سارية المفعول تتفق مع التقدير السنوي للضرائب.

مقدمة ٩ عند اتخاذ قرار بشأن كيفية الإعتراف ببند أو تصنيفه أو الإفصاح عنه لأغراض التقارير المالية المرحلية يجب تقييم المادية فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة المرحلية وليس بالنسبة للبيانات المالية السنوية المتوقعة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٤
التقارير المالية المرحلية

الهــدف

إن الهدف من هذا المعيار بيان الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الإعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية. إن تقديم "تقارير المالية المرحلية الموثوق بها وفي حينها يحسن من قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المشروع على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية ومركزه المالي وسيولته.

النطاق

١ لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المشاريع التي يجب أن يطلب منها نشر تقارير مالية مرحلية، وعدد مرات ذلك، أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، على أن الحكومات وواضعو أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية كثيرا ما تطلب من المشاريع التي يتم تداول أوراقها المالية الخاصة بالدين أو حقوق الملكية في سوق الأوراق المالية نشر تقارير مالية مرحلية، وينطبق هذا المعيار إذا طلب من المشروع أو اختار هو نشر تقرير مالي بموجب معايير المحاسبة الدولية، وتشجع* لجنة معايير المحاسبة الدولية المشاريع المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تتفق مع مبادئ الإعتراف والقياس والإفصاح المذكورة في هذا المعيار، وبالتحديد تشجع اللجنة المشاريع المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على ما يلي:

(أ) تقديم تقارير مالية مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من سنتها المالية؛ و

(ب) تقديم تقاريرها المالية المرحلية خلال فترة لا تزيد عن ٦٠ يوما من نهاية الفترة المرحلية.

٢ يتم تقييم كل تقرير مالي، سواء كان سنويا أو مرحليا كما هو فيما يتعلق بمدى إمتثاله لمعايير المحاسبة الدولية، وحقيقة أن المشروع قد لا يكون قد قدم تقارير مالية مرحلية خلال سنة مالية معينة أو أنه قدم تقارير مالية مرحلية لا تمتثل لهذا المعيار لا يحول دون أن تكون البيانات المالية السنوية للمشروع ممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت خلافا لذلك ممتثلة لها.

٣ إذا وصف تقرير مالي مرحلي لمشروع انه ممتثل لمعايير المحاسبة الدولية فانه يجب أن يمتثل لكافة متطلبات هذا المعيار، وتتطلب الفقرة ١٩ إفصاحات معينة بهذا الخصوص.

* لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تلت مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي بدأ أعماله في ٢٠٠١.

تعريفات

٤ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقا للمعاني المحددة لها:**

الفترة المرحلية **هي فترة تقدم حولها التقارير المالية وتكون اقل من سنة مالية كاملة.**

التقرير المالي المرحلي **يعني تقريرا ماليا يحتوي أما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*") أو على مجموعة من البيانات المالية المختصرة (كما هو مبين في هذا المعيار) لفترة مرحلية.**

محتوى التقرير المالي المرحلي

٥ يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ المجموعة الكاملة من البيانات المالية على أنها تشمل المكونات التالية:

(أ) الميزانية العمومية؛

(ب) بيان الدخل؛

(ج) بيان يبين إما:

(١) كافة التغيرات في حقوق الملكية، أو

(٢) التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك الناجمة من العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين؛

(د) بيان التدفق النقدي؛ و

(هـ) السياسات المالية والإيضاحات التفسيرية.

٦ من أجل مصلحة التوقيت المناسب واعتبارات التكلفة، ولتجنب تكرار المعلومات التي صدرت عنها التقارير سابقا قد يطلب من المشروع أو قد يختار هو تقديم معلومات أقل في تواريخ مرحلية بالمقارنة مع بياناته المالية السنوية. يحدد هذا المعيار الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي على انه يشمل بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة، ويقصد بالتقرير المالي المرحلي تقديم تحديث لآخر مجموعة من البيانات المالية السنوية، وتبعا لذلك فهو يركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا يكرر المعلومات التي جرى الإبلاغ عنها سابقا.

٧ لا يوجد شيء في هذا المعيار ما يقصد منه منع المشروع أو عدم تشجيعه على نشر مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١) في تقريره المالي المرحلي بدلا من بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة، كما أن هذا المعيار لا يمنع المشروع أو لا يشجعه على أن يدخل ضمن بياناته المالية المختصرة اكثر من الحد الأدنى من البنود أو الإيضاحات التفسيرية المختارة كما هو مبين في هذا المعيار، وينطبق إرشاد الإعتراف والقياس في هذا المعيار كذلك على المجموعة الكاملة من البيانات المالية لفترة مرحلية، ويجب أن تتضمن هذه البيانات كافة الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار (بشكل خاص إفصاحات الإيضاح المختار في الفقرة ١٦) وكذلك الإفصاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

الحد الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي

٨ يجب أن يتضمن التقرير المالي المرحلي كحد أدنى المكونات التالية:

(أ) الميزانية العمومية المختصرة؛

(ب) بيان الدخل المختصر؛

(ج) بيانا مختصرا مبينا إما: (١) كافة التغيرات في حقوق الملكية، أو (٢) التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك الناجمة من المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين ؛

(د) بيان تدفق نقدي مختصر؛ و

(هـ) إيضاحات تفسيرية مختارة.

شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية

٩ إذا قام المشروع بنشر مجموعة كاملة من البيانات المالية في تقريره المالي المرحلي فان شكل ومحتوى هذه البيانات يجب أن يمتثل لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ الخاصة بمجموعة كاملة من البيانات المالية.

١٠ إذا قام المشروع بنشر مجموعة بيانات مالية مختصرة في تقريره المالي المرحلي فان هذه البيانات المختصرة يجب أن تشمل كحد أدنى كل واحد من العناوين والمجاميع الفرعية التي دخلت ضمن لحدث بياناته المالية السنوية والإيضاحات التفسيرية المختارة حسبما يتطلب هذا المعيار، ويجب إدخال بنود أو إيضاحات إضافية إذا كان حذفها من شأنه أن يجعل البيانات المالية المختصرة المرحلية مضللة.

١١ يجب عرض الأرباح الأساسية والمخففة في صدر بيان الدخل، كاملة أو مختصرة لفترة مرحلية.

١٢ يقدم معيار المحاسبة الدولي١الإرشاد بشأن هيكل البيانات المالية، ويشمل ملحقا بعنوان "الهيكل الإيضاحي للبيانات المالية"، وهو يقدم مزيدا من الإرشاد بشأن العناوين الرئيسية والمجاميع الفرعية.

١٣ بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١عرض بيان يظهر التغيرات في حقوق الملكية كمكون منفصل للبيانات المالية للمشروع فانه يسمح بإظهار المعلومات الخاصة بالتغيرات في حقوق الملكية الناجمة من المعاملات الرأسمالية مع المالكين (والتوزيعات على المالكين) وذلك إما في صدر البيان أو بالتناوب في الإيضاحات، ويجب أن يتبع المشروع نفس الشكل في بياناته المرحلية مبيناً التغيرات في حقوق الملكية كما فعل في أحدث بيان سنوي له.

١٤ يتم إعداد البيان المالي المرحلي على اساس موحد إذا كانت احدث البيانات المالية السنوية بيانات موحدة، والبيانات المالية المنفصلة للشركة الأم ليست متسقة أو تقارن مع البيانات الموحدة في احدث تقرير مالي سنوي، وإذا شمل التقرير المالي السنوي للمشروع البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم بالإضافة الى البيانات المالية الموحدة فان هذا المعيار لا يتطلب ولا يمنع إدخال البيانات المنفصلة للمنشأة الأم في التقرير المالي المرحلي للمشروع.

الإيضاحات التفسيرية المختارة

١٥ إن مستخدم التقرير المالي المرحلي للمشروع يمكنه كذلك الوصول الى احدث تقرير مالي سنوي لذلك المشروع، وعلى ذلك ليس من الضروري بالنسبة لإيضاحات التقرير المالي المرحلي إجراء تحديثات غير هامة نسبيا للمعلومات التي تم الإبلاغ عنها في الإيضاحات في احدث تقرير سنوي، وفي تاريخ مرحلي يعتبر تفسير الأحداث والعمليات التي هي هامة لفهم التغيرات في المركز المالي وأداء المشروع منذ آخر تقرير سنوي انه اكثر نفعا.

١٦ **يجب على المشروع أن يدخل المعلومات التالية كحد أدنى في إيضاحات البيانات المالية المرحلية إذا كانت مادية وإذا لم يكن قد تم الإفصاح عنها في مكان آخر في التقرير المالي المرحلي، وعادة يجب تقديم التقارير حول هذه المعلومات على اساس السنة المالية حتى تاريخه، على انه يجب على المشروع أيضا الإفصاح عن أية أحداث أو معاملات تعتبر مادية لفهم الفترة المرحلية الحالية:**

(أ) بيان يفيد بأن نفس السياسات المحاسبية وطرق الحساب يتم اتباعها في البيانات المالية المرحلية بالمقارنة مع احدث البيانات المالية السنوية، أو إذا تم تغيير هذه السياسات والأحداث إجراء وصف لطبيعة وأثر التغيير؛

(ب) ملاحظات تفسيرية بشأن موسمية أو تكرار العمليات المرحلية؛

(ج) طبيعة ومبلغ البنود التي تؤثر على الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية أو صافي الدخل أو التدفقات النقدية التي تعتبر غير عادية بسبب طبيعتها أو حجمها أو عدد مرات حدوثها؛

(د) طبيعة ومقدار التغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير في الفترات المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية أو التغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير في السنوات المالية السابقة إذا كان لهذه التغيرات أثر مادي في الفترة المرحلية الحالية؛

(هـ) إصدارات وإعادة شراء وتسديدات الأوراق المالية الخاصة بالدين وحقوق الملكية؛

(و) أرباح الأسهم المدفوعة (الإجمالية أو للسهم الواحد) منفصلة للأسهم العادية والأسهم الأخرى؛

(ز) إيراد القطاع ونتيجة القطاع لقطاعات العمل أو القطاعات الجغرافية أيهما اعتبر الأساس الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات (الإفصاح عن بيانات القطاع مطلوب في التقرير المالي المرحلي للمشروع فقط إذا تطلب معيار المحاسبة الدولي (١٤)- تقديم التقارير حول القطاعات أو يقوم ذلك المشروع بالإفصاح عن بياناته القطاعيه في بياناته المالية السنوية) ؛

(ح) الأحداث المادية اللاحقة لنهاية الفترة المرحلية التي لم يتم إظهارها في البيانات المالية للفترة المرحلية ؛

(ط) أثر التغير في تكوين المشروع أثناء الفترة المرحلية بما في ذلك ضم الأعمال وامتلاك أو بيع شركات تابعة والإستثمارات طويلة الأجل وإعادة الهيكلة والعمليات غير المستمرة. في حالة

ضم الأعمال، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها تحت الفقرة ٦٦-٧٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية - ٣ "*إندماج الأعمال*"؛ و

(ي) التغيرات في الإلتزامات الطارئة أو الأصول الطارئة منذ تاريخ آخر ميزانية عمومية.

١٧ مدرج أدناه أمثلة على أنواع الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ١٦، وتقدم معايير المحاسبة الدولية الفردية الإرشاد بشأن الإفصاحات للعديد من هذه البنود.

(أ) تخفيض المخزونات الى صافي القيمة الممكن تحقيقها وعكس هذا التخفيض؛

(ب) الإعتراف بخسارة من انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة أو الأصول الأخرى، وعكس هذه الخسارة في الإنخفاض؛

(ج) عكس أية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

(د) امتلاك وبيع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(هـ) إلتزامات لشراء ممتلكات ومصانع ومعدات؛

(و) تسويات التقاضي؛

(ز) تصحيحات الأخطاء الرئيسية السابقة؛

(ح) [تم إلغائها]

(ط) أي تقصير في تسديد دين أو إخلال في اتفاق دين لم يتم تصحيحه فيما بعد؛ و

(ي) العمليات ذات الصلة بالأطراف.

١٨ تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى الإفصاحات التي يجب إجراؤها في البيانات المالية، وفي هذا السياق تعني البيانات المالية المجموعات الكاملة للبيانات المالية من النوع الذي يتم تضمينه عادة في تقرير مالي سنوي وفي بعض الأحيان تضمينه في تقارير أخرى، ما عدا المطلوب في الفقرة ١٦(ط)، والإفصاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية الأخرى هذه ليست مطلوبة إذا كان التقرير المالي المرحلي للمشروع يشمل فقط بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة بدلا من مجموعة كاملة من البيانات المالية.

الإفصاح عن الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١٩ إذا كان التقرير المالي المرحلي للمشروع ممتثلا لمعيار المحاسبة الدولي هذا فانه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويجب أن لا يوصف تقرير مالي مرحلي انه ممتثل لمعايير المحاسبة الدولية إلا إذا كان ممتثلا لكافة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الفترات التي يتطلب عرضها التقارير المالية المرحلية لها

٢٠ يجب أن تشمل التقارير المرحلية البيانات المالية المرحلية (مختصرة أو كاملة) للفترات كما يلي:

(أ) ميزانية عمومية كما في نهاية الفترة المرحلية الحالية وميزانية عمومية مقارنة كما في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة لها ؛

(ب) بيانات الدخل للفترة المرحلية الحالية وتراكميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيانات دخل مقارنة للفترات المرحلية المقابلة (الحالية وللسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة مباشرة لها ؛

(ج) بيان يظهر التغييرات في حقوق الملكية تراكميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه مع بيان لفترة السنة حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة ؛ و

(د) بيان التدفق النقدي تراكميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه مع بيان لفترة السنة حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة من السنة السابقة مباشرة.

٢١ بالنسبة للمشروع الذي عمله موسمي إلى حد كبير قد تكون المعلومات المالية للإثني عشر شهرا المنتهية في تاريخ تقديم التقرير المرحلي والمعلومات المقارنة لفترة الإثني عشر شهرا السابقة ناقصة، وتبعا لذلك يشجع هذا المعيار المنشآت التي عملها موسمي الى حد كبير على النظر في تقديم التقارير حول هذه المعلومات بالإضافة الى المعلومات المطلوبة في الفقرة السابقة.

٢٢ يوضح الملحق أ الفترات التي يطلب عرضها من قبل المشروع الذي يقدم تقارير نصف سنوية والمشروع الذي يقدم تقارير فصلية.

المادية

٢٣ **عند تقرير كيفية الإعتراف ببند أو قياسه أو تصنيفه أو الإفصاح عنه لأغراض تقديم التقارير المرحلية يجب تقييم المادية فيما يتعلق بالبيانات المالية الخاصة بالمرحلة الإنتقالية، وعند تقييم المادية يجب إدراك أن القياسات المرحلية قد تعتمد على التقديرات اكثر بكثير من اعتمادها على قياسات البيانات المالية السنوية.**

٢٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" ومعيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" البنود المادية إذا كان حذفها أو تقديمها بشكل غير صحيح يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية لمستخدميها المتخذة بناء على البيانات المالية"، يتطلب معيار المحاسبة الدولي١ إجراء إفصاح منفصل للبنود المادية، يتضمن (على سبيل المثال) العمليات غير المستمرة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي٨ إجراء إفصاح منفصل للبنود المادية غير العادية والبنود العادية الإستثنائية والعمليات غير المستمرة والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الرئيسية والتغيرات في السياسات المحاسبية، ولا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٨ على ارشاد كمي بالنسبة للمادية.

٢٥ بينما يطلب دائما الحكم الشخصي عند تقييم المادية لأغراض تقديم التقارير المالية فان هذا المعيار يبني قرار الإعتراف والإفصاح على بيانات الفترة المرحلية نفسها لأغراض فهم الأرقام المرحلية، وهكذا على سبيل المثال يتم الإعتراف بالبنود الإستثنائية أو غير العادية والتغيرات في السياسات أو التقديرات المحاسبية والأخطاء الرئيسية والإفصاح عنها بناء على المادية فيما يتعلق ببيانات الفترة المرحلية لتجنب الإستدلالات المضللة التي قد تنجم عن عدم الإفصاح، والهدف الأكثر أهمية هو ضمان اشتمال التقرير المالي المرحلي على كافة المعلومات المتعلقة بفهم المركز المالي للمشروع وأداؤه خلال الفترة المرحلية.

الإفصاح في البيانات المالية السنوية

٢٦ **إذا تم تغيير تقييم لمبلغ ورد في تقرير مرحلي الى حد كبير خلال الفترة المرحلية النهائية للسنة المالية ولكن لم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة المرحلية النهائية فانه يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ ذلك التغيير في التقدير في إيضاح البيانات المالية السنوية لتلك السنة المالية.**

٢٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن طبيعة (إذا كان ذلك عمليا) ومبلغ التغير في التقدير الذي إما له تأثير مادي في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير مادي في الفترات اللاحقة، وتتطلب الفقرة ١٦(د) من هذا المعيار إفصاحا مماثلا في التقرير المالي المرحلي، وتشمل الأمثلة على ذلك التغيرات في التقديرات في الفترة المرحلية النهائية الخاصة بتخفيض المخزون أو إعادة الهيكلة أو خسائر انخفاض القيمة التي وردت في تقارير فترة مرحلية سابقة للسنة المالية، والإفصاح المطلوب في الفقرة السابقة يتفق مع متطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ ويقصد به أن يكون ضيقا في نطاقه – يتعلق فقط بالتغير في التقدير، ولا يطلب من المشروع إدخال بيانات مالية خاصة بالمرحلة الإنتقالية في بياناته المالية السنوية.

الإعتراف والقياس

اتباع نفس السياسات الخاصة بالبيانات المالية السنوية

٢٨ **يجب على المشروع تطبيق نفس السياسات المحاسبية في بياناته المالية المرحلية كما هي مطبقة في بياناته المالية السنوية، فيما عدا التغيرات في السياسة المحاسبية التي تمت بعد تاريخ احدث بيانات مالية سنوية والتي يجب أن تظهر في البيانات المالية السنوية التالية، على أن عدد مرات إصدار تقارير المشروع يجب أن لا يؤثر على قياس نتائجه السنوية، ولتحقيق هذا الهدف يجب أن تتم القياسات لأغراض التقارير المرحلية على اساس السنة المالية حتى تاريخه.**

٢٩ أن الطلب من المشروع أن يطبق نفس السياسات المحاسبية في بياناته المالية المرحلية كما في بياناته السنوية قد يبدو انه يوحي بأن قياسات الفترة المرحلية تتم كما لو أن كل فترة مرحلية تقف وحيدة كفترة تقديم تقارير مستقلة، ومهما يكن فإن الإشتراط على أن عدد مرات إصدار تقارير المشروع يجب أن لا يؤثر على قياس نتائجه السنوية فان الفقرة ٢٨ تقر بأن الفترة المرحلية هي جزء من سنة مالية اكبر، وقد تتضمن قياسات السنة حتى تاريخه تغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في تقارير الفقرة المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية، إلا أن مبادئ الإعتراف بالأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات للفترات المرحلية هي نفسها كما هي في البيانات المالية السنوية.

٣٠ للتوضيح :

(أ) إن مبادئ الإعتراف وقياس الخسائر من تخفيضات المخزون وإعادة هيكلته وانخفاض قيمته في فترة انتقالية هي نفس المبادئ التي يتبعها المشروع كما لو أنها أعدت فقط البيانات المالية السنوية، على انه إذا تم الإعتراف بهذه البنود وقياسها في فترة مرحلية واحدة وتغير التقدير في

فترة مرحلية لاحقة لتلك السنة المالية فانه يتم تغيير التقدير الأصلي في الفترة المرحلية اللاحقة أما باستحقاق مبلغ إضافي من الخسارة أو بعكس المبلغ المعترف به سابقاً؛

(ب) التكلفة التي لا تلبي تعريف الأصل في نهاية فترة مرحلية لا يتم تأجيلها في الميزانية العمومية إما لانتظار معلومات مستقبلية حول ما إذا لبت تعريف الأصل أو لتسهيل الأرباح على مدى الفترات المرحلية ضمن سنة مالية ؛ و

(ج) يتم الإعتراف بمصروف ضريبة الدخل في كل فترة مرحلية بناء على افضل تقدير للمتوسط الموزون لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية بكاملها، والمبالغ المستحقة لمصروف ضريبة الدخل في فترة مرحلية واحدة قد يتوجب تعديلها في فترة مرحلية لاحقة لتلك السنة المالية إذا تغير تقدير معدل ضريبة الدخل السنوية.

٣١ بموجب *إطار إعداد وعرض البيانات المالية (الإطار)* فان الإعتراف هو "عملية تضمين الميزانية العمومية أو بيان الدخل بندا يلبي تعريف عنصر ويحقق معيار الإعتراف"، وتعريفات الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات تعتبر جوهرية بالنسبة للإعتراف في تاريخي التقرير المالي السنوي والمرحلي.

٣٢ بالنسبة للأصول تنطبق نفس اختبارات المنافع الإقتصادية المستقبلية في التواريخ المرحلية وفي نهاية السنة المالية للمشروع، والتكاليف التي بسبب طبيعتها لا تستوفي الشروط الخاصة بالأصول في نهاية السنة المالية لا تستوفي الشروط في التواريخ المرحلية كذلك، وبالمثل يجب أن يمثل الإلتزام في تاريخ تقديم تقرير مرحلي الإلتزام القائم في ذلك التاريخ مثلما يتوجب عليه ذلك في تاريخ تقديم تقرير سنوي.

٣٣ إن أحد الخصائص الأساسية للدخل (الإيراد) والمصروفات هو أن التدفقات الداخلة والخارجة ذات العلاقة بالأصول والإلتزامات قد حصلت بالفعل، وإذا حصلت هذه التدفقات الداخلة أو الخارجة فانه يتم الإعتراف بالإيراد والمصروف المتعلقان بذلك، وخلافا لذلك لا يتم الإعتراف بهما، ويقول *الإطار* انه "يتم الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل عند حدوث انخفاض في المنافع الإقتصادية المستقبلية المتعلقة بانخفاض في اصل أو زيادة في إلتزام يمكن قياسه بشكل موثوق ... *والإطار* لا يسمح بالإعتراف ببنود في الميزانية العمومية لا تلبي تعريف الإلتزامات أو الأصول".

٣٤ عند قياس الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية الواردة في البيانات المالية فان المشروع الذي يقدم تقاريره سنويا فقط يستطيع أن يأخذ في الإعتبار المعلومات التي تصبح متوفرة خلال السنة المالية، وقياساتها في النهاية هي على اساس سنوي حتى تاريخه.

٣٥ المشروع الذي يقدم تقارير نصف سنوية تستخدم المعلومات المتوفرة في منتصف السنة أو بعد ذلك بقليل عند إجراء القياسات في بياناته المالية لفترة الستة أشهر الأولى، والمعلومات المتوفرة في نهاية السنة أو بعد ذلك بفترة قصيرة لفترة الإثني عشر شهرا، وتعكس قياسات الإثني عشر شهرا التغيرات المحتملة في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير لفترة الستة اشهر الأولى، والمبالغ الواردة في التقرير المالي المرحلي لفترة الستة اشهر الأولى لا يتم تعديلها بأثر رجعي على ان الفقرتين ١٦(د) و٢٦ تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية تغيرات هامة في التقديرات.

٣٦ المشروع الذي يقدم تقاريراً اكثر من التقارير نصف السنوية تقيس الدخل والمصروفات على اساس السنة حتى تاريخه لكل فترة مرحلية بإستخدام المعلومات المتوفرة عندما يتم إعداد كل مجموعة من البيانات المالية، وتعكس مبالغ الدخل والمصروفات الواردة في تقارير الفترة المرحلية الحالية أية

تغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في الفترة المرحلية السابقة للسنة المالية، ولا يتم تعديل المبالغ الواردة في الفترات المرحلية السابقة بأثر رجعي، على أن الفقرتين ١٦(د)، ٢٦ تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية تغيرات هامة في التقديرات.

الإيرادات المستلمة فصلياً أو دورياً أو من حين لآخر

٣٧ الإيرادات المستلمة موسميا أو دوريا من حين لآخر خلال سنة مالية يجب عدم توقعها أو تأجيلها في تاريخ مرحلي إذا كان التوقع أو التأجيل لن يكون مناسبا في نهاية السنة المالية للمشروع.

٣٨ تشمل الأمثلة إيراد أرباح الأسهم والجعالات والمنح الحكومية، إضافة الى ذلك تحصل بعض المشاريع بشكل ثابت على ايرادات في فترات مرحلية معينة لسنة مالية اكثر مما تحصل عليها في فترات مرحلية أخرى، مثال ذلك الإيرادات الموسمية لتجار التجزئة، وهذه الإيرادات يتم الإعتراف بها عند حدوثها.

التكاليف المتكبدة بشكل غير متساو أثناء السنة المالية

٣٩ التكاليف التي يتم تكبدها بشكل غير متساو خلال السنة المالية للمشروع يجب توقعها أو تأجيلها لأغراض إعداد التقارير المرحلية إلا إذا كان أيضا من المناسب فقط تقدير أو تأجيل ذلك النوع من التكلفة في نهاية السنة المالية.

تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس

٤٠ يقدم الملحق ب أمثلة على تطبيق المبادئ العامة للإعتراف والقياس المذكورة في الفقرات ٢٨-٣٩.

إستخدام التقديرات

٤١ يجب أن تصمم إجراءات القياس التي سيتم اتباعها في تقرير مالي مرحلي بحيث تضمن ان المعلومات الناتجة موثوق بها وان كافة المعلومات المالية المادية اللازمة لفهم المركز المالي لمشروع أو أداؤه يتم الإفصاح عنها بشكل مناسب، وبينما كثيرا ما تكون القياسات في كل من التقارير المالية السنوية والمرحلية مبنية على تقديرات معقولة فان إعداد التقارير المالية المرحلية يتطلب بشكل عام إستخداما لأساليب التقرير أكثر مما هو لازم للتقارير المالية السنوية.

٤٢ يقدم الملحق ج أمثلة على إستخدام التقديرات في الفترات المرحلية.

إعادة عرض الفترات المرحلية السابقة التي قدمت عنها التقارير

٤٣ يجب أن يظهر التغير في السياسة المحاسبية عدا عن التغير المحدد له المرحلة الإنتقالية بموجب معيار محاسبية دولي جديد وذلك من خلال ما يلي:

(أ) إعادة تقديم البيانات المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة المالية الحالية والفترات المرحلية المقابلة من السنوات المالية السابقة إذا كان المشروع يتبع معلجة نقطة المرجعية بموجب معيار المحاسبية الدولي ٨ ؛ أو

(ب) إعادة تقديم البيانات المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة المالية الحالية إذا كان

المشروع يتبع المعاملة البديلة المسموح بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨، وفي هذه الحالة لا تتم إعادة تقديم الفترات المرحلية المقابلة للسنوات المالية السابقة.

٤٤ إن أحد أهداف المبدأ السابق ضمان تطبيق سياسة محاسبية واحدة على فئة معينة من العمليات خلال سنة مالية كاملة، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم عكس للتغير في السياسة المحاسبية بالتطبيق بأثر رجعي مع إعادة تقديم البيانات المالية للفترة السابقة إذا كان ذلك عمليا، على انه إذا كان مبلغ التعديل الخاص بالسنوات المالية لا يمكن تحديده بشكل معقول عندئذ يتم تطبيق السياسة الجديدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ مستقبليا، والبديل المسموح به هو إدخال التعديل المتراكم بكامله المطبق بأثر رجعي في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة التي يتم فيها تغيير السياسة المحاسبية، وأثر المبدأ المذكور في الفقرة ٤٣ هو طلب تطبيق أي تغير في السياسة المحاسبية خلال السنة المالية الحالية بأثر رجعي اعتبارا من أول السنة المالية.

٤٥ من اجل السماح بانعكاس التغيرات المحاسبية في تاريخ مرحلي خلال السنة المالية يسمح بتطبيق سياستين محاسبيتين مختلفتين على صنف معين من العمليات أثناء سنة مالية واحدة، وتكون النتيجة مصاعب تخصيص مرحلية ونتائج تشغيل غامضة وتحليل وإمكانية فهم معقدة للمعلومات الخاصة بالفترة المرحلية.

تاريخ النفاذ

٤٦ **يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك، ويشجع المعيار تطبيقا أبكر لذلك.**

ملحق أ

توضيح الفترات المطلوب عرضها

يقدم هذا الملحق الذي هو ايضاحي ولا يشكل جزءا من م.م.د ٣٤ أمثلة لتوضيح تطبيق المبدأ في الفقرة ٢٠.

مشروع ينشر تقاريره المالية المرحلية نصف سنوياً

أ ١ تنتهي السنة المالية في ٣١ ديسمبر (السنة التقويمية)، ويقوم المشروع بعرض البيانات المالية التالية (مختصرة أو كاملة) في تقريره المالي المرحلي نصف السنوي في ٣٠ يونيو ٢٠٠١:

الميزانية العمومية :		
في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣١ ديسمبر ٢٠٠٠
بيان الدخل		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
بيان التدفق النقدي		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
بيان التغير في حقوق الملكية		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠

مشروع ينشر تقاريره المالية المرحلية فصلياً

أ ٢ تنتهي السنة المالية للمشروع في ٣١ ديسمبر (السنة التقويمية)، ويقوم المشروع بعرض البيانات المالية التالية (مختصرة أو كاملة) في تقريره المالي المرحلي الفصلي في ٣٠ يونيو ٢٠٠١ :

الميزانية العمومية		
في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣١ ديسمبر ٢٠٠٠
بيان الدخل		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
٣ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
بيان التدفق النقدي		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
بيان التغيرات في حقوق المساهمين:		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠

ملحق ب

أمثلة على تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس

يقدم هذا الملحق الذي هو ايضاحي ولا يشكل جزءا من م.م.د ٣٤ أمثلة لتوضيح تطبيق المبادئ العامة للإعتراف والقياس الواردة في الفقرات ٢٨-٣٩.

ضرائب جدوى رواتب صاحب العمل ومساهمات التأمين

ب١ إذا كانت ضرائب جدوى رواتب صاحب العمل أو مساهماته في أموال التأمين المضمونة من قبل الحكومة يتم تقييمها على اساس سنوي فانه يتم الإعتراف بمصروف صاحب العمل المتعلق بذلك في الفترات المرحلية بإستخدام متوسط مقدر لضريبة جدول رواتب سنوية سارية المفعول أو نسبة مساهمة بالرغم من ان جزءا كبيرا من الدفعات يمكن إجراؤه في أوائل السنة المالية، ومن الأمثلة الشائعة على ذلك ضريبة جدول رواتب صاحب العمل أو مساهمة التأمين التي تفرض حتى مستوى أعلى معين للإيرادات لكل موظف، وبالنسبة للموظفين من ذوي الدخل الأعلى للدخل قبل نهاية السنة المالية، ولا يقوم الموظف بإجراء دفعات أخرى خلال نهاية السنة.

الصيانة أو الإصلاح الرئيسي الدوري المرسوم

ب٢ إن تكلفة الصيانة أو الإصلاح الرئيسي الدوري المرسوم أو الصرف الموسمي الآخر الذي يتوقع حدوثه في أواخر السنة ليس متوقعا لأغراض تقديم التقارير المرحلية إلا إذا تسبب حدث بحدوث إلتزام قانوني أو بناء، ومجرد النية أو الحاجة لتحمل مصروف متعلق بالمستقبل ليس كافيا لحدوث إلتزام.

المخصصات

ب٣ يتم الإعتراف بمخصص عندما لا يكون لدى المنشأة بديلا فعليا سوى إجراء تحويل للمنافع الإقتصادية نتيجة لحدث أوجد إلتزاما قانونيا أو بناء، ويتم تعديل مبلغ الإلتزام إما بالزيادة أو النقصان مع خسارة أو ربح مواز يعترف به في بيان الدخل إذا تغير افضل تقدير للمشروع لمبلغ الإلتزام.

ب٤ يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع بتطبيق نفس المقياس للإعتراف بمخصص في تاريخ مرحلي وقياسه كما لو كانت ستفعل في نهاية السنة المالية، ووجود أو عدم وجود إلتزام لتحويل المنافع ليس عملا يتم ضمن الفترة التي يقدم عنها التقرير بل هي مسألة حقيقة.

مكافآت نهاية السنة

ب٥ تختلف طبيعة مكافآت نهاية السنة الى حد كبير حيث يتم الحصول على البعض منها من خلال الخدمة المستمرة خلال فترة زمنية، وبعض المكافآت يتم الحصول عليها على اساس شهري أو فصلي أو سنوي لنتيجة التشغيل، وقد تكون على اساس إختياري أو تعاقدي بحث أو بناء على سنوات من السوابق التاريخية.

ب٦ تكون المكافأة متوقعة لأغراض تقديم التقارير المرحلية إذا وفقط إذا: (أ) كانت المكافأة إلتزاما قانونيا أو ممارسة سابقة تجعل المكافأة إلتزاما بناء لا يوجد أمام المنشأة بديل حقيقي له سوى إجراء الدفعات. (ب) كان من الممكن إجراء تقرير موثوق به للإلتزام، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*".

دفعات الإيجار الإحتمالية

ب٧ يمكن لدفعات الإيجار الإحتمالية أن تكون مثالا على الإلتزام القانوني أو البناء المعترف به كالتزام، وإذا نص عقد ايجار على دفعات احتمالية بناء على تحقيق المستأجر مستوى معينا من المبيعات السنوية فانه يمكن حدوث إلتزام خلال الفترات المرحلية للسنة المالية قبل تحقيق مستوى المبيعات السنوي المطلوب إذا كان يتوقع تحقيق ذلك المستوى من المبيعات، وعلى ذلك لا يوجد أمام المنشأة بديل واقعي سوى إجراء دفعة ايجار مستقبلية.

الأصول غير الملموسة

ب٨ يقوم المشروع بتطبيق تعريف ومقياس الإعتراف لأصل غير ملموس بنفس الطريقة في الفترة المرحلية كما في الفترة السنوية، والتكاليف التي تم تحملها قبل تلبية مقياس الإعتراف لأصل غير ملموس يتم الإعتراف بها كمصروف، والتكاليف التي يتم تحملها بعد النقطة الزمنية المحددة التي يتم فيها تلبية المقياس يتم الإعتراف بها كجزء من تكلفة أصل غير ملموس، "وتأجيل" التكاليف كأصول في ميزانية عمومية مرحلية على أمل تلبية مقياس الإعتراف فيما بعد في السنة المالية ليس مبررا.

التقاعـــد

ب٩ يتم حساب تكلفة التقاعد لفترة مرحلية على اساس السنة حتى تاريخه باستخدام معدل تكلفة التقاعد المحددة إكتواريا في نهاية الفترة المالية السابقة معدلة لتأخذ في الإعتبار تقلبات السوق الهامة منذ ذلك الوقت والتخفيضات الهامة والتسويات أو الأحداث الأخرى الهامة التي حدثت مرة واحدة فقط.

الإجازات والعطل وحالات الغياب الأخرى القصيرة المدفوعة

ب١٠ حالات الغياب المتراكمة المدفوعة هي تلك الحالات المرحلة ويمكن استعمالها في الفترات المستقبلية إذا لم يكن استحقاق الفترة الحالية مستخدما بكامله، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي١٩ " *منافع الموظفين*" أن يقوم المشروع بقياس التكلفة المتوقعة والإلتزام فيما يتعلق بحالات الغياب المتراكمة المدفوعة بمقدار المبلغ الذي يتوقع المشروع دفعه نتيجة للإستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في تاريخ الميزانية العمومية، ويطبق هذا المبدأ كذلك في تواريخ التقارير المالية المرحلية، وبالعكس لا يعترف المشروع بمصروف أو إلتزام لحالات الغياب غير المتراكمة المدفوعة في تاريخ تقرير مرحلي مثلما لا تعترف بمصروف أو إلتزام في تاريخ تقديم تقرير سنوي.

التكاليف الأخرى المخطط لها ولكنها تحدث بشكل غير منتظم

ب١١ قد تشمل الميزانية التقديرية لمشروع تكاليف معينة يتوقع تكبدها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية مثل المساهمات الخيرية وتكاليف تدريب الموظفين،وهذه التكاليف بشكل عام خاضعة للتقدير الشخصي بالرغم من أنها متوقعة وتميل لأن تتكرر بين سنة وأخرى، والإعتراف بإلتزام في تاريخ تقرير مالي مرحلي لهذه التكاليف التي لم يتم تكبدها بشكل عام لا يتفق مع تعريف الإلتزام.

قياس مصروف ضريبة الدخل المرحلي

ب١٢ يستحق مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية بإستخدام متوسط الضريبة الذي ينطبق على إجمالي المكاسب السنوية المتوقعة، أي متوسط معدل ضريبة الدخل السارية السنوية المقدرة المطبقة على الدخل قبل احتساب ضريبة الدخل للفترة المرحلية.

ب١٣ إن هذا يتفق مع المفهوم الأساسي الوارد في الفقرة ٢٨ الذي ينص على وجوب تطبيق نفس مبادئ الإعتراف والقياس المحاسبي في تقرير مالي مرحلي كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية، ويتم تقييم ضرائب الدخل على اساس سنوي، كما يتم حساب مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية بالتطبيق على الدخل قبل احتساب الضريبة للفترة المرحلية معدل الضريبة الذي ينطبق على اجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أي متوسط معدل ضريبة الدخل السنوية المقدرة سارية المفعول، ومعدل المتوسط السنوي المقدر هذا يعكس مزيجا من هيكل معدل ضريبة الدخل المتصاعدة التي يتوقع أن تنطبق على أرباح السنة الكاملة، بما في ذلك التغيرات التي تمت بالفعل في معدلات ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد في السنة المالية، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*"، الإرشاد بشأن التغيرات التي تمت بالفعل في معدلات الضرائب، ويجب أن تتم إعادة تقدير معدل ضريبة الدخل السنوي على اساس السنة حتى تاريخه بما يتفق مع الفقرة ٢٨ من هذا المعيار، وتتطلب الفقرة ١٦(د) الإفصاح عن التغيرات الهامة في التقديرات.

ب١٤ الى الحد الممكن عمليا يتم تحديد متوسط معدل ضريبة دخل مقدرة سارية منفصلة لكل اختصاص ضريبي وتطبيقها فرديا على الدخل قبل احتساب الضريبة للفترة المرحلية لكل اختصاص، وبالمثل إذا كانت معدلات ضريبة دخل مختلفة تنطبق على فئات مختلفة من الدخل (مثل مكاسب راس المال أو الإيراد المتحقق من صناعات معينة) فانه يتم الى الحد الممكن عمليا تطبيق معدل منفصل على كل فئة مفردة للدخل قبل احتساب الضريبة للفترة المرحلية، وبينما هذه الدرجة من الدقة مرغوب بها فانه قد لا يمكن تحقيقها في جميع الحالات، ويتم استعمال متوسط موزون للمعدلات عبر مناطق الإختصاص أو عبر فئات الدخل إذا كان استعمال معدلات اكثر تحديدا له نتيجة تقريبية معقولة.

ب١٥ لتوضيح تطبيق المبدأ السابق يتوقع المشروع الذي يقدم تقارير ربع سنوية أن تحصل على ١٠,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة في كل فصل، وتعمل في اختصاص تبلغ نسبة ضريبة دخله ٢٠% على أول ٢٠,٠٠٠ من الأرباح السنوية و٣٠% على كل أرباح إضافية، والأرباح الفعلية تشابه التوقعات، ويبين الجدول التالي مبلغ مصروف ضريبة الدخل الذي تصدر عنه التقارير كل ربع سنة:

	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
مصروف الضريبة	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	١٠,٠٠٠

يتوقع أن تستحق ضريبة مقدارها ١٠,٠٠٠ للسنة بكاملها على دخل مقداره ٤٠,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة.

ب١٦ فيما يلي إيضاح آخر: يقوم المشروع بتقديم تقاريره فصليا، ويحصل على ربح مقداره ١٥,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة في الربع الأول، إلا أنه يتوقع أن يتكبد خسائر مقدارها ٥,٠٠٠ في كل فصل من الفصول الثلاثة الباقية (وهكذا يبلغ دخلها صفرا خلال السنة)، وتعمل في اختصاص يقدر أن يبلغ فيه

معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٢٠%، ويبين الجدول التالي مبلغ مصروف ضريبة الدخل الذي يرد في التقرير في كل فصل:

	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
مصروف الضريبة	٣,٠٠٠	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	صفر

الفرق بين سنة التقارير المالية والسنة الضريبية

ب١٧ إذا اختلفت سنة التقارير المالية عن السنة الضريبية يتم قياس مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية لسنة التقارير المالية تلك بإستخدام متوسط موزون لمعدلات ضريبة سارية مقدرة لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل المطبقة على جزء الدخل قبل احتساب الضريبة الذي تم تحقيقه في كل سنة من سنوات ضريبة الدخل هذه.

ب١٨ لإيضاح ذلك تنتهي سنة التقارير المالية لمشروع في ٣٠ يونيو وتقدم تقاريرها فصليا، وتنتهي سنته الخاضعة للضريبة في ٣١ ديسمبر، وبالنسبة للسنة المالية التي تبدأ في ١ يوليو السنة الأولى وتنتهي في ٣٠ يونيو السنة الثانية يحصل المشروع على ١٠,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة كل فصل، ويكون معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٣٠% في السنة الأولى و٤٠% في السنة الثانية.

	الربع المنتهي ٣٠ سبتمبر السنة ١	الربع المنتهي ٣١ ديسمبر السنة ١	الربع المنتهي ٣١ مارس السنة ٢	الربع المنتهي ٣٠ يونيو السنة ٢	السنة المنتهية ٣٠ يونيو السنة ٢
مصروف الضريبة	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	١٤٠٠٠

الخصومات الضريبية

ب١٩ تعطي بعض الإختصاصات الضريبية دافعي الضرائب خصوما ضريبية على الضريبة المستحقة بناء على مبالغ المصروفات الرأسمالية أو الصادرات أو مصروفات البحث والتطوير أو بناء على أسس اخرى، ويتم بشكل عام إظهار المنافع الضريبية المتوقعة للسنة بكاملها في حساب معدل ضريبة الدخل السنوية السارية المقدرة لأن هذه الخصومات الضريبية تمنح وتحسب على اساس سنوي بموجب معظم قوانين وأنظمة الضرائب، ومن ناحية أخرى يتم الإعتراف بالمنافع الضريبية التي تتعلق بحدث مفرد عند حساب مصروف ضريبة الدخل في تلك الفترة المرحلية بنفس الطريقة التي لا يتم بها مزج معدلات الضريبة الخاصة التي تنطبق على فئات معينة في معدل ضريبة سنوية سارية واحدة، إضافة الى ذلك وفي بعض الإختصاصات فان المنافع أو الخصومات الضريبية بما في ذلك تلك المتعلقة بالمصروفات الضريبية ومستويات الصادرات، بينما يتم الإبلاغ عنها في بيان ضريبة الدخل فهي مشابهة اكثر لمنحة حكومية، ويتم الإعتراف بها في الفترة المرحلية التي تنشأ بها.

الخسارة والخصم الضريبي المعادة أو المرحلة

ب٢٠ يتم إظهار المنافع من الخسارة الضريبية المعادة في الفترة المرحلية التي تحدث بها الخسارة الضريبية، وينص معيار المحاسبة الدولي ١٢ على أن "المنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن إعادتها لاستعادة الضريبة الحالية لفترة سابقة يجب الإعتراف بها على أنها أصل"، كما يتم كذلك الإعتراف بتخفيض مقابل في مصروف الضريبة أو زيادة في دخل الضريبة.

ب٢١ ينص معيار المحاسبة الدولي ١٢ على أنه "يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل لترحيل الخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة الى الحد الذي يحتمل فيه أن يتوفر ربح مستقبلي خاضع للضريبة يتم مقابله إستخدام الخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة"، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٢ معايير لتقييم احتمال الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابله إستخدام الخسائر والخصومات الضريبية غير المستعملة، ويتم تطبيق معايير القياس هذه في نهاية كل فترة مرحلية، وإذا تم تلبيتها يتم إظهار اثر ترحيل الخسارة الضريبية في حساب معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة السارية.

ب٢٢ إيضاحاً لذلك، المشروع الذي يقدم تقاريره فصليا يكون له خسارة تشغيلية مرحلة مقدارها ١٠,٠٠٠ لأغراض ضريبة الدخل في بداية السنة المالية الحالية التي لم يتم الإعتراف لها بأصل ضريبي مؤجل، ويحصل المشروع على ١٠,٠٠٠ في الربع الأول من السنة الحالية، ويتوقع أن تحصل على ١٠,٠٠٠ في كل فصل من الفصول الثلاث الباقية، وباستثناء الخسارة التشغيلية المرحلة الى سنوات لاحقة يتوقع أن يبلغ معدل نسبة ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٤٠%، ويكون مصروف الضريبة كما يلي:

	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
مصروف الضريبة	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	١٢٠٠٠

التغيرات التعاقدية أو المتوقعة في سعر الشراء

ب٢٣ إن الحسومات أو الخصومات على الحجم والتغيرات الأخرى المتعاقد عليها في أسعار المواد الخام أو العمالة أو البضائع والخدمات الأخرى المشتراة متوقعة في الفترات المرحلية من قبل كل من الدافع والمستلم إذا كان من المحتمل أنها تم اكتسابها أو أنها ستحدث، وهكذا فان الحسومات والخصومات التعاقدية متوقعة، إلا أن الحسومات والخصومات التقديرية ليست متوقعة لأن الأصل أو الإلتزام الناتج لا يلبيان الشروط الواردة في الإطار التي تنص على وجوب أن يكون الأصل موردا يسيطر عليه المشروع نتيجة لحدث سابق، ووجوب أن يكون الإلتزام إلتزاماً حاليا يتوقع أن ينجم عن تسويته تدفقا خارجا في الموارد.

الإستهلاك والإطفاء

ب٢٤ إن الإستهلاك والإطفاء لفترة مرحلية مبنيان فقط على الأصول الممتلكة خلال تلك الفترة المرحلية، وهما لا يأخذان في الإعتبار حالات لامتلاك أو بيع الأصول المرسومة لفترة لاحقة في السنة المالية.

المخزونات

ب٢٥ يتم قياس المخزونات للتقارير المالية المرحلية بناء على نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية، ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* معايير الإعتراف بالمخزونات وقياسها، وتشكل المخزونات مشاكل معينة في تاريخ أي تقرير مالي بسبب الحاجة الى تحديد الكميات والتكاليف والقيم الصافية للمخزون الممكن تحقيقها، وبالرغم من ذلك يتم تطبيق نفس مبادئ القياس على المخزونات المرحلية، ولتوفير التكلفة والوقت كثيرا ما تستخدم المشاريع التقديرات لقياس المخزونات في التواريخ المرحلية الى حد أكبر مما يتم في تواريخ تقديم التقارير السنوية، وفيما يلي أمثلة على كيفية تطبيق اختبار صافي القيمة الممكن تحقيقها في تاريخ مرحلي، وكيفية تحديد المخزونات المرحلية المسعرة على أساس الوارد أخيراً يصرف أولاً، وكيفية معاملة التغيرات في التصنيع في التواريخ المرحلية.

صافي القيمة الممكن تحقيقها للمخزونات

ب٢٦ يتم تحديد صافي القيمة الممكن تحقيقها للمخزونات بالرجوع الى أسعار البيع والتكاليف المتعلقة بها لإكمال بيعها في تواريخ مرحلية، ويقوم المشروع بعكس التخفيض إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها في فترة مرحلية لاحقة فقط إذا كان من المناسب إجراء ذلك في نهاية السنة المالية.

ب٢٧ [تم إلغائها]

التغيرات في تكلفة التصنيع للفترات المرحلية

ب٢٨ يتم الإعتراف بالتغيرات في السعر والكفاءة والصرف والكمية لمشروع صناعي في الدخل في تواريخ تقارير مرحلية الى نفس المدى الذي يتم فيه الإعتراف بهذه التغيرات في الدخل في نهاية السنة المالية، وتأجيل التغيرات التي يتوقع استيعابها في نهاية السنة ليس مناسبا لأنه من الممكن ان ينجم عن ذلك بيان المخزون في التقرير في التاريخ المرحلي بمقدار يزيد أو يقل عن حصته في التكلفة الفعلية للتصنيع.

أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية

ب٢٩ يتم قياس أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية للتقارير المالية المرحلية حسب نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية.

ب٣٠ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" كيفية ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية الى عملة التقرير، بما في ذلك الإرشادات الخاصة باستعمال أسعار صرف العملات الأجنبية التاريخية أو معدلها أو أسعار الإقفال لها وإرشادات لإدخال التعديلات الناجمة في الدخل أو حقوق الملكية، ويتم إستخدام المعدل الفعلي وأسعار الإقفال للفترة المرحلية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي٢١، ولا تتوقع المشاريع بعض التغيرات المستقبلية في أسعار الصرف الأجنبية في باقي السنة المالية الحالية عند ترجمة العمليات الأجنبية في تاريخ مرحلي.

ب٣١ إذا تطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ الإعتراف بتعديلات الترجمة كدخل أو كمصروفات في الفترات التي تنشأ بها فان هذا المبدأ يطبق في كل فترة مرحلية، ولا تقوم المشاريع بتأجيل بعض التعديلات في ترجمة العملات الأجنبية في تاريخ مرحلي إذا كان يتوقع أن يعكس التعديل قبل نهاية السنة المالية.

التقارير المالية المرحلية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

ب٣٢ يتم إعداد التقارير المالية المرحلية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع بموجب نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية.

ب٣٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*" أن يتم تقديم البيانات المالية للمشروع الذي يقدم تقاريره بعملة إقتصاد ذات تضخم مرتفع حسب وحدة القياس السارية في تاريخ الميزانية العمومية، وإدخال الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي في صافي الدخل، كذلك تتم إعادة تقديم البيانات المالية المقارنة الواردة في تقارير الفقرات السابقة حسب وحدة القياس الحالية.

ب٣٤ تتبع المشاريع نفس هذه المبادئ في التواريخ المرحلية، وبذلك تعرض كافة البيانات المرحلية في وحدة القياس في نهاية الفترة المرحلية مع إدخال الربح أو الخسارة الناجمة من صافي المركز النقدي في

صافي دخل الفترة المرحلية، والمشاريع لا تجعل الإعتراف بالخسارة أو الربح سنويا كما أنها لا تستخدم معدل تضخم سنوي مقدر لإعداد تقرير مالي مرحلي في إقتصاد ذو تضخم مرتفع.

انخفاض قيمة الأصول

ب٣٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" الإعتراف بخسارة الإنخفاض في القيمة إذا انخفض المبلغ القابل للإسترجاع الى اقل من القيمة المرحلة.

ب٣٦ يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع بتطبيق نفس معايير اختبارات انخفاض القيمة والإعتراف والعكس في تاريخ مرحلي كما كان سيفعل في نهاية سنة مالية، على أن ذلك لا يعني انه يجب على المشروع أن يقوم بالضرورة بإجراء حساب مفصل لإنخفاض القيمة في نهاية كل فترة مرحلية بل يقوم المشروع بإجراء مراجعة لتحديد دلائل على وجود انخفاض مهم في القيمة منذ نهاية أحدث سنة مالية لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لهذا الحساب.

ملحق ج

أمثلة على إستخدام التقديرات

يقدم هذا الملحق الذي هو ايضاحي ولا يشكل جزءا من المعيار ٣٤، أمثلة لإيضاح تطبيق المبدأ المذكور في الفقرة ٤١ من هذا المعيار.

ج ١ **المخزون:** قد لا تدعو الحاجة الى إجراءات كاملة للجرد والتقييم للمخزونات في التواريخ المرحلية بالرغم من انه يمكن إجراؤها في نهاية السنة المالية، وقد يكون كافيا إجراء تقديرات في التواريخ المرحلية بناء على هوامش المبيعات، وبالمثل يمكن في التواريخ المرحلية تقييم المخزونات المسعرة على أساس الوارد أخيرا يصرف أولا بإستخدام عينات تمثيلية لكل فئة أو مجموعة من المخزونات المسعرة على اساس الوارد أخيرا يصرف أولا ومؤشرات التضخم.

ج ٢ **تصنيف الأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة :** قد تقوم المشاريع بإجراء بحث أكثر شمولا لتصنيف الأصول والإلتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة في تواريخ التقارير السنوية وليس في التواريخ المرحلية.

ج ٣ **المخصصات:** أن تحديد المبلغ المناسب لمخصص (مثل مخصص للضمانات والتكاليف البيئية وتكاليف ترميم الموقع) قد يكون معقدا وكثيرا ما يكون مكلفا ومستهلكا للوقت، وفي بعض الأحيان تستخدم المشاريع خبراء خارجيين للمساعدة في الحسابات السنوية. ان عمل تقديرات مماثلة في تواريخ مرحلية كثيرا ما يستوجب تحديث المخصص السنوي السابق بدلا من إستخدام خبراء خارجيين لعمل حساب جديد.

ج ٤ **التقاعد:** يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" أن يقوم المشروع بتحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنفعة المحددة والقيمة السوقية لأصول خطة التقاعد في تاريخ كل ميزانية عمومية، ويشجع المعيار المشروع على إستخدام خبير اكتواري مؤهل مهنيا لقياس الإلتزامات، ولأغراض التقارير المرحلية يمكن الحصول على قياس موثوق به باستنتاج أحدث تقييم اكتواري.

ج ٥ **ضرائب الدخل:** يمكن للمشروع أن يقوم بحساب مصروف ضريبة الدخل ومطلوب ضريبة الدخل المؤجل في تواريخ سنوية بتطبيق معدل الضريبة لكل اختصاص فردي على قياسات الدخل لكل اختصاص، وتعترف الفقرة ١٤ من الملحق ب انه بينما درجة الدقة تلك مطلوبة في تواريخ تقديم التقارير المرحلية إلا انه قد يكون من غير الممكن تحقيقها في جميع الحالات، ويتم استعمال متوسط موزون للمعدلات عبر الإختصاصات أو عبر فئات الدخل إذا كانت تقريباً معقولاً لأثر إستخدام معدلات أكثر تحديداً .

ج ٦ **البنود الطارئة:** قد يشمل قياس البنود الطارئة آراء الخبراء القانونيين أو مستشارين آخرين، ويتم في بعض الأحيان الحصول على تقارير رسمية من خبراء مستقلين فيما يتعلق بالبنود الطارئة، ومثل هذه الآراء حول المقاضاة والمطالبات والتقييمات والبنود الطارئة وحالات عدم التأكد الأخرى قد تكون مطلوبة أو لا تكون مطلوبة في التواريخ المرحلية.

ج ٧ **إعادة التقييم ومحاسبة القيمة العادلة :** يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كمعاملة بديلة بإعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار قيمتها العادلة، وبالمثل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*"، تحتاج إلى مشروع ليحدد القيمة العادلة للممتلكات الإستثمارية. وبالنسبة لإعادة التقييم، القياسات التي يمكن للمشروع أن يعتمد على مقيمين مؤهلين مهنيا في تواريخ تقديم التقارير السنوية وليس في تواريخ تقديم التقارير المرحلية.

ج ٨ **التسويات داخل الشركة:** بالنسبة لبعض الأرصدة داخل الشركة التي تتم تسويتها على مستوى تفصيلي في إعداد البيانات المالية الموحدة في نهاية السنة المالية يمكن تسويتها عند مستوى أقل تفصيلا في إعداد البيانات المالية الموحدة في تاريخ مرحلي.

ج ٩ **الصناعات المتخصصة:** نظراً للتعقيد وارتفاع التكلفة والوقت قد تكون قياسات الفترة المرحلية في الصناعات المتخصصة أقل دقة مما هي عليه في نهاية السنة المالية، مثال ذلك حساب احتياطيات التأمين من قبل شركات التأمين.

معيار المحاسبة الدولي ٣٦

إنخفاض قيمة الأصول

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" مبـين فـي الفقـرة ١-١٤١ والملحـق أ وب. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدوليـة عنـدما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ في سياق الهـدف منـه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانـات الماليـة وعرضـها*". معيـار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* " يقدم أساسا لإختيـار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" (الصادر عام ١٩٩٨)، ويجب تطبيقه:

(أ) في حال الإندماج بالشراء على الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

(ب) على جميع الأصول الأخرى، للفترات السنوية التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦

مقدمة٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٦ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإندماج الأعمال. ويهدف المشروع إلى تحسين جودة محاسبة إندماج الأعمال والمحاسبة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأنها.

مقدمة٣ يتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منهما إصدار المجلس في نفس الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*". وتركزت مداولات المجلس في المرحلة الأولى من المشروع بشكل رئيسي على المواضيع التالية:

(أ) طريقة محاسبة إندماج الأعمال؛

(ب) القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات الطارئة المضمونة في إندماج الأعمال؛

(ج) الإعتراف بمخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛

(د) معالجة أي زيادة في حصة المنشأة المشترية في القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إندماج الأعمال عن تكلفة الإندماج؛ و

(هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

مقدمة٤ وبناء على ذلك، كانت نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو أن يعكس فقط تلك التغيرات المتعلقة بقراراته في مشروع إندماج الأعمال، وليس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وتتعلق التغييرات التي تم إجرائها على المعيار بشكل رئيسي باختبار إنخفاض قيمة الشهرة.

ملخص التغيرات الرئيسية

تكرار اختبار إنخفاض القيمة

مقدمة٥ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل عندما يكون هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. وهذا المتطلب مشمول في المعيار. إلا أن المعيار يقتضي أيضا:

(أ) قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. ويمكن إستخدام آخر

حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الذي تم تنفيذه في فترة سابقة في اختبار إنخفاض القيمة لذلك الأصل في الفترة الحالية، بشرط تلبية معايير محددة.

(ب) قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس غير متاح بعد للإستخدام بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته.

(ج) اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال سنويا.

قياس قيمة الإستخدام

مقدمة٦ يوضح المعيار أن العناصر التالية يجب أن تنعكس في حساب قيمة إستخدام الأصل:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل؛

(ب) التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ج) القيمة الزمنية للنقود، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛

(د) سعر تحمل الشكوك الكامنة في الأصل؛ و

(هـ) عوامل أخرى، مثل عدم السيولة، التي يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشاة أن تستمدها من الأصل.

ويوضح المعيار أيضا أنه يمكن أن ينعكس العنصر الثاني والرابع والخامس من هذه العناصر إما كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو تعديلات على معدل الخصم.

مقدمة٧ ينقل المعيار من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ المتطلب الذي يقضي بأن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير لدى الإدارة للأوضاع الإقتصادية التي ستكون قائمة خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. غير أن المعيار يوضح أنه يجب على الإدارة:

(أ) تقييم مدى معقولية الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي الحالي من خلال فحص أسباب الإختلافات بين تقديرات التدفق النقدي السابق والتدفقات النقدية الفعلية.

(ب) ضمان أن تكون الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي الحالي منسجمة مع النتائج الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسبا.

مقدمة٨ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى أحدث التنبؤات/الموازنات المالية التي تصادق عليها الإدارة. وتبنى المعيار هذا المتطلب، لكنه يوضح أن تقديرات التدفق النقدي تستثني أي تدفقات نقدية واردة أو صادرة مقدرة يتوقع أن تنشأ من:

(أ) عمليات مستقبلية لإعادة الهيكلة لم تلتزم بها المنشأة بعد؛ أو

(ب) تحسين أو تعزيز أداء الأصل.

مقدمة٩ يتضمن الملحق (أ) من المعيار إرشادات إضافية حول إستخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة إستخدام الأصل. بالإضافة إلى ذلك، فإن الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول تقدير معدل الخصم عندما لا يكون المعدل الخاص بالأصل متاحا من السوق مباشرة تم إعادة تضمينها في الملحق (أ).

تحديد وحدة توليد النقد التي تخص الأصل

مقدمة١٠ ينقل المعيار من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ المتطلب الذي يقضي بأنه إذا كان يوجد سوق نشط للإنتاج المتأتي عن أصل أو مجموعة من الأصول، فإنه يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد، حتى لو تم إستخدام بعض أو كامل الإنتاج داخليا. غير أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تقتضي، في مثل هذه الظروف، إستخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة إستخدام الوحدة. ويقتضي أيضا أنه إذا كانت المنشأة تقدر التدفقات النقدية المستقبلية لتحديد قيمة الإستخدام لوحدات توليد النقد بإستخدام الإنتاج، يجب إستخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج. ويقتضي المعيار أنه كانت التدفقات النقدية الواردة المتولدة من أي أصل أو وحدة توليد نقد تتأثر بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير لدى الإدارة للسعر (الأسعار) المستقبلي الذي يمكن تحقيقه في المعاملات على أساس تجاري في تقييم:

(أ) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة إستخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(ب) التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة إستخدام الأصول الأخرى أو وحدات توليد النقد التي تتأثر بتسعير النقل الداخلي.

تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد

مقدمة١١ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال كجزء من إختبار إنخفاض قيمة وحدة (وحدات) توليد النقد المتعلقة بها. وقد استخدمت منهجا شاملا كان يتم بموجبه، فعليا، إختبار إنخفاض قيمة الشهرة من خلال تخصيص مبلغها المسجل لكل وحدة توليد نقد أو أصغر مجموعة من وحدات توليد النقد التي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس معقول ومتسق. ويقتضي المعيار على نحو مماثل أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال كجزء من اختبار إنخفاض قيمة وحدة (وحدات) توليد النقد المتعلقة بها. إلا أن المعيار يوضح أنه:

(أ) يجب تخصيص الشهرة، من تاريخ الإندماج بالشراء، لكل وحدة توليد نقد خاصة بالمنشأة المشترية، أو مجموعات وحدات توليد النقد، المتوقع أن تنتفع من تجميعات إندماج الأعمال، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشأة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات.

(ب) يجب على كل وحدة أو مجموعة من الوحدات التي تخصص لها الشهرة أن:

(١) تمثل أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و

(٢) أن لا تكون أكبر من قطاع مبني على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية أو الثانوية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*".

مقدمة١٢ يوضح المعيار أيضا ما يلي:

(أ) إذا كان من غير الممكن إتمام التخصيص المبدئي للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يحدث فيها إندماج الأعمال، يجب إتمام ذلك التخصيص المبدئي قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإندماج بالشراء.

(ب) عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب أن تكون الشهرة المرتبطة بتلك العملية:

(١) مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(٢) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية التي تم التصرف بها والنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية التي تم التصرف بها.

(ج) عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ المالي الخاص بها بطريقة تغيّر من تكوين وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب إعادة تخصيص الشهرة للوحدات (مجموعات الوحدات) المتأثرة. ويجب أداء إعادة التخصيص من خلال إستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج الذي يستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية ما ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها (مجموعات الوحدات).

توقيت اختبارات إنخفاض قيمة الشهرة

مقدمة١٣ يسمح المعيار بما يلي:

(أ) أداء الإختبار السنوي لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت أثناء فترة الإبلاغ المالي السنوي، شريطة أن يتم أداء الإختبار في نفس الوقت من كل عام.

(ب) اختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) المختلفة في أوقات مختلفة.

لكن إذا تم شراء بعض الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) في إندماج الأعمال خلال الفترة السنوية الحالية، يقتضي المعيار أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الوحدة (مجموعات الوحدات) قبل نهاية الفترة الحالية.

مقدمة١٤ يسمح المعيار بإستخدام آخر حساب تفصيلي تم تنفيذه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي خصصت لها الشهرة في اختبار إنخفاض قيمة تلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية، شريطة تلبية معايير محددة.

القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة

مقدمة١٥ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها للشهرة في فترة سابقة إذا وقعت خسائر إنخفاض القيمة بسبب حدث خارجي محدد ذو طبيعة استثنائية لا يتوقع تكراره ووقعت أحداث خارجية لاحقة تعكس أثر ذلك الحدث. ويمنع المعيار الإعتراف بالقيود العاكسة لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة.

الإفصاح

مقدمة١٦ يقتضي المعيار أنه إذا لم يتم تخصيص أي نسبة من الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال خلال الفترة لوحدة توليد النقد في تاريخ الإبلاغ، يجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ الشهرة غير المخصصة مع الأسباب وراء ذلك.

مقدمة١٧ يقتضي المعيار الإفصاح عن المعلومات لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لهذه الوحدة (مجموعة الوحدات) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة لدى المنشأة. وترتبط تلك المعلومات بشكل أساسي بالإفتراضات الرئيسية المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لهذه الوحدات (مجموعات الوحدات).

مقدمة١٨ يقتضي المعيار أيضا أن يتم الإفصاح عن معلومات محددة إذا تم تخصيص بعض أو كامل المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة عبر وحدات توليد نقد متعددة (مجموعات الوحدات)، ولا يكون المبلغ المخصص بهذه الطريقة لكل وحدة (مجموعة من الوحدات) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة. وينبغي تقديم المزيد من الإفصاحات إذا كانت المبالغ القابلة للإسترداد، في مثل هذه الظروف، لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) مبنية على نفس الإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية وكان إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة المخصصة لها كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة لدى المنشأة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٦
إنخفاض قيمة الأصول

الهدف

١ هدف هذا المعيار بيان الإجراءات التي يطبقها المشروع لضمان تسجيل أصوله بما لا يزيد عن مبلغها القابل للإسترداد، ويكون الأصل مرحلاً بما يزيد عن مبلغه القابل للإسترداد إذا كان مبلغه المرحل يزيد عن المبلغ الذي سيتم إسترداده من خلال إستعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته، ويتطلب المعيار أن يقوم المشروع بالإعتراف بخسارة الإنخفاض، ويحدد المعيار كذلك إفصاحات معينة للأصول التي انخفضت قيمتها.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في محاسبة إنخفاض قيمة كافة الأصول عدا ما يلي :

(أ) المخزون (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ *المخزون*")؛

(ب) الأصول الناجمة من عقود الإنشاء (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*")؛

(ج) أصول الضريبة المؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*")؛

(د) الأصول الناجمة من منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ " *منافع الموظفين*")؛

(هـ) الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" ؛

(و) الإستثمارات العقارية التي تقاس بموجب القيمة العادلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*")؛ و

(ز) الأصول البيولوجية العائدة لأنشطة زراعية والتي تقاس بموجب القيمة العادلة ناقصاً التكاليف حتى نقطة البيع (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ *الزراعة*")؛

(ح) التكاليف المؤجلة للإندماج بالشراء، والأصول غير الملموسة، الناشئة من الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*"؛

(ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ " *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*".

٣ لا ينطبق هذا المعيار على المخزونات أو الأصول الناشئة من عقود الإيجار أو أصول الضريبة او الأصول الناشئة من منافع الموظفين، أو الأصول المعدة للبيع (أو التي تكون في مجموعة بيع مصنفة كأنها معد للبيع) لأن معايير المحاسبة الدولية القائمة المنطبقة على هذه الأصول تحتوي على متطلبات محددة للإعتراف بهذه الأصول وقياسها.

٤ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية مصنفة كالتالي:

(أ) الشركات التابعة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ " *القوائم المالية الموحدة والمنفصلة*" ؛

(ب) الشركات الزميلة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" ؛ و

(ج) المشاريع المشتركة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣١ " *الحصص في المشاريع المشتركة*".

بالنسبة لإنخفاض الأصول المالية الإخرى: يمكن الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩

٥ لا ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو الإستثمارات العقارية المقاسة بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، أو الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة للبيع المقدرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤١. ينطبق هذا المعيار على الأصول المرحلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه (القيمة العادلة) بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، على أن تحديد ما إذا كان من الممكن إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه يعتمد على الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة:

(أ) إذا كانت القيمة العادلة لأصل هي قيمته السوقية فان الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وصافي سعر البيع له هي التكاليف المباشرة المتغيرة لبيع الأصل:

(١) إذا كانت تكاليف البيع ضئيلة فان المبلغ القابل للإسترداد للأصل المعاد تقييمه يكون بالضرورة قريباً من أو أعلى من مبلغه الذي أعيد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم من غير المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه ولا توجد حاجة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد.

(٢) إذا لم تكن تكاليف البيع ضئيلة يكون صافي سعر بيع الأصل المعاد تقييمه بالضرورة اقل من قيمته العادلة، وعلى ذلك تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه إذا كانت قيمته المستعملة اقل من مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم يطبق المشروع هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل.

(ب) إذا تم تحديد القيمة العادلة لأصل على اساس آخر غير قيمته السوقية فقد يكون مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة) اكبر أو أقل من مبلغه القابل للإسترداد، وعلى ذلك بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم يطبق المشروع هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل.

تعريفات

٦ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي :

السوق النشط **هو سوق يتحقق فيه جميع الشروط التالية :**

(أ) الأشياء المتاجر بها ضمن هذا السوق هي متشابهة؛

(ب) المشترين والبائعين الراغبين بالإمكان في العادة أن يوجدوا في أي وقت؛ و

(ج) الأسعار متوفرة للعامة.

تاريخ الإتفاقية لإندماج الأعمال **هو التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإندماج وتاريخ الإعلان عنه للجمهور، في حال المنشآت المسجلة عموما في البورصة. أما في حال الإستيلاء غير الودي على شركة ما، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإندماج هو تاريخ قبول عدد كافٍ من مالكي المنشأة المشتراة عرض المنشأة المشترية ممارسة السيطرة على المنشأة المشتراة.**

المبلغ المرحل هو المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إستهلاك (اطفاء) متراكم وخسائر الإنخفاض المتراكمة في قيمته.

وحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة الى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول.

أصول الشراكة هي الأصول عدا عن الشهرة التي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد التي هي تحت المراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى.

تكاليف التصرف هي التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بأصل معين أو وحدة توليد للنقد، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

المبلغ القابل للإستهلاك هو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر استعيض به عن التكلفة في البيانات المالية ناقصاً قيمته المتبقية.

الإستهلاك (الإطفاء) هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك لأصل على مدى عمره النافع[*].

القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد نقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحا منهـا تكـاليف التصرف.

خسارة الإنخفاض هي مقدار زيادة المبلغ المرحل لأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

المبلغ القابل للإسترداد القيمة العادلة للأصل أو وحدة توليد نقد مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة إستخدامه، أيهما أعلى.

العمر النافع هو اما :

(أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يستخدم المشروع الأصل ؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن يحصل المشروع عليها من الأصل.

القيمة المستعملة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستعمال المستمر لأصل ومن الإستبعاد في نهاية عمره النافع.

تحديد الأصل الذي قد تنخفض قيمته

٧ تحدد الفقرات من ٨-١٧ متى يجب تحديد المبلغ القابل للإسترداد، وتستخدم هذه المتطلبات المصطلح " أصل" إلا أنها تنطبق بالتساوي على أصل مفرد أو وحدة توليد نقد. أما باقي الكتاب فتم تنظيمه كما يلي:

(أ) تبين الفقرات ١٨-٥٧ متطلبات قياس المبلغ القابل للإسترداد. وتستخدم هـذه المتطلبـات أيـضا مصطلح "الأصل" لكنها تنطبق بشكل متساوي على الأصل المفرد ووحدة توليد النقد.

(ب) تبين الفقرات ٥٨-١٠٨ متطلبات الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها. وتتنـاول الفقـرات

[*] في حالة أصل غير ملموس يستخدم المصطلح "اطفاء" بشكل عام بدل " الإستهلاك " وكلا المصطلحان لهما نفس المعنى.

٥٨–٦٤ مسألة الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها للأصول المختلفة غير الشهرة. وتتناول الفقرات ٦٥–١٠٨ مسألة الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها لوحدات توليد النقد والشهرة.

(ج) تبين الفقرات ١٠٩–١١٦ متطلبات عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة لأصل أو وحدة توليد النقد. ومرة أخرى، تستخدم هذه المتطلبات أيضا مصطلح "الأصل" لكنها تنطبق بشكل متساوي على الأصل المفرد ووحدة توليد النقد. وتبين الفقرات ١١٧–١٢١ متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتبين الفقرتان ١٢٢ و١٢٣ متطلبات إضافية لوحدة توليد النقد، في حين تبين الفقرتان ١٢٤ و ١٢٥ متطلبات إضافية للشهرة.

(د) تحدد الفقرات ١٢٦–١٣٣ المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول خسائر إنخفاض القيمة والقيود العاكسة لخسائر إنخفاض قيمة الأصول ووحدات توليد النقد. وتحدد الفقرات ١٣٤–١٣٧ متطلبات الإفصاح الإضافية لوحدات توليد النقد التي تم لها تخصيص الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لأغراض اختبار إنخفاض القيمة.

٨ تنخفض قيمة الأصل عندما يزيد المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد، وتبين الفقرات١٢–١٤ بعض الدلائل على احتمال حدوث خسارة إنخفاض: إذا وجد أي دليل من هذه الدلائل فانه يطلب من المشروع إجراء تقييم رسمي للمبلغ القابل للإسترداد. ما عدا ما وصف في الفقرة ١٠، أما إذا لم يتوفر أي مؤشر عن حدوث خسارة الإنخفاض فإن المعيار لا يتطلب أن يقوم المشروع بإجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للإسترداد.

٩ يتعين على المنشأة في كل تاريخ إبلاغ تقييم ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. وإذا وجد أي مؤشر من هذا النوع، تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل.

١٠ بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إنخفاض القيمة، يجب على المنشأة أيضا:

(أ) اختبار إنخفاض قيمة أصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد أو أصل غير ملموس غير متاح بعد للإستخدام بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد. ويمكن أداء اختبار إنخفاض القيمة هذا في أي وقت خلال الفترة السنوية شريطة تأديته في نفس الوقت من كل عام. ويمكن اختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم الإعتراف مبدئيا بالأصل غير الملموس خلال الفترة السنوية الحالية، يتم اختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل غير الملموس قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

(ب)اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال سنويا وفقا للفقرات ٨٠–٩٩.

١١ تخضع عادة قدرة الأصل غير الملموس على توليد منافع إقتصادية مستقبلية كافية لتغطية مبلغه المسجل إلى شكوك كبيرة قبل أن يتاح الأصل للإستخدام أكثر مما هي بعد إتاحته للاستخدام. لذلك يقتضي هذا المعيار من المنشأة القيام، على الأقل سنويا، باختبار إنخفاض قيمة المبلغ المسجل للأصل غير الملموس الذي لم تتم بعد إتاحته للإستخدام.

١٢ لتقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن أصلاً يكون قد إنخفضت قيمته يجب على المشروع أن يأخذ في الإعتبار كحد أدنى الدلائل التالية:

المصادر الخارجية للمعلومات

(أ) خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل الى حد كبير اكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الإستعمال العادي.

(ب) حدثت تغيرات هامة ذات اثر عكسي على المشروع خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي يعمل فيها المشروع أو في السوق الذي ينتمي اليه الأصل.

(ج) زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الإستثمارات خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة وتخفض مبلغ الأصل القابل للإسترداد بشكل مادي.

(د) المبلغ المرحل لصافي أصول المشروع المقدم للتقارير أعلى من السوقية لتكوينه الرأسمالي.

المصادر الداخلية للمعلومات

(هـ) تتوفر الادلة على بطلان إستعمال الأصل أو حدوث تلف فيه.

(و) حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المشروع خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الى المدى أو بالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع إستخدامه فيه وتشمل هذه التغيرات خططاً لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل أو التصرف في الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً. وإعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدد بدلا من كونه غير محدد.[*]

(ز) تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تدل على أن الأداء الإقتصادي هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

١٣ أن القائمة في الفقرة ١٢ ليست شاملة، ويمكن للمشروع أن يحدد دلائل أخرى على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل، وهذه أيضاً تتطلب من المشروع تحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد أو، في حالة الشهرة، أداء اختبار إنخفاض القيمة وفقا للفقرات ٨٠-٩٩.

١٤ تشمل الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير الى إمكانية إنخفاض قيمة أصل وجود ما يلي :

(أ) تدفقات نقدية لامتلاك الأصل، أو احتياجات نقدية لاحقة لتشغيله أو صيانته والتي هي أعلى الى حد كبير من الإحتياجات النقدية الواردة في الميزانية التقديرية؛

(ب) صافي التدفقات النقدية الفعلية أو الربح أو الخسارة التشغيلية المتدفقة من الأصل والتي هي أسوأ الى حد كبير من تلك الواردة في الميزانية التقديرية؛

---

[*] ما أن يحقق الأصل معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم تضمينه في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع)، يتم استثناؤه من نطاق هذا المعيار وتتم محاسبته وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*".

(ج) إنخفاض هام في صافي التدفقات النقدية أو الربح التشغيلي في الميزانية التقديرية أو زيادة كبيرة في الخسارة الواردة في الميزانية التقديرية ناجمة من الأصل؛ أو

(د) خسائر تشغيلية أو صافي تدفقات خارجة للأصل عندما تجمع أرقام الفترة الحالية مع الأرقام في الميزانية التقديرية للمستقبل.

١٥ وكما هو مشار إليه في الفقرة ١٠، يقتضي هذا المعيار أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد أو غير المتاح بعد للإستخدام والشهرة، على الأقل سنويا. ينطبق مفهوم المادية في تحديد ما إذا كان مبلغ الأصل القابل للإسترداد بحاجة الى التقييم، فعلى سبيل المثال إذا بينت الحسابات السابقة أن مبلغ الأصل القابل للإسترداد أعلى الى حد كبير من مبلغه المرحل فإن المشروع ليس بحاجة إلى إعادة تقييم مبلغ الأصل القابل للإسترداد إذا لم تقع أحداث تزيل ذلك الفرق، وبالمثل قد يبين تحليل سابق أن مبلغ الأصل القابل للإسترداد ليس حساساً لدلالة واحدة (أو اكثر) من الدلائل الواردة في الفقرة ١٢.

١٦ كايضاح للفقرة ١٥ إذا زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الإستثمارات خلال الفترة فانه لا يطلب من المشروع عمل تقييم رسمي لمبلغ الأصل القابل للإسترداد في الحالات التالية:

(أ) إذا كان من غير المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة بسبب الزيادة في أسعار السوق هذه ، فعلى سبيل المثال قد لا يكون للزيادات في أسعار الفائدة على المدى القصير أثر مادي على سعر الخصم المستخدم لأصل عمره الباقي النافع طويل.

(ب) إذا كان سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة من المحتمل أن يتأثر بالزيادة في أسعار السوق هذه ولكن يبين تحليل حساسية سابقة للمبلغ القابل للإسترداد أن:

(١) من غير المحتمل انه سيكون هناك إنخفاض مادي في مبلغ الأصل القابل للإسترداد لأنه من المحتمل أيضاً أن تزيد التدفقات النقدية المستقبلية، (فعلى سبيل المثال في بعض الحالات قد يكون المشروع قادراً على إظهار تعديل إيراداته للتعويض عن أية زيادة في أسعار السوق)؛ أو

(٢) من غير المحتمل أن ينجم عن الإنخفاض في المبلغ القابل للإسترداد خسارة إنخفاض مادية في القيمة.

١٧ إذا كانت توجد دلالة على إمكانية إنخفاض قيمة أصل فقد يدل ذلك على أن العمر النافع المتبقي وأسلوب الإستهلاك (الإطفاء) أو القيمة المتبقية للأصل بحاجة الى المراجعة والتعديل بموجب معيار المحاسبة الدولي الذي ينطبق على الأصل، إذا لم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل.

قياس المبلغ القابل للإسترداد

١٨ يعرف هذا المعيار القابل للإسترداد على انه وحدة توليد النقد أو القيمة المستعملة أيهما أعلى ناقص التكلفة للبيع والقيمة المستعملة، وقد حددت الفقرات ١٩-٥٧ متطلبات قياس للمبلغ القابل للإسترداد، وتستخدم هذه المتطلبات المصطلح " أصل" إلا أنها تنطبق بالتساوي على الأصل المفرد او وحدة توليد النقد.

١٩ ليس من الضروري دائماً تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع وقيمته المستعملة، إذا زاد أي من هذين المبلغين عن المبلغ المرحل للأصل فإن الأصل لا تنخفض قيمته، وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

٢٠ قد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، حتى ولو لم تتم المتاجرة بالأصل في سوق نشط. على انه، ليس من الممكن في بعض الأحيان تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لعدم وجود أساس لإجراء تقدير موثوق للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة، وفي هذه الحالة قد يعتبر مبلغ الأصل القابل للإسترداد انه قيمته المستعملة .

٢١ إذا لم يوجد سبب للإعتقاد بان قيمة الأصل المستعملة تزيد بشكل مادي عن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع قد تستعمل كمبلغ قابل للإسترداد، وكثيرا ما ستكون الحالة كذلك بالنسبة لأصل محتفظ به لإستبعاده، ويعود ذلك الى أن القيمة المستعملة للأصل المحتفظ به لإستبعاده ستتكون بشكل رئيسي من صافي عائدات البيع حيث انه من المحتمل أن تكون التدفقات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل الى أن يتم إستبعاده ضئيلة.

٢٢ يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد، إلا إذا لم يكن الأصل يولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر مستقلة الى حد كبير عن التدفقات من الأصول او مجموعات الأصول الأخرى، وإذا كانت الحالة كذلك يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحده توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (انظر الفقرات ٦٥-١٠٣) ، إلا إذا :

(أ) قيمة الأصل العادلة ناقص التكلفة للبيع أعلى من مبلغه المرحل؛ أو

(ب) يمكن تقدير قيمة إستخدام الأصل بحيث تكون مقاربة من قيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع ويمكن تحديد القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.

٢٣ في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات وطرق الحساب المختصرة تقديراً تقريبياً معقولاً للحسابات المفصلة الموضحة في هذا المعيار لتحديد صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة.

قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد

٢٤ تقتضي الفقرة ١٠ أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الانتاجي غير المحدد بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد، بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. غير أنه يمكن إستخدام آخر حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد لهذا الأصل تم أداؤه في فترة سابقة في اختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل في الفترة الحالية، شرط تلبية جميع المعايير التالية:

(أ) إذا لم يولد الأصل غير الملموس تدفقات نقدية واردة من الإستخدام المستمر تكون مستقلة إلى حد كبير عن تلك الناتجة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وبالتالي يتم اختبار إنخفاض قيمتها كجزء من وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها، لم تتغير الأصول والإلتزامات التي تتألف منها الوحدة إلى حد كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛

(ب) أن ينتج عن آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ يتجاوز المبلغ المسجل للأصل بهامش كبير؛ و

(ج) على أساس تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد، يكون احتمال تحديد المبلغ القابل للإسترداد الحالي بأقل من المبلغ المسجل للأصل بعيد الحدوث.

القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع

٢٥ أن أفضل دليل على القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع هو السعر في اتفاقية بيع ملزمة في عملية تجارية بحتة معدلة للتكاليف الإضافية التي ستعزى مباشرة لإستبعاد الأصل.

٢٦ إذا لم توجد اتفاقية بيع ملزمة ولكن تمت المتاجرة بالأصل في سوق نشط فان القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع هو سعر السوق للأصل ناقصاً تكاليف البيع، وسعر السوق المناسب هو عادة سعر العرض الحالي، وعندما لا تكون أسعار العرض الحالية غير متوفرة، فقد يوفر سعر آخر عملية اساساً لتقدير القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، شريطة عدم حدوث تغير هام في الظروف الإقتصادية بين تاريخ العملية والتاريخ الذي يتم فيه التقدير.

٢٧ اذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط لأصل، تكون القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع بناء على افضل المعلومات المتوفرة لإظهار المبلغ الذي يمكن أن يحصل عليه المشروع، في تاريخ الميزانية العمومية من إستبعاد الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة، وذلك بعد خصم تكاليف التصرف، ولتحديد هذا المبلغ يأخذ المشروع في الإعتبار نتيجة العمليات الأخيرة لأصول مشابهة ضمن نفس الصناعة، والقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لا تعكس بيعاً اجبارياً ألا إذا كانت الإدارة مجبرة على البيع في الحال.

٢٨ تكاليف الإستبعاد عدا عن التكاليف التي تم الإعتراف بها كالتزامات، يتم إقتطاعها عند تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع. والأمثلة على هذه التكاليف القانونية ورسوم الدمغة والضرائب المماثلة على العمليات وتكاليف إزالة الأصل والتكاليف المباشرة الإضافية لجعل الأصل في حالة البيع، على أن منافع نهاية الخدمة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*") والتكاليف المتعلقة بتخفيض او إعادة هيكلة أعمال بعد التصرف في أصل لا تعتبر تكاليف مباشرة إضافية لإستبعاد الأصل.

٢٩ في بعض الأحيان يتطلب إستبعاد أصل أن يقوم المشتري بامتلاك إلتزام، ويتوفر مفرداً فقط القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لكل من الأصل والإلتزام، وتوضح الفقرة ٧٨ كيفية التعامل مع هذه الحالات.

القيمة المستعملة

٣٠ العناصر التالية يجب أن تظهر عند قياس القيمة المستعملة للأصل:

(أ) تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل؛

(ب) التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ج) القيمة الزمنية للأموال، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛

(د) سعر تحمل عدم الشكوك الكامنة في الأصل؛ و

(هـ) عوامل أخرى، مثل عدم السيولة، قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل.

٣١ يشمل تقدير القيمة المستعملة لأصل الخطوات التالية:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي تؤخذ من الإستعمال المستمر للأصل ومن الإستبعاد النهائي له؛ و

(ب) تطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

٣٢ يمكن أن تنعكس العناصر المحددة في الفقرة ٣٠ (ب) و(د) و(هـ) كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو كتعديلات على معدل الخصم. ومهما كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لتعكس التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، يجب أن تعكس النتيجة القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة. يقدم الملحق (أ) إرشادات إضافية حول إستخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة إستخدام الأصل.

أساس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٣ عند قياس القيمة المستعملة يجب على المنشأة أن:

(أ) يجب أن تكون توقعات التدفقات النقدية بناء على افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع المتبقي للأصل، ويجب إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

(ب) يجب أن تكون توقعات التدفقات النقدية بناء على أحداث الميزانيات التقديرية/النبوءات المالية التي اعتمدتها الإدارة، ويجب أن تغطي هذه التوقعات المبنية على الميزانيات التقديرية/النبوءات المالية فترة قصوى مقدارها خمس سنوات، إلا إذا أمكن تبرير فترة أطول.

(ج) يجب تقدير توقعات التدفقات النقدية التي تزيد عن الفترة التي تغطيها أحدث الميزانيات التقديرية/النبوءات باستنتاج التوقعات بناء على الميزانيات التقديرية/النبوءات بإستخدام معدل نمو ثابت او متناقص للسنوات اللاحقة، إلا إذا أمكن تبرير معدل متزايد، ويجب أن لا يزيد معدل النمو هذا عن متوسط معدل النمو على المدى الطويل للمنتجات او الصناعات أو للبلد أو للبلدان التي يعمل بها المشروع أو للسوق الذي يستخدم فيه الأصل، إلا إذا أمكن تبرير معدل أعلى.

٣٤ تُقيِّم الإدارة مدى معقولية الإفتراضات التي تستند إليها تقديراتها بشأن التدفق النقدي الحالي من خلال فحص أسباب الإختلافات بين تقديرات التدفق النقدي السابق والتدفقات النقدية الفعلية. وينبغي على الإدارة ضمان أن تكون الإفتراضات التي تستند إليها تقديراتها بشأن التدفق النقدي الحالي منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسبا.

٣٥ لا تتوفر بشكل عام ميزانيات تقديرية/ نبوءات مالية مستقبلية مفصلة وصريحة وموثوقة لفترات تزيد عن خمس سنوات، ولهذا السبب تكون تقديرات الإدارة للتدفقات النقدية المستقبلية لفترة أقصاها خمس سنوات. ويمكن للإدارة إستخدام توقعات التدفقات النقدية بناء على الميزانيات التقديرية/ النبوءات المالية

لفترة تزيد عن خمس سنوات إذا كانت الإدارة متأكدة أن هذه التوقعات موثوقة وأنها تستطيع إظهار قدرتها بناءً على الخبرة السابقة للتنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة على مدى الفترة الأطول تلك.

٣٦ يتم تقدير توقعات التدفقات النقدية حتى نهاية العمر النافع لأصل باستنتاج توقعات التدفقات النقدية بناء على الميزانيات التقديرية/ النبوءات المالية بإستخدام معدل النمو للسنوات اللاحقة، وهذا المعدل ثابت او متناقص إلا إذا اتفقت الزيادة في المعدل مع المعلومات الموضوعية الخاصة بأنماط في دورة حياة منتج او صناعة، وإذا كان ذلك مناسباً يكون معدل النمو يساوي صفراً أو يكون سالباً.

٣٧ عندما تكون الظروف مواتية من المحتمل أن يدخل المنافسون في السوق ويحدون من النمو، وعلى ذلك ستعاني المشاريع من الصعوبة في تجاوز متوسط معدل النمو التاريخي خلال الفترات الطويلة (تقريباً، عشون عاماً) للمنتجات، الصناعات، أو البلد أو البلدان التي يعمل بها المشروع، أو للسوق الذي يستخدم فيه الأصل.

٣٨ عند إستخدام معلومات من الميزانيات التقديرية/ النبوءات المالية ينظر المشروع فيما إذا كانت المعلومات تعكس افتراضات معقولة ومدعومة وتمثل افضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستسود خلال العمر النافع المتبقي للأصل.

تكوين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٩ يجب أن تشمل التقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية ما يلي :

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر للأصل؛

(ب) توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتم تحملها بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للإستخدام)، ويمكن أن ينسب او يخصص ذلك بشكل مباشر على أساس معقول وثابت للأصل؛ و

(ج) صافي التدفقات النقدية، إن وجدت، التي سيتم استلامها (أو دفعها) من إستبعاد الأصل في نهاية عمره النافع.

٤٠ تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم افتراضات ثابتة للزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام، ولذلك شمل سعر الخصم اثر الزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام فان التدفقات النقدية المستقبلية تقدر حسب النواحي الشكلية، وإذا لم يشمل سعر الخصم اثر الزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام تقدر التدفقات النقدية المستقبلية حسب النواحي الفعلية (ولكنها تشمل زيادات او إنخفاضات السعر المستقبلية محددة).

٤١ تشمل توقعات التدفقات النقدية الخارجة ادراج تلك التدفقات لعميات الخدمة الأولية (يوم – بيوم) للأصول إضافة الى المصاريف غير المباشرة المستقبلية التي يمكن ان تعزى بشكل مباشر او تخصص على اساس معقول وثابت لإستعمال الأصل.

٤٢ عندما لا يشمل المبلغ المرحل لأصل بعد كافة التدفقات النقدية الخارجة التي سيتم تكبدها قبل أن يكون جاهزاً للإستعمال أو البيع فان تقدير التدفقات النقدية المستقبلية يشمل تقديراً لأي تدفق نقدي خارج آخر يتوقع أن يتم تكبده قبل أن يكون الأصل جاهزاً للإستعمال او البيع، فعلى سبيل المثال هذا هو الحال بالنسبة لمبنى تحت الإنشاء او لمشروع تطوير لم يتم إكماله بعد.

٤٣ لتجنب الإحتساب المزدوج لا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة من أصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي لا تعتمد الى حد كبير على التدفقات النقدية الداخلة من الأصل الذي هو تحت المراجعة (مثال ذلك الأصول المالية مثل الذمم المدينة)؛ و

(ب) التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بإلتزامات تم الإعتراف بها كإلتزامات (مثال ذلك الذمم الدائنة أو التقاعد أو المخصصات).

٤٤ يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة، ويجب أن لا يشمل التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة او الخارجة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مما يلي:

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم يلتزم المشروع بها بعد؛ أو

(ب) تحسن او زيادة قيمة أداء الأصل.

٤٥ نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية مقدره للأصل في حالته الراهنة فان القيمة المستعملة لا تعكس ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية او الوفورات في التكلفة المتعلقة بذلك (مثال ذلك التخفيضات في تكاليف الموظفين) او المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم يلتزم المشروع بها بعد؛ أو

(ب) المصروف الرأسمالي المستقبلي الذي سيحسن او يزيد قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه المقدر أصلاً او المنافع ذات العلاقة من هذا الصرف المستقبلي.

٤٦ إعادة الهيكلة هي برنامج مرسوم وتسيطر عليه الإدارة، وهو يغير بشكل مادي اما من نطاق العمل الذي يقوم به المشروع او الأسلوب الذي يتم به القيام بالعمل، ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٣٧ " *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" إرشاداً يمكن أن يوضح متى يكون المشروع ملزماً بإعادة الهيكلة.

٤٧ عندما يصبح المشروع ملتزماً بإعادة هيكلة، من المحتمل أن تتأثر بعض الأصول بإعادة الهيكلة هذه، وحالما يصبح المشروع ملتزماً بإعادة الهيكلة:

(أ) تقديرات التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية لتحديد القيمة المستعملة التي تعكس الوفورات في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (بناءً على أحدث ميزانية تقديرية /نبوءات مالية اعتمدتها الإدارة)؛ و

(ب) تقديرات التدفقات النقدية الخارجة لإعادة الهيكلة في نص إعادة الهيكلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

يوضح المثال (٥) أثر إعادة هيكلة مستقبلية على حساب القيمة المستعملة.

٤٨ الى إن يتعرض المشروع الى تدفق نقدي خارجي يحسن او يزيد قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه، ان تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة المقدرة المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من المنافع الإقتصادية المرافقة للتدفق النقدي الخارج من هذا الصرف (انظر مثال٦).

٤٩ تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية اللازمة للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقع نشوئها من الأصول في وضعها الحالي. وعندما تتألف وحدة توليد النقد من أصول ذات اعمار إنتاجية مقدرة مختلفة، تعتبر جميعها أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن استبدال الأصول ذات الأعمار الإنتاجية القصيرة يعتبر جزءا من التخديم اليومي للوحدة عند تقدير

التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة. وعلى نحو مماثل، عندما يتألف الأصل الواحد من عناصر ذات اعمار إنتاجية مقدرة مختلفة، يعتبر استبدال العناصر ذات الأعمار القصيرة جزءا من التخديم اليومي للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها الأصول.

٥٠ **يجب أن لا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:**

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية ؛ أو

(ب) مقبوضات ودفعات ضريبة الدخل.

٥١ تعكس التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة افتراضات تتفق مع طريقة تحديد سعر الخصم، وخلافاً لذلك سيتم حساب اثر بعض الإفتراضات مرتين أو يتم تجاهله، ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود يتم إعتبارها بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة فإن التدفقات النقدية هذه لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة او الخارجة من الأنشطة التمويلية، وبالمثل حيث انه يتم تحديد سعر الخصم على أساس قبل احتساب الضريبة فانه يتم أيضاً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية على أساس قبل احتساب الضريبة.

٥٢ **يجب أن يكون تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم استلامها (او دفعها) لإستبعاد أصل في نهاية عمره النافع هو المبلغ الذي يتوقع المشروع أن يحصل عليه من إستبعاد الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بعد خصم التكاليف المقدرة للإستبعاد.**

٥٣ يتم تحديد صافي التدفقات النقدية المقدرة التي سيتم استلامها (أو دفعها) لإستبعاد أصل في نهاية عمره النافع بطريقة مماثلة لتحديد صافي سعر بيع الأصل، فيما عدا انه عند تقدير صافي التدفقات النقدية:

(أ) يستخدم المشروع الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لأصول مماثلة وصلت الى نهاية عمرها النافع والتي عملت في ظروف مماثلة للظروف التي سيتم إستعمال الأصل فيها.

(ب) يتم تعديل هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناجمة من التضخم العام والزيادات والإنخفاضات المستقبلية المحددة. على انه، إذا استثنت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل وسعر الخصم اثر التضخم العام فان هذا الأثر يستثنى أيضاً من صافي التدفقات النقدية عند إستبعاد الأصل.

التدفقات النقدية المستقبلية للعملات الأجنبية

٥٤ تقدر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها، ثم تم خصمها بإستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة، ويقوم المشروع بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها بإستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة المستعملة.

سعر الخصم

٥٥ **سعر (أسعار) الخصم يجب أن تكون قبل احتساب سعر (أسعار) الضريبة، التي تعكس التقييم السوقي لـــ:**

(أ) القيمة الزمنية للنقود؛ و

(ب) المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

٥٦ ان السعر الذي يعكس التقييمات السوقية الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل هو العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم إختيار إستثمار يولد تدفقات نقدية لمبالغ وتوقيت ومخاطرة مساوية لتلك التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل، ويقدر هذا السعر من السعر الضمني في عمليات السوق الحالية لأصول مشابهة او من تكلفة المعدل الموزون لرأس المال لمشروع مدرج في سوق الأوراق المالية له أصل منفرد (أو محفظة أصول) مشابهة من ناحية إمكانية ومخاطر الخدمة للأصل الذي هو تحت المراجعة. على أن يكون سعر (أو أسعار) الخصم المستخدمة في قياس قيمة الأصل المستعملة لا تعكس الخطر من تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها. من ناحية أخرى، ستتم محاسبة بعض تأثير الإفتراضات بشكل مزدوج.

٥٧ عندما لا يتاح السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة أساليب بديلة لتقدير معدل الخصم. ويقدم الملحق (أ) إرشادات إضافية حول تقدير معدل الخصم في مثل هذه الظروف.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها

٥٨ حددت الفقرات ٥٩ إلى ٦٤ متطلبات الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة أصل مفرد وقياسها، عن الشهرة. الإعتراف بخسائر إنخفاض وقياس وحدة توليد النقد والشهرة تتناولها الفقرات٦٥ الى ١٠٨.

٥٩ إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لأصل أقل من مبلغه المرحل فإنه يجب تخفيض المبلغ المرحل إلى مقدار مبلغه القابل للإسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة في إنخفاض القيمة.

٦٠ يجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل في الحال، إلا إذا رحل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار محاسبة دولي آخر (مثال ذلك بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*)، ويجب معاملة أية خسارة في إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها إنخفاض في إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي الآخر.

٦١ يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها مصروف في بيان الدخل، على انه يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه مباشرة مقابل أي فائض في إعادة تقييم الأصل الى الحد الذي لا تزيد فيه خسارة الإنخفاض عن المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم لنفس ذلك الأصل.

٦٢ عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة إنخفاض في قيمة أصل أعلى من المبلغ المرحل لذلك الأصل فانه يجب على المشروع الإعتراف بإلتزام إذا تطلب ذلك معيار محاسبة دولي آخر.

٦٣ بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ إستهلاك (إهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المرحل المعدل للأصل ناقصاً قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي.

٦٤ إذا تم الإعتراف بخسارة في إنخفاض القيمة فانه يتم تحديد أية أصول او إلتزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*، وذلك بمقارنة المبلغ المرحل المعدل للأصل مع قاعدته الضريبية (انظر المثال التوضيحي ٣).

وحدات توليد النقد والشهرة

٦٥ بينت الفقرات ٦٦ الى ١٠٨ متطلبات تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل، وكذلك تحديد المبلغ المرحل والإعتراف بخسائر الإنخفاض لوحدات توليد النقد و الشهرة.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

٦٦ **إذا كانت هناك أية دلالة على أن قيم أصل قد تنخفض فانه يجب تقييم المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد، وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد فانه يجب على المشروع تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (وحدة توليد النقد للأصل).**

٦٧ لا يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن ممكناً تقدير قيمة الأصل المستعملة لتكون مقاربة لقيمة العادلة ناقصة التكلفة للبيع (مثال ذلك إذا لم يكن ممكناً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل عل أنها ضئيلة)؛ و

(ب) إذا لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة والتي هي مستقلة الى حد كبير عن التدفقات النقدية من أصول أخرى.

وفي هذه الحالات يمكن تحديد القيمة المستعملة، ولذلك يمكن تحديد القيمة القابلة للإسترداد فقط لوحدة توليد النقد للأصل.

مثال
منشأة تعدين تمتلك سكة حديد خاصة لدعم أنشطتها التعدينية، ومن الممكن بيع سكة الحديد الخاصة فقط بمقدار قيمتها كخردة، ولا تولد سكة الحديد الخاصة تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة الى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى للمنجم.
ليس من الممكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد لسكة الحديد الخاصة لأن القيمة المستعملة لسكة الحديد الخاصة لا يمكن تحديدها، ومن المحتمل أنها تختلف عن قيمتها كخردة، ولذلك يقدر المشروع القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة، أي المنجم ككل.

٦٨ إن وحدة توليد النقد للأصل كما هي معرفة في الفقرة ٦ هي أصغر مجموعة أصول تشمل الأصل والتي تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر التي هي مستقلة الى حد بعيد عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى او مجموعات الأصول، وتحديد وحدة توليد النقد للأصل تشمل الحكم الشخصي. وإذا لم يكن ممكنا تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد يحدد المشروع اصغر مجموع للأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة الى حد بعيد من الإستعمال المستمر.

مثال

تقوم شركة حافلات بتقديم الخدمات بموجب عقد مع بلدية تتطلب حداً أدنى من الخدمة في كل واحد من مسارات خمسة، ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل مسار والتدفقات النقدية من كل مسار بشكل منفصل، واحد المسارات يعمل بخسارة كبيرة.

نظراً لأن المشروع لا يملك خيار ايقاف أي مسار للحافلات فان أقل مستوى للتدفقات النقدية الداخلة التي يمكن تحديدها من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة الى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول او مجموعة الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية التي تولدها المسارات الخمسة معاً، ووحدة توليد النقد لكل مسار هي شركة الحافلات ككل.

٦٩ التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر هي التدفقات الداخلة للنقد ومعادلات النقد المستلم من أطراف خارج المشروع الذي يقدم التقارير، وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من الأصل (او مجموعة الأصول) مستقلة الى حد كبير من التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى (او مجموعة الأصول) فان المشروع يأخذ في الإعتبار مختلف العوامل بما في ذلك كيفية متابعة الإدارة لعمليات المشروع (مثل خطوط الإنتاج او الأعمال او المواقع الفردية او المقاطعات او المناطق الإقليمية او طريقة أخرى)، او كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات بشأن الإستمرار في أصول وعمليات المشروع أو إستبعادها، ويعطي المثال التوضيحي١، أمثلة على تحديد وحدة توليد النقد.

٧٠ **إذا وجد سوق نشط للناتج الذي ينتجه أصل او مجموعة أصول فانه يجب تحديد هذا الأصل او مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد وحتى ولو كان بعض او كل الناتج مستخدم داخلياً.اذا كان التدفق النقدي الداخلي مولد من الأصل او واحدات توليد النقد ومتأثر تحويلات الأسعار الداخلية، فانه يجب على المنشأة إستخدام أفضل تقدير للإدارة (لسعر) أسعار السوق المستقبلية للناتج:**

(أ) التدفق النقدي الداخلي المستقبلي يستخدم في تحديد القيمة المستعملة للأصل أو لوحدة توليد النقد؛ و

(ب) التدفق النقدي الخارجي المستقبلي يستخدم في تحديد القيمة المستعملة لأي أصل أو لوحدات توليد النقد التي تأثرت بأسعار التحويلات الداخلية.

٧١ حتى ولو تم إستخدام جزء او الناتج بكامله الذي أنتجه أصل او مجموعة من الأصول من قبل وحدات أخرى من المشروع المقدم للتقارير (مثال ذلك منتجات في المرحلة المتوسطة لعملية إنتاج) فان هذا الأصل او مجموعة الأصول تشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا استطاع المشروع بيع هذا الإنتاج في سوق نشط. ويعود ذلك الى أن هذا الأصل او مجموعة الأصول يمكنها توليد تدفقات نقدية داخلة الذي هو مستقل الى حد بعيد عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى او مجموعة الأصول، وعند إستخدام معلومات مبنية على الميزانيات التقديرية/النبوءات المالية المتعلقة بوحدة توليد نقد، أو أي أصول أخرى أو وحدات توليد النقد متأثرة بتحويلات الأسعار الداخلية، يقوم المشروع بتعديل هذه المعلومات إذا لم تكن أسعار التحويل الداخلية تعكس أفضل تقدير للإدارة لاسعار السوق المستقبلية التي تم إنجازها عن طريق معاملة على أساس تجاري.

٧٢ **يجب تحديد وحدات توليد النقد بشكل متماثل من فترة لأخرى لنفس الأصل او الأصول، إلا إذا كان التغيير مبرراً.**

٧٣ إذا حدد المشروع أن أصلاً ينتمي لوحدة توليد نقد مختلفة عن الفترات السابقة، او تغير أنواع الأصول المجمعة ضمن وحدة توليد النقد لأصل فإن الفقرة ١٣٠ تتطلب إفصاحات معينة حول وحدة توليد النقد إذا تم الإعتراف بخسارة في القيمة او تم عكسها لوحدة توليد النقد وكانت مادية بالنسبة للبيانات المالية للمشروع المقدم للتقارير ككل.

المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المرحل لوحدة توليد نقد

٧٤ المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد هو وحدة توليد النقد للقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع او القيمة المستعملة لها أيهما أعلى، ولغرض تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد، أية إشارة في الفقرات ١٩ الى ٥٧ الى " الأصل " تقرأ على أنها إشارة " لوحدة توليد نقد".

٧٥ **يجب تحديد المبلغ المرحل لوحدة توليد نقد على أساس يتفق مع طريقة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد.**

٧٦ المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد.

(أ) يشمل المبلغ المرحل لتلك الأصول فقط التي يمكن أن تعزى مباشرة او تخصص على اساس معقول وثابت لوحدة توليد النقد، والتي ستولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المقدرة عند تحديد القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد؛ و

(ب) لا يشمل المبلغ المرحل لأي إلتزام معترف به إلا إذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد بدون اخذ هذا الإلتزام في الإعتبار.

يعود ذلك الى أن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع والقيمة المستعملة لوحدة توليد النقد يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول التي هي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والإلتزامات التي تم الإعتراف بها في البيانات المالية (انظر الفقرتين ٢٨ و ٤٣).

٧٧ حيث يتم جمع الأصول في مجموعات لتقييم إمكانية الإسترداد فمن المهم أن تشمل في وحدة توليد النقد كافة الأصول التي تولد التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر، وخلاف ذلك قد تظهر وحدة توليد النقد أنها قابلة للإسترداد تماماً عندما تكون خسارة الإنخفاض قد وقعت في الحقيقة، وفي بعض الحالات بالرغم من أن أصول معينة تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد نقد فإنه لا يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على اساس معقول ومتماثل، وقد يكون الحال كذلك بالنسبة للشهرة أو أصول الشركة مثل أصول المكتب الرئيسي، وتوضح الفقرات ٨٠ الى ١٠٣ كيفية التعامل مع هذه الأصول عند اختبار وحدة توليد نقد لمعرفة الإنخفاض في قيمتها.

٧٨ قد يكون من الضروري أخذ إلتزامات معترف بها معينة في الإعتبار لتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد، وقد يحدث ذلك إذا كان التصرف في وحدة توليد نقد يتطلب أن يقوم المشتري بأخذ على عاتقه الإلتزام، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع (او التدفق النقدي المقدر من الإستبعاد النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المقدر لأصول وحدة توليد النقد والإلتزام معاً ناقصاً

تكاليف الإستبعاد، ولاجل إجراء مقارنة ذات معنى بين المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد ومبلغها القابل للإسترداد يخصم المبلغ المرحل للإلتزام عند تحديد كل من قيمة وحدة توليد النقد المستخدمة ومبلغها المرحل.

مثال

تقوم شركة بتشغيل منجم في بلد يتطلب تشريعه وجوب أن يقوم المالك باستعادة الموقع عند إكمال عملياته التعدينية، وتشمل تكاليف الاستعادة استبدال المواد الموجودة فوق المنجم التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التعدين، وقد تم الإعتراف بمخصص لتكاليف استبدال المواد الموجودة فوق المنجم عندما أزيلت هذه المواد، كما تم الإعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة المنجم ويتم إستهلاكها على مدى العمر النافع للمنجم، والمبلغ المرحل لمخصصات الاستعادة هو ٥٠٠ وحدة عملة،[أ] وهو مساو للقيمة الحالية لتكاليف الاستعادة.

يقوم المشروع بفحص المنجم من اجل إنخفاض قيمته، ووحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل، وقد استلم المشروع عروضاً مختلفة لشراء المنجم بمبلغ مقداره حوالي ٨٠٠ وحدة عملة، وهذا السعر يشمل حقيقة ان المشتري سيأخذ على عاتقه إلتزام استعادة المواد الموجودة فوق المنجم، وتكاليف الإستبعاد للمنجم ضئيلة، وتبلغ القيمة المستخدمة للمنجم حوالي ١٢٠٠ وحدة عملة باستثناء تكاليف الاستعادة، والمبلغ المرحل للمنجم هو ١٠٠٠ وحدة عملة.

يبلغ صافي سعر بيع وحدة توليد النقد ٨٠٠ وحدة عملة، وهذا المبلغ يأخذ في الإعتبار تكاليف الاستعادة التي تم وضع مخصص لها، ونتيجة لذلك يتم تحديد القيمة المستخدمة لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الاستعادة في الإعتبار، وتقدر انها تبلغ ٧٠٠ وحدة عملة (١٢٠٠ وحدة عملة ناقصاً ٥٠٠ وحدة عملة)، والمبلغ المرحل لوحدة توليد النقد هو ٥٠٠ وحدة عملة وهو المبلغ المرحل للمنجم (١٠٠٠ وحدة عملة) ناقصاً المبلغ المرحل لمخصص تكاليف الاستعادة (٥٠٠ وحدة عملة)، وبناءاً على ذلك فإن المبلغ القابل للإسترداد لوحدات توليد النقد يتجاوز المبلغ المسجل .

(أ) في هذا المعيار، الوحدات النقدية يتم تحديدها بـــ بوحدات العملة "و.ن".

٧٩ لأغراض عملية يتم أحيانا تحديد المبلغ المرحل لوحدة توليد نقد بعد الأخذ في الإعتبار الأصول التي هي جزء من وحدة توليد النقد (مثال ذلك الذمم المدينة او الأصول المالية الأخرى) أو الإلتزامات التي تم الإعتراف بها في البيانات المالية (مثال ذلك الذمم الدائنة والتقاعد والمخصصات الأخرى)، ففي هذه الحالات يزاد المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد بمقدار المبلغ المرحل لهذه الأصول ويخفض بمقدار المبلغ المرحل لهذه الإلتزامات.

الشهرة

توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد

٨٠ لغرض اختبار إنخفاض القيمة، يتم تخصيص الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال، ابتداء من تاريخ الإندماج بالشراء، لكل وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشترية، أو مجموعات وحدات توليد النقد، المتوقع أن تنتفع من تجميعات إندماج الأعمال، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات

الأخرى للمنشأة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. إن كل وحدة أو مجموعة من الوحدات يتم تخصيص الشهرة لها يجب:

(أ) أن تمثل أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و

(ب) أن لا تكون أكبر من قطاع معين مبني على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية أو الثانوية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*".

٨١ تمثل الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال دفعة تسددها المنشأة المشترية استباقا لمنافع إقتصادية مستقبلية تتأتى من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل مفرد والإعتراف بها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة بشكل مستقل تدفقات نقدية للأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، وعادة ما تساهم في التدفقات النقدية لوحدات توليد النقد المتعددة. ولا يمكن في بعض الأحيان تخصيص الشهرة على أساس غير اعتباطي لوحدات توليد النقد المختلفة، بل لمجموعات وحدات توليد النقد فقط. ونتيجة لذلك، فان أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية يشمل أحيانا عددا من وحدات توليد النقد التي ترتبط بها الشهرة لكن لا يمكن أن تخصص لها. يجب قراءة الإشارات الواردة في الفقرات ٨٣-٩٩ إلى وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة كإشارات أيضا إلى مجموعة من وحدات توليد النقد التي تخصص لها الشهرة.

٨٢ ينتج عن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٨٠ اختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند مستوى يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها والتي ترتبط بها الشهرة عادة. لذلك، فإن تطوير أنظمة إبلاغ إضافية ليس أمرا ضروريا.

٨٣ إن وحدة توليد النقد التي تخصص لها الشهرة لغرض اختبار إنخفاض القيمة قد لا تتوافق مع المستوى الذي تخصص عنده الشهرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*" لغرض قياس أرباح وخسائر العملة الأجنبية. على سبيل المثال، إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢١ من المنشأة أن تخصص الشهرة إلى مستويات متدنية نسبيا لغرض قياس أرباح وخسائر العملة الأجنبية، فإنه لا يقتضي منها اختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند نفس ذلك المستوى إلا إذا كانت تراقب الشهرة أيضا عند ذلك المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٨٤ إذا كان من غير الممكن إتمام التخصيص المبدئي للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ إندماج الأعمال، يتم إتمام ذلك التخصيص المبدئي قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإندماج بالشراء.

٨٥ إذا كان من الممكن، وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" إذا تم تحديد المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ الإندماج، على المنشأة المشترية:

(أ) محاسبة الإندماج بإستخدام تلك القيم المؤقتة؛ و

(ب) الإعتراف بأي تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية خلال ١٢ شهرا من تاريخ الإندماج بالشراء.

وقد لا يكون ممكنا أيضا في مثل هذه الظروف إتمام التخصيص المبدئي للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ الإندماج. وفي مثل هذه الحالة، تفصح المنشأة عن المعلومات التي تقتضيها الفقرة ١٣٣.

٨٦ **إذا تم تخصيص الشهرة لوحدة توليد النقد وتصرفت المنشأة بعملية معينة ضمن تلك الوحدة، يجب أن تكون الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها:**

(أ) مشمولة في المبلغ المسجل لعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(ب) مقاسة على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية التي تم التصرف بها.

مثال
تبيع إحدى المنشآت مقابل ١٠٠ وحدة عملة عملية معينة كانت جزءا من وحدة توليد نقد تم تخصيص الشهرة لها. ولا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من تلك الوحدة، إلا اعتباطيا. إن المبلغ القابل للإسترداد للنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد هي ٣٠٠ وحدة عملة. *ولأنه لا يمكن تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد بشكل غير اعتباطي أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من تلك الوحدة، يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها ونسبة الوحدة المحتفظ بها. لذلك، يتم تضمين ٢٥% من الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد في المبلغ المسجل للعملية التي يتم بيعها.*

٨٧ **إذا أعادت إحدى المنشآت تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب إعادة تخصيص الشهرة للوحدات المتأثرة. ويجب أداء إعادة التخصيص هذا بإستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج الذي يستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.**

مثال
تم تخصيص الشهرة سابقا لوحدة توليد النقد (أ). والشهرة المخصصة للوحدة (أ). ولا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة (أ) أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من الوحدة (أ)، إلا اعتباطيا. يجب تقسيم الوحدة (أ) ودمجها في ثلاث وحدات توليد نقد أخرى وهي (ب)، (ج) و(د). *ولأنه لا يمكن بشكل غير إعتباطي تحديد الشهرة المخصصة للوحدة (أ) أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من الوحدة (أ)، يتم إعادة تخصيصها للوحدات (ب)، (ج)، (د) على أساس القيم النسبية للحصص الثلاث في الوحدة (أ) قبل دمج هذه الحصص مع (ب)، (ج) و(د).*

اختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي تنطوي على الشهرة

٨٨ **عندما ترتبط الشهرة بوحدة توليد النقد، كما هو مذكور في الفقرة ٨١، لكن لم يتم تخصيصها لتلك الوحدة، يجب اختبار إنخفاض قيمة الوحدة، متى كان هناك مؤشراً على إمكانية إنخفاض قيمة الوحدة، من خلال مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، باستثناء أي شهرة، مع مبلغها القابل للإسترداد. ويجب الإعتراف بأي خسائر لإنخفاض القيمة وفقا للفقرة ١٠٤.**

٨٩ إذا كانت وحدة توليد النقد المذكورة في الفقرة ٨٨ تشمل في مبلغها المسجل أصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد أو غير متاح بعد للإستخدام ويمكن اختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل فقط كجزء من وحدة توليد النقد، تقتضي الفقرة ١٠ أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الوحدة أيضا بشكل سنوي.

٩٠ **يتم اختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة سنويا، ومتى كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الوحدة، من خلال مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، بما في ذلك الشهرة، مع المبلغ القابل للإسترداد للوحدة. إذا تجاوز المبلغ القابل للإسترداد للوحدة مبلغها المسجل، تعتبر الوحدة والشهرة المخصصة لها غير منخفضتي القيمة. وإذا تجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد، يجب على المنشأة الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وفقا للفقرة ١٠٤.**

حقوق الأقلية

٩١ **وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تمثل الشهرة المعترف بها في إندماج الأعمال الشهرة المشتراة من قبل الشركة الأم على أساس حصة ملكيتها، وليس مبلغ الشهرة المسيطر عليه من قبل الشركة الأم نتيجة إندماج الأعمال. لذلك، لا يتم الإعتراف بالشهرة التي تُنسب إلى حقوق الأقلية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة الأم. وتبعا لذلك، إذا كان هناك حقوق أقلية في وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة، فإن المبلغ المسجل لتلك الوحدة يتألف من:**

(أ) حصة الشركة الأم وحقوق الأقلية في صافي الأصول القابلة للتحديد للوحدة؛ و

(ب) حصة الشركة الأم في الشهرة.

وعلى كل حال، يمكن أن ينسب جزء من المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد المحددة وفقا لهذا المعيار إلى حقوق الأقلية في الشهرة.

٩٢ تبعاً لذلك، ولغرض اختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد غير المملوكة كليا والتي تنطوي على شهرة، يتم افتراضيا تعديل المبلغ المسجل لتلك الوحدة، قبل أن يتم مقارنتها مع مبلغها المسجل. ويتحقق هذا من خلال تجميع المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة ليشمل الشهرة التي تنسب إلى حقوق الأقلية. من ثم تتم مقارنة هذا المبلغ المسجل المعدل إفتراضيا مع المبلغ القابل للإسترداد للوحدة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة وحدة توليد النقد. وإذا كان الحال كذلك، تخصص المنشأة أولا خسارة إنخفاض القيمة وفقا للفقرة ١٠٤ بغية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة.

٩٣ لكن لأنه يتم الإعتراف بالشهرة فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه حصة ملكية الشركة الأم، يتم تقسيم أي خسائر لإنخفاض القيمة مرتبطة بالشهرة بين تلك التي تنسب إلى الشركة الأم وتلك التي تنسب إلى حقوق الأقلية، مع الإعتراف فقط بالخسائر الأولى كخسائر لإنخفاض قيمة الشهرة.

٩٤ إذا كان مجموع خسائر إنخفاض القيمة المرتبطة بالشهرة أقل من المبلغ الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل المعدل افتراضيا لوحدة توليد النقد مبلغها القابل للإسترداد، تقتضي الفقرة ١٠٤ تخصيص الزيادة المتبقية للأصول الأخرى للوحدة بشكل تناسبي على أساس المبلغ المسجل لكل أصل في الوحدة.

٩٥ يبين المثال التوضيحي رقم ٧ إختيار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد غير المملوكة بالكامل والتي تنطوي على الشهرة.

توقيت اختبارات إنخفاض القيمة

٩٦ يمكن أداء اختبار إنخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت أثناء الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداء الإختبار في نفس الوقت من كل عام. ويمكن اختبار وحدات توليد النقد المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد في إندماج الأعمال أثناء الفترة السنوية الحالية، يتم اختبار إنخفاض قيمة تلك الوحدة قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

٩٧ إذا تم اختبار إنخفاض قيمة الأصول المكونة لوحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في نفس وقت اختبار إنخفاض قيمة الوحدة المحتوية على الشهرة، يتم اختبار إنخفاض قيمتها قبل الوحدة المحتوية على الشهرة. وعلى نحو مماثل، إذا تم اختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد المكونة لمجموعة وحدات توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في نفس وقت اختبار مجموعة الوحدات المكونة للشهرة، يتم اختبار إنخفاض قيمة الوحدات المختلفة قبل مجموعة الوحدات المحتوية على الشهرة.

٩٨ يمكن أن يوجد في وقت اختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة مؤشر على إنخفاض قيمة أصل معين ضمن الوحدة المحتوية على الشهرة. في مثل هذه الظروف، تختبر المنشأة أولا إنخفاض قيمة الأصل، وتعترف بخسائر إنخفاض القيمة لذلك الأصل قبل اختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد المحتوية على الشهرة. وعلى نحو مماثل، قد يكون هناك مؤشر على إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد ضمن مجموعة وحدات تحتوي على الشهرة. في مثل هذه الظروف، تختبر المنشأة أولا إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، وتعترف بخسائر إنخفاض القيمة لتلك الوحدة، قبل اختبار إنخفاض قيمة مجموعة الوحدات التي تم تخصيص الشهرة لها.

٩٩ ويمكن إستخدام آخر حساب تفصيلي تم إجرائه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في اختبار إنخفاض قيمة تلك الوحدة في الفترة الحالية، شرط تلبية المعايير التالية:

(أ) لم تتغير الأصول والإلتزامات التي تكون الوحدة بشكل كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛

(ب) نتج عن آخر حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ تجاوز المبلغ المسجل للوحدة بهامش كبير؛ و

(ج) على أساس تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد، يكون احتمال تحديد المبلغ القابل للإسترداد الحالي بأقل من المبلغ المسجل للأصل بعيد الحدوث.

أصول الشراكة

١٠٠ تشمل أصول الشركة أصول المجموعة أو أصول الأقسام مثل مبنى المقر الرئيسي أو قسم في المنشأة أو معدات معالجة البيانات الإلكترونية أو مركز بحوث. ويحدد هيكل المنشأة ما إذا يلبي الأصل تعريف أصول الشركة الوارد في هذا المعيار لوحدة توليد نقد محددة. إن السمات المميزة لأصول الشركة هي تلك التي لا تولد تدفقات نقدية واردة بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى ولا يمكن أن يُنسب مبلغها المسجل إلى وحدة توليد النقد قيد المراجعة.

١٠١ ولأن أصول الشركة لا تولد تدفقات نقدية واردة منفصلة، لا يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل شركة منفرد إلا إذا قررت الإدارة أن تتصرف بالأصل. ونتيجة لذلك، إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة أصل معين للشركة، يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد التي ينتمي إليها أصل الشركة، وتتم مقارنته بالمبلغ المسجل لوحدة توليد النقد هذه أو مجموعة وحدات توليد النقد. ويتم الإعتراف بأي خسائر إنخفاض القيمة وفقا للفقرة ١٠٤.

١٠٢ تقوم المنشأة، في اختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، بتحديد جميع أصول الشركة المرتبطة بوحدة توليد النقد قيد المراجعة. وإذا كانت نسبة من المبلغ المسجل لأصول الشركة قابلة لأن:

(أ) يتم تخصيصها لتلك الوحدة على أساس معقول ومتسق، تقوم المنشأة بمقارنة المبلغ المسجل للوحدة، بما في ذلك نسبة المبلغ المسجل لأصول الشركة المخصصة للوحدة، مع مبلغها القابل للإسترداد. ويتم الإعتراف بأي خسائر إنخفاض القيمة وفقا للفقرة ١٠٤.

(ب) لا يتم تخصيصها لتلك الوحدة على أساس معقول ومتسق، ويتعين على المنشأة:

(١) مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، باستثناء أصول الشركة، مع مبلغها القابل للإسترداد والإعتراف بأي خسائر لإنخفاض القيمة وفقا للفقرة ١٠٤؛

(٢) تحديد أصغر مجموعة لوحدات توليد النقد التي تشمل وحدة توليد نقد قيد المراجعة والتي يمكن تخصيص نسبة من المبلغ المسجل لأصول الشركة على أساس معقول ومتسق؛ و

(٣) مقارنة المبلغ المسجل لمجموعة وحدات توليد النقد، بما في ذلك نسبة المبلغ المسجل

لأصول الشركة المخصصة لمجموعة الوحدات تلك، مع المبلغ القابل للإسترداد لمجموعة الوحدات. ويتم الإعتراف بأي خسائر لإنخفاض القيمة وفقا للفقرة ١٠٤.

١٠٣ يبين المثال التوضيحي رقم ٨ تطبيق هذه المتطلبات على أصول الشركة.

خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد

١٠٤ **يجب الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد (أصغر مجموعات وحدات توليد النقد التي من أجلها يتم تخصيص الشهرة أو أصول الشراكة) اذا، أو فقط اذا، كان مبلغها الوحدات قابل للإسترداد(مجموعة الوحدات) أقل من مبلغها الوحدات المرحل (مجموعة الوحدات)، ويجب تخصيص خسارة الإنخفاض لتخفيض مبلغ أصول الوحدة (مجموعة الوحدات) في الترتيب التالي:**

(أ) أولاً، طرق المبلغ المرحل من أي شهرة مخصصة لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات)؛ و

(ب) بعد ذلك للأصول الأخرى للوحدة (مجموعة الوحدات) على اساس الحصة بناء على المبلغ المرحل لكل أصل في الوحدة.

يجب معاملة هذه التخفيضات في المبالغ المرحلة على أنها خسائر إنخفاض للأصول الفردية والإعتراف بها بموجب الفقرة ٦٠ .

١٠٥ **عند تخصيص خسارة إنخفاض بموجب الفقرة ١٠٤ فانه يجب عدم تخفيض المبلغ المرحل للأصل الى أقل من الحد الأعلى لما يلي:**

(أ) قيمته العادلة ناقص التكلفة للبيع (اذا كان من الممكن تحديده)؛

(ب) قيمته المستعملة (اذا كان من الممكن تحديدها)؛ و

(ج) صفر.

مبلغ خسارة الإنخفاض الذي كان سيخصص خلافاً لذلك للأصل يجب تخصيصه للأصول الأخرى للوحدة على أساس الحصة (مجموعة الوحدات).

١٠٦ اذا لم توجد طريقة عملية لتقدير المبلغ القابل للإسترداد لكل أصل فردي لوحدة توليد نقد، فان هذا المعيار يتطلب توزيعا تقديرياً لخسارة الإنخفاض بين أصول تلك الوحدة، عدا عن الشهرة لأن كافة أصول وحدة توليد النقد تعمل معاً.

١٠٧ اذا كان من غير الممكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد (انظر الفقرة ٦٧):

(أ) يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض للأصل اذا كان مبلغه المرحل اكبر من قيمته العادلة ناقص التكلفة للبيع أو نتائج إجراءات التخصيص المبينة في الفقرتين ١٠٤ و ١٠٥ أيهما أعلى؛ و

(ب) لا يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة أصل اذا لم تنخفض قيمة وحدة توليد النقد المتعلقة به. وينطبق ذلك حتى ولو كان صافي سعر بيع الأصل أقل من مبلغه المرحل.

مثال

عانت آلة من تلف مادي إلا أنها لا زالت تعمل بالرغم من ان عملها ليس جيداً كما كان، وصافي سعر بيع الآلة أقل من مبلغها المرحل، ولا تولد الآلة تدفقات نقدية داخلة مستقبلية من الإستخدام المستمر لها، وأصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد التي تشمل الآلة وتولد تدفقات نقدية داخلة من الإستخدام المستمر لها والمستقلة الى حد كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي له الآلة، ويبين المبلغ القابل للإسترداد لخط الإنتاج إن خط الإنتاج ككل لم تنخفض قيمته.

الافتراض ١: لميزانيات التقديرية/النبوءات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس إلتزاماً للإدارة لاستبدال الآلة.

لا يمكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للآلة لوحدها حيث أن القيمة المستعملة للآلة:

(أ) قد تختلف عن صافي سعر بيعها؛ و

(ب) يمكن تحديدها فقط لوحدة تولد النقد التي تنتمي إليها الآلة (خط الإنتاج).

لم تنخفض قيمة خط الإنتاج، وعلى ذلك لا يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة الآلة، وبالرغم من ذلك قد يحتاج المشروع أن يعيد تقييم فترة الإستهلاك او أسلوب الإستهلاك للآلة، ومن المحتمل أن الحاجة تدعو الى فترة إستهلاك أقل او أسلوب إستهلاك أسرع لإظهار العمر النافع المتبقي المتوقع للآلة أو نمط إستهلاك المشروع للمنافع الإقتصادية.

الافتراض ٢: عكس الميزانيات/النبوءات المعتمدة من قبل الإدارة إلتزام الإدارة باستبدال الآلة وبيعها في المستقبل القريب، وتقدر التدفقات النقدية من الإستخدام المستمر للآلة الى أن تكون قيمة الإستبعاد ضئيلة.

يمكن تقدير القيمة المستخدمة للآلة أنها قريبة من صافي سعر بيعها، وعلى ذلك يمكن تحديد المبلغ القابل للاسترداد للآلة ولا يعطى إعتبار لوحدة توليد النقد التي تنتمي لها الآلة (وحدة الإنتاج)، وحيث أن صافي سعر بيع الآلة أقل من مبلغها المرحل يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض في قيمة الآلة.

١٠٨ **بعد تطبيق المتطلبات في الفقرتين ١٠٤، ١٠٥ يجب الإعتراف بإلتزام لأي مبلغ متبق لخسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا، كان ذلك مطلوباً من قبل معيار آخر.**

عكس خسارة إنخفاض القيمة

١٠٩ تحدد الفقرات ١١٠ الى ١١٦ متطلبات عكس خسارة إنخفاض قيمة أصل أو وحدة توليد نقد في الفترات السابقة، وهذه المتطلبات تستخدم المصطلح " أصل" إلا أنه ينطبق بالتساوي على أصل مفرد او وحدة توليد نقد، وتحتوي الفقرات ١١٧ إلى ١٢١على متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتحتوي الفقرتان ١٢٢ إلى ١٢٣على متطلبات لوحدة توليد النقد، كما تحتوي الفقرات ١٢٤ الى ١٢٥على متطلبات للشهرة.

١١٠ **يجب على المشروع في تاريخ كل ميزانية عمومية تقييم ما اذا كانت توجد أية دلالة على أن خسارة إنخفاض معترف بها لأصل في السنوات السابقة عدا عن الشهرة لم تعد توجد او أنها قد انخفضت، واذا وجدت مثل هذه الدلالة، يجب على المشروع تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.**

١١١ **عند تقييم ما اذا كانت هناك أية دلالة على أنه من المحتمل لم تعد توجد خسارة في إنخفاض قيمة أصل في السنوات السابقة ما عدا عن الشهرة من الممكن أن لا تكون أطول او أنها انخفضت، فانه يجب على المشروع النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:**

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) زادت القيمة السوقية للأصل الى حد كبير خلال الفترة.

(ب) حدثت تغيرات هامة لصالح المشروع خلال الفترة او أنها ستحصل في المستقبل القريب في البيئة التقنية او السوقية او الإقتصادية او القانونية التي يعمل بها المشروع أو في السوق الذي ينتمي له الأصل.

(ج) انخفضت أسعار الفائدة في السوق او أسعار العوائد الأخرى في السوق خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الإنخفاضات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة وتزيد مبلغ الأصل القابل للإسترداد بشكل مادي.

مصادر المعلومات الداخلية

(د) حدثت تغيرات هامة لصالح المشروع خلال الفترة او يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الى الحد او بالأسلوب الذي يستعمل به الأصل أو يتوقع إستعماله، وتشمل هذه التغيرات المصروف الرأسمالي الذي تم تكبده خلال الفترة لتحسين الأصل او زيادة قيمته بما يتعدى مستوى أدائه المقيم أصلاً او إلتزاماً بإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(هـ) توفر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الإقتصادي للأصل أفضل مما هو متوقع او سيكون كذلك.

١١٢ تعكس بشكل رئيسي الدلائل على إنخفاض محتمل في خسارة الإنخفاض في الفقرة ١١١ الدلائل على إنخفاض محتمل في القيمة في الفقرة ١٢.

١١٣ اذا وجدت دلالة على أن خسارة في إنخفاض قيمة أصل لم تعد توجد او أنها انخفضت فان ذلك قد يدل على ان العمر النافع الباقي وأسلوب الإستهلاك (الإطفاء) او القيمة المتبقية قد تحتاج لمراجعتها وتعديلها بموجب معيار المحاسبة الدولي الذي ينطبق على الأصل حتى ولو لم يتم عكس خسارة في إنخفاض قيمة ذلك الأصل.

١١٤ **يجب عكس خسارة الإنخفاض المعترف بها لأصل في السنوات السابقة فقط اذا كان هناك تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد منذ الإعتراف بآخر خسارة في إنخفاض القيمة، واذا كانت الحالة كذلك يجب زيادة المبلغ المرحل للأصل الى مبلغه القابل للإسترداد، ما عدا تم وصفه في الفقرة ١١٧، تكون الزيادة في المبلغ المرحل وهذه الزيادة هي عكس لخسارة الإنخفاض.**

١١٥ يظهر عكس خسارة إنخفاض زيادة في طاقة الخدمة المقدرة للأصل اما من الإستخدام او البيع منذ تاريخ آخر إعتراف للمشروع بخسارة إنخفاض قيمة ذلك الأصل، وتتطلب الفقرة ١٣٠ من المشروع تحديد التغيير في التقديرات الذي يسبب الزيادة في طاقة الخدمة المقدرة المحتملة، وتشمل الأمثلة على للتغيرات في التقديرات ما يلي:

(أ) تغير في اساس المبلغ القابل للإسترداد (أي ما اذا كان المبلغ المرحل مبني على صافي سعر البيع او القيمة المستعملة)؛

(ب) اذا كان المبلغ القابل للإسترداد مبني على القيمة المستعملة: تغير في مبلغ او توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة او في سعر الخصم؛ أو

(ج) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد يعتمد على صافي سعر البيع: يحدث تغيير في تقليل مكونات صافي سعر البيع.

١١٦ قد تصبح قيمة الأصل المستعملة أعلى من القيمة المرحلة للأصل بسبب أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية تزيد حينما تصبح هذه التدفقات أقرب، على أن طاقة الخدمة للأصل لم تزد، وعلى ذلك لا تعكس الخسارة في الإنخفاض فقط بسبب مرور الوقت (أحياناً تسمى "تعويم" الخصم) حتى ولو أصبح المبلغ القابل للإسترداد لأصل أعلى من مبلغه المسجل.

عكس خسارة إنخفاض القيمة لأصل مفرد

١١٧ يجب أن لا يزيد المبلغ المرحل المزاد لأصل بسبب عكس خسارة إنخفاض القيمة عن المبلغ المرحل الذي كان سيحدد (ناقصاً الإطفاء او الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة الأصل في السنوات السابقة.

١١٨ أية زيادة في المبلغ المرحل لأصل عن المبلغ المرحل الذي كان سيحدد (ناقصاً الإطفاء او الإستهلاك) لو انه لم يتم الإعتراف بأية خسارة في الإنخفاض للأصل في السنوات السابقة تعتبر أنها إعادة تقييم. وعند إجراء المحاسبة الخاصة بإعادة التقييم يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي الذي ينطبق على الأصل.

١١٩ يجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض لأصل على أنها دخل في الحال في بيان الدخل إلا إذا رحل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار محاسبة دولي آخر (مثال ذلك بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦" *الممتلكات والمصانع والمعدات*")، وأي عكس لخسارة إنخفاض في قيمة أصل أعيد تقييمه يجب معاملتها على انه زيادة في إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي الآخر.

١٢٠ يضاف عكس خسارة الإنخفاض لأصل أعيد تقييمه إلى حقوق الملكية تحت العنوان فائض إعادة التقييم. على انه الى المدى الذي تم به الإعتراف سابقاً بخسارة الإنخفاض في أصل أعيد تقييمه في بيان الدخل فانه يتم الإعتراف بعكس تلك الخسارة في الإنخفاض على أنها دخل في بيان الدخل.

١٢١ بعد الإعتراف بعكس خسارة الإنخفاض يجب تعديل تكلفة الإستهلاك (الإطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة المرحلة المعدلة للأصل، مخصوماً منها قيمته المتبقية (ان وجدت) على اساس منتظم على مدى حياته النافعة المتبقية.

عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد

١٢٢ **يجب تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، ما عدا الشهرة، على أساس تناسبي لتلك الأصوليجب معاملة هذه الزيادات في المبالغ المرحلة على أنها عكوسات لخسائر الإنخفاض في قيمة الأصول المفردة ويتم الإعتراف بها بموجب الفقرة ١١٩.**

١٢٣ **عند تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد بموجب الفقرة ١٢٢، يجب عدم زيادة المبلغ المرحل للأصل بما يزيد عن الأقل مما يلي:**

(أ) مبلغه القابل للإسترداد (اذا كان ذلك ممكناً تحديده)؛ و

(ب) المبلغ المرحل الذي كان سيحدد (ناقصاً الإطفاء او الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة الأصل في السنوات السابقة.

مبلغ عكس الخسارة في الإنخفاض الذي كان سيخصص خلافاً لذلك للأصل يجب تخصيصه بشكل تناسبي مع الأصول الأخرى للوحدة على اساس الحصة ما عدا الشهرة.

عكس خسارة انخفاض قيمة الشهرة

١٢٤ **خسارة إنخفاض القيمة المفصح عنها للشهرة يجب عدم عكسها في فترة لاحقة.**

١٢٥ سيمنع معيار المحاسبي الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"، الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً. وأية زيادة لاحقة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة في الفترة تتبع الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة للشهرة ممكن أن تكون مثل الشهرة المولدة داخلياً، إلا إذا كانت الزيادة تتعلق بشكل واضح بعكس أثر حدث خارجي محدد ذا طبيعة استثنائية.

الإفصاح

١٢٦ يجب أن تفصح البيانات المالية لكل فئة من الأصول عما يلي:

(أ) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة وبنود بيان الدخل التي عكست بها خسائر الإنخفاض هذه.

(ب) مبلغ عكوسات خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة وبنود بيان الدخل التي عكست بها خسائر الإنخفاض هذه.

(ج) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

(د) مبلغ العكوسات لخسائر الإنخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

١٢٧ إن فئة أصول هي مجموعة أصول ذات طبيعة وإستخدام متشابهين في عمليات المشروع.

١٢٨ يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة ١٢٦ مع المعلومات الأخرى التي أفصح عنها لفئة الأصول، فعلى سبيل المثال قد يتم إدخال هذه المعلومات في مطابقة للمبلغ المرحل *للمتلكات والمصانع والمعدات*

في بداية ونهاية الفترة حسبما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*.

١٢٩ **يجب على المشروع الذي أعد تقرير القطاع بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٤ *"تقديم التقارير حول قطاعات"* الإفصاح عما يلي لكل قطاع تصدر التقارير عنه بناء على الشكل الرئيسي لتقرير المشروع :**

(أ) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل ومباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

(ب) مبلغ عكوسات خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل ومباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

١٣٠. **على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل من خسارة إنخفاض القيمة المادية أو عكوسات خسارة إنخفاض القيمة خلال الفترة لأصل مفرد، متضمناً الشهرة، أو وحدة توليد النقد:**

(أ) الأحداث والظروف التي أدت الى الإعتراف بخسائر الإنخفاض او عكسها.

(ب) مبلغ خسارة الإنخفاض المعترف بها أو المعكوسة.

(ج) بالنسبة للأصل المفرد:

(١) طبيعة الأصل؛ و

(٢) إذا أعدت المنشأة تقرير القطاع بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٤، تقارير القطاع التي ينتمي اليها الأصل، على أساس الشكل الرئيسي لتقرير القطاع.

(د) بالنسبة لوحدة توليد النقد :

(١) وصف لوحدة توليد النقد (مثل ما اذا كانت خط إنتاج أو مصنع أو عملية تجارية او ناحية جغرافية او قطاع تصدر عنه التقارير كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١٤)؛

(٢) مبلغ خسارة الإنخفاض المعترف بها او المعكوسة حسب فئة الأصول وحسب القطاع الذي تصدر عنه التقارير بناء على الشكل الرئيسي للمشروع، كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي١٤ بتقارير القطاع على أساس الشكل الرئيسي لتقرير القطاع؛ و

(٣) اذا تغير تجميع الأصول لتحديد وحدة توليد النقد منذ التقدير السابق للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (إن وجد) فانه يجب على المشروع وصف الطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير طريقة تحديد وحدة توليد النقد؛

(هـ) ما اذا كان المبلغ القابل للإسترداد للأصل (وحدة توليد النقد) هو صافي سعر بيعه او قيمته المستعملة.

(و) اذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع فانه يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع (مثل ما اذا كان سعر البيع قد حدد بالرجوع الى سوق نشط)؛ و

(ز) اذا كان المبلغ المرحل هو القيمة المستعملة، فانه يجب الإفصاح عن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) للقيمة المستعملة.

١٣١ **يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية عن إجمالي خسائر إنخفاض القيمة وإجمالي القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة التي لم يتم الإفصاح بشأنها عن أي معلومات وفقا للفقرة ١٣٠.**

(أ) الفئات الرئيسية للأصول التي تأثرت بخسائر الإنخفاض والفئات الرئيسية للأصول التي تأثرت بعكوسات خسائر الإنخفاض.

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت للإعتراف بخسائر الإنخفاض وعكس خسائر الإنخفاض.

١٣٢ يتم تشجيع المنشأة على الإفصاح عن الإفتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصول (وحدات توليد النقد) خلال الفترة. إلا أن الفقرة ١٣٤ تقتضي من المنشأة الإفصاح عن معلومات حول التقديرات المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد عندما يتم تضمين الشهرة أو الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في المبلغ المسجل لتلك الوحدة.

١٣٣ **إذا لم يتم تخصيص أي نسبة من الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال، وفقا للفقرة ٨٤، خلال الفترة لوحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات) في تاريخ الإبلاغ، يتم الإفصاح عن مبلغ الشهرة غير المخصصة مع الأسباب وراء بقاء ذلك المبلغ بدون تخصيص.**

التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لوحدات توليد النقد المشتملة على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

١٣٤ **يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها البنود (أ) – (و) لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) حيث يكون المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة (مجموعة من الوحدات) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة الخاصة بالمنشأة:**

(أ) المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة من الوحدات).

(ب) المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدة (مجموعة من الوحدات).

(ج) أساس تحديد المبلغ القابل للإسترداد للوحدة (مجموعة من الوحدات) (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع).

(د) إذا كانت المبلغ القابل للإسترداد للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبني على أساس قيمة الإستخدام:

(١) وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تقديرات التدفق النقدي للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التنبوئات، والإفتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) أكثر حساسية تجاهها.

(٢) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل افتراض رئيسي، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تنسجم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسبا، وان لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(٣) الفترة التي قدرت الإدارة خلالها التدفقات النقدية على أساس الموازنات/التنبؤات المالية المصادق عليها من قبل الإدارة وعندما تستخدم مدة تزيد عن ٥ سنوات لوحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، كتفسير لسبب تبرير تلك الفترة الأطول.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء تقديرات التدفق النقدي فيما وراء الفترة التي تغطيها احدث الموازنات/ التنبؤات، ومبرر إستخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل الخاص بالمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو السوق التي تخصص له الوحدة (مجموعة من الوحدات).

(٥) معدل (معدلات) الخصم المطبق على تقديرات التدفق النقدي.

(هـ) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد الخاصة بالوحدة (مجموعة الوحدات) مبني على أساس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، المنهجية المستخدمة لتحديد القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. إذا لم يتم تحديد القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع بإستخدام سعر السوق الملحوظ الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات)، يتم الإفصاح أيضا عن المعلومات التالية:

(١) وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تحديد القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. والإفتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية تجاهها.

(٢) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل افتراض رئيسي، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تنسجم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسبا، وان لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(و) إذا أدى تغير محتمل معقول في الإفتراض الرئيسي الذي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) إلى تجاوز المبلغ المسجل الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد:

(١) المبلغ الذي يتجاوز فيه المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مبلغها المسجل.

(٢) القيمة المعينة للإفتراض رئيسي.

(٣) المبلغ الذي يجب أن تتغير بمقداره القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي، بعد دمج أي آثار مترتبة عن ذلك التغيير في المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، لكي يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) مع مبلغها المسجل.

١٣٥ إذا تم تخصيص بعض أو كامل المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة عبر وحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات الوحدات)، ولم يكن المبلغ المخصص بتلك الطريقة لكل وحدة (مجموعة وحدات) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، بالإضافة إلى إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات). بالإضافة إلى ذلك، إذا كانت المبالغ القابلة للإسترداد لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) مبنية على أساس نفس الإفتراض

(الإفتراضات) الرئيسية وكان إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لها كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، بالإضافة إلى:

(أ) إجمالي المبلغ المسجل للشهرة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).

(ب) إجمالي المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).

(ج) وصف الإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية.

(د) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة للافتراض (الإفتراضات) الرئيسية، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تنسجم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسبا، وان لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(هـ) إذا أدى تغير محتمل معقول في الإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية إلى تجاوز المبالغ المسجلة الخاص بالوحدات (مجموعة الوحدات) إجمالي مبالغها القابلة للإسترداد:

(١) المبلغ الذي يتجاوز فيه إجمالي المبالغ القابلة للإسترداد الخاص بالوحدات (مجموعات الوحدات) إجمالي مبالغها المسجلة.

(٢) القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية.

(٣) المبلغ الذي يجب أن تتغير بمقداره القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية، بعد دمج أي آثار مترتبة عن ذلك التغيير في المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، لكي يتساوى إجمالي المبالغ القابلة للإسترداد الخاص بالوحدات (مجموعات الوحدات) مع إجمالي مبالغها المسجلة.

١٣٦ يمكن تبني وإستخدام آخر حساب تفصيلي تم تنفيذه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات)، وفقا للفقرة ٢٤ أو ٩٩، في اختبار إنخفاض القيمة لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية، شريطة تلبية معايير محددة. وإذا كان الحال كذلك، ترتبط المعلومات بشأن تلك الوحدة (مجموعة الوحدات) التي تم دمجها في الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ١٣٤ و ١٣٥ بحساب المبلغ القابل للإسترداد الذي تم تبنيه.

١٣٧ يبين المثال التوضيحي ٩ الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتات ١٣٤ و ١٣٥.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ

١٣٨ إذا اختارت المنشأة وفقا للفقرة ٨٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" تطبيق هذا المعيار ابتداءا من أي تاريخ يسبق تاريخ النفاذ المحدد في الفقرات ٧٨-٨٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، وتطبق هذا المعيار أيضا بأثر مستقبلي من ذلك التاريخ.

١٣٩ **وخلافا لذلك، تطبق المنشأة هذا المعيار على:**

(أ) الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال الذي تكون فيه تاريخ الإتفاقية في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ و

(ب) جميع الأصول الأخرى بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

١٤٠ **يتم تشجيع المنشآت التي تنطبق عليها الفقرة ١٣٩ على تطبيق متطلبات هذا المعيار قبل تاريخ النفاذ المحدد في الفقرة ١٣٩. لكن إذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ تلك، يجب أن تطبق أيضا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.**

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الصادر عام ١٩٩٨)

١٤١ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٦" *إنخفاض قيمة الأصول*" (الصادر عام ١٩٩٨).

الملحق (أ)

إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس قيمة الإستخدام

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من المعيار. وهو يوفر الإرشادات حول إستخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة الإستخدام. وبالرغم من أن الإرشادات تستخدم مصطلح "الأصل"، فإنه ينطبق بشكل متساوي على مجموعة الأصول التي تكون وحدة توليد النقد.

مكونات قياس القيمة الحالية

١أ تبرز العناصر التالية مجتمعة الإختلافات الإقتصادية بين الأصول:

(أ) تقدير التدفق النقدي المستقبلي، أو في الحالات الأكثر تعقيدا، سلسلة من التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل؛

(ب) التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية؛

(ج) القيمة الزمنية للأموال، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛

(د) سعر تحمل الشكوك الكامنة في الأصل؛ و

(هـ) عوامل أخرى، قد لا تكون محددة في بعض الأحيان (مثل عدم السيولة) التي قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل.

٢أ يقارن هذا الملحق بين طريقتين في حساب القيمة الحالية، يمكن إستخدام أي منهما لتقدير قيمة إستخدام الأصل، اعتمادا على الظروف. وبموجب المنهج "التقليدي"، يتم تضمين التعديلات للعوامل (ب)-(ه) المذكورة في الفقرة "١" في معدل الخصم. وبموجب منهج "التدفق النقدي المتوقع"، تسبب العوامل (ب)، (د)، (ه) إجراء تعديلات في التوصل إلى التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة حسب المخاطر. وأي كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لتعكس التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، يجب أن تعكس النتيجة القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لكافة المخرجات المحتملة.

المبادئ العامة

٣أ ستختلف الأساليب المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الفائدة من حالة لأخرى اعتمادا على الظروف المحيطة بالأصل المعني. غير أن المبادئ العامة التالية تحكم أي تطبيق لأساليب القيمة الحالية في قياس الأصول:

(أ) يجب أن تعكس أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية الإفتراضات المنسجمة مع تلك المتأصلة في التدفقات النقدية المقدرة. وخلافا لذلك، سيتم حساب أثر بعض الإفتراضات مرتين أو سيتم إهماله. على سبيل المثال، يمكن تطبيق معدل خصم بنسبة ١٢% على التدفقات النقدية التعاقدية لذمم القروض المدينة. ويعكس ذلك المعدل التوقعات حول التعثر المستقبلي في سداد قروض ذات سمات محددة. ويجب أن لا يستخدم نفس ذلك المعدل بنسبة ١٢% لخصم التدفقات النقدية المتوقعة لأن تلك التدفقات النقدية تعكس مسبقا الإفتراضات حول التعثر المستقبلي في السداد.

(ب) يجب أن تخلو التدفقات النقدية المقدرة ومعدلات الخصم من التحيز والعوامل غير المرتبطة بالأصل

المعني. على سبيل المثال، إن تعمد التقليل من مبلغ صافي التدفقات النقدية المقدرة لتعزيز الربحية المستقبلية الواضحة للأصل يبرز تحيزا في القياس.

(ج) يجب أن تعكس التدفقات النقدية المقدرة أو معدلات الخصم نطاق المخرجات المحتملة بدلا من مبلغ مفرد أدنى أو أقصى محتمل.

مناهج التدفق النقدي التقليدية والمتوقعة للقيمة الحالية

المنهج التقليدي

أ٤ استخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة الحالية بشكل تقليدي مجموعة واحدة من التدفقات النقدية المقدرة ومعدل خصم مفرد، يوصف عادة "بالمعدل المتناسب مع المخاطر". ويفترض المنهج التقليدي بالفعل أن أسلوب معدل الخصم المفرد يمكن أن يشمل جميع التوقعات حول التدفقات النقدية المستقبلية مع علاوة المخاطر المناسبة. لذلك، يركز المنهج التقليدي بشكل كبير على إختيار معدل الخصم.

أ٥ وفي بعض الظروف، مثل تلك التي يمكن فيها مراقبة الأصول القابلة للمقارنة في السوق، من السهل نسبيا تطبيق المنهج التقليدي. أما بالنسبة للأصول ذات التدفقات النقدية التعاقدية، فإنها تنسجم مع الطريقة التي يصف به المشاركون في السوق الأصول، مثل "سند بنسبة ١٢%".

أ٦ إلا أن المنهج التقليدي قد لا يتطرق بشكل مناسب لبعض مشاكل القياس المعقدة، مثل قياس الأصول غير المالية التي لا يوجد لها سوق للبند أو البند القابل للمقارنة. ويقتضي البحث المناسب عن "المعدل المتناسب مع المخاطر" تحليل بندين إثنين على الأقل – أصل موجود في السوق وله سعر فائدة ملحوظ والأصل الذي يتم قياسه. ويجب أن يُستنتج معدل الخصم الملائم للتدفقات النقدية التي يتم قياسها من سعر الفائدة القابل للملاحظة في ذلك الأصل الآخر. ولوضع ذلك الإستنتاج، يجب أن تكون سمات التدفقات النقدية للأصل الآخر مشابهة لتلك الخاصة بالأصل الذي يتم قياسه. وبالتالي يجب على الجهة التي تقوم بالقياس:

(أ) تحديد مجموعة التدفقات النقدية التي سيتم خصمها؛

(ب) تحديد أصل آخر في السوق يبدو أن له سمات تدفق نقدي مشابهة؛

(ج) مقارنة مجموعات التدفق النقدي من البندين لضمان أنهما متشابهين (على سبيل المثال، هل كلا المجموعتين عبارة عن تدفقات نقدية تعاقدية، أم أن أحدهما عبارة عن تدفق نقدي تعاقدي والآخر تدفق نقدي مقدر؟)؛

(د) تقييم ما إذا كان هناك عنصر في أحد البندين غير موجود في البند الآخر (على سبيل المثال، أحدهما أقل سيولة من الآخر؟)؛ و

(هـ) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تتصرف مجموعتا التدفقات النقدية بطريقة مشابهة في الظروف الإقتصادية المتغيرة.

منهج التدفق النقدي المتوقع

أ٧ إن منهج التدفق النقدي المتوقع هو، في بعض الحالات، أداة قياس أكثر فاعلية من المنهج التقليدي. وفي وضع قياس معين، يستخدم منهج التدفق النقدي المتوقع جميع التوقعات حول التدفقات النقدية المحتملة بدلا من تدفق نقدي واحد محتمل. على سبيل المثال، يمكن أن يكون مقدار التدفق النقدي ١٠٠ وحدة عملة، أو ٢٠٠ وحدة عملة، أو ٣٠٠ وحدة عملة باحتمالات ١٠%، و٦٠%، و٣٠%، على

التوالي. إن التدفق النقدي المتوقع هو ٢٢٠ وحدة عملة. لذلك يختلف منهج التدفق النقدي المتوقع عن المنهج التقليدي من خلال التركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية المعنية وعلى بيانات أكثر وضوحا للإفتراضات المستخدمة في القياس.

أ٨ يسمح منهج التدفق النقدي المتوقع أيضا بإستخدام أساليب القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفقات النقدية غير مؤكد. على سبيل المثال، يمكن استلام تدفق نقدي مقداره ١٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة أو سنتين أو ثلاث سنوات باحتمالات ١٠%، و٦٠% و ٣٠% على التوالي. ويوضح المثال أدناه حساب القيمة الحالية المتوقعة في تلك الحالة.

قيمة حالية مقدارها ١,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة باحتمالية ٥%	٩٥٢,٣٨ وحدة عملة %١٠,٠٠	
		٩٥,٢٤ وحدة عملة
قيمة حالية مقدارها ١,٠٠٠ وحدة عملة في سنتين باحتمالية ٥,٢٥%	٩٠٢,٧٣ وحدة عملة %٦٠,٠٠	
		٥٤١,٦٤ وحدة عملة
قيمة حالية مقدارها ١,٠٠٠ وحدة عملة في ثلاث سنوات باحتمالية ٥,٥٠%	٨٥١,٦١ وحدة عملة %٣٠,٠٠	
		٢٥٥,٤٨ وحدة عملة
القيمة الحالية المتوقعة		٨٩٢,٣٦ وحدة عملة

أ٩ تختلف القيمة الحالية المتوقعة بمقدار ٨٩٢,٣٦ وحدة عملة عن الفكرة التقليدية لأفضل تقدير بمقدار ٩٠٢,٧٣ وحدة عملة (احتمالية ٦٠%). يقتضي حساب القيمة الحالية التقليدي المطبق على هذا المثال اتخاذ قرار حول إستخدام أي من التواقيت المحتملة للتدفقات النقدية، وبالتالي فلن يعكس احتمالات التواقيت الأخرى. وهذا لأن معدل الخصم في حساب القيمة الحالية التقليدي لا يمكن أن يعكس الشكوك في التوقيت.

أ١٠ إن إستخدام الإحتمالات هو عنصر أساسي في منهج التدفق النقدي المتوقع. ويتساءل البعض حول ما إذا كان تعيين احتمالات لتقديرات غير موضوعية إلى حد كبير هو أكثر دقة مما هو موجود في الواقع. غير أن التطبيق المناسب للمنهج التقليدي (كما هو مذكور في الفقرة أ٦) يقتضي نفس التقديرات وإنعدام الموضوعية بدون تقديم شفافية الحساب المتوفرة في منهج التدفق النقدي المتوقع.

أ١١ تشمل العديد من التقديرات التي تم وضعها في الممارسة الحالية عناصر التدفقات النقدية المتوقعة بشكل غير رسمي. بالإضافة إلى ذلك، يواجه المحاسبون عادة الحاجة لقياس الأصل بإستخدام معلومات محدودة حول احتمالات التدفقات النقدية المحتملة. على سبيل المثال، قد يواجه المحاسب الحالات التالية:

(أ) يتراوح المبلغ المقدر ما بين ٥٠ وحدة عملة و ٢٥٠ وحدة عملة، لكن لا يوجد مبلغ في النطاق أكثر أرجحية من غيره. واعتمادا على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٥٠ وحدة عملة [(٥٠ + ٢٥٠)/٢].

(ب) يتراوح المبلغ المقدر ما بين ٥٠ وحدة عملة و ٢٥٠ وحدة عملة، والمبلغ الأكثر أرجحية هو ١٠٠ وحدة عملة. غير أن الإحتمالات المرفقة بكل مبلغ غير معروفة. واعتمادا على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٣٣,٣٣ وحدة عملة [(٥٠ + ١٠٠ + ٢٥٠)/٣].

(ج) سيساوي المبلغ المقدر ٥٠ وحدة عملة (احتمالية ١٠%)، أو ٢٥٠ وحدة عملة (احتمالية ٣٠%)، أو ١٠٠ وحدة عملة (احتمالية ٦٠%). واعتمادا على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٤٠ وحدة عملة [(٥٠ x ٠,١٠)+(٢٥٠ x ٠,٣٠) + (١٠٠ x ٠,٦٠)].

وفي كل حالة، من المرجح أن يقدم التدفق النقدي المقدر المتوقع تقديرا أفضل لقيمة الإستخدام من المبلغ الأدنى أو الأكثر أرجحية أو الأقصى مأخوذا لوحده.

أ١٢ يخضع تطبيق منهج التدفق النقدي المتوقع إلى قيود التكلفة – المنفعة. وفي بعض الحالات، تستطيع المنشأة الوصول إلى بيانات واسعة وقد تكون قادرة على وضع عدة سيناريوهات للتدفق النقدي. وفي الحالات الأخرى، قد لا تكون المنشأة قادرة على وضع أكثر من بيانات عامة حول التغير في التدفقات النقدية دون تكبد تكاليف كبيرة. وتحتاج المنشأة إلى أن توازن بين تكلفة الحصول على معلومات إضافية وبين الموثوقية الإضافية التي ستوفرها المعلومات للقياس.

أ١٣ يؤكد البعض أن أساليب التدفق النقدي المتوقع غير ملائمة لقياس بند مفرد أو بند ذو عدد محدود من النتائج المحتملة. ويقدمون مثالا لأصل ذو نتيجتين محتملتين: احتمالية ٩٠% بأن التدفق النقدي سيكون ١٠ وحدة عملة واحتمالية ١٠% بأن التدفق النقدي سيكون ١٠٠٠ وحدة عملة. وقد لاحظوا أن التدفق النقدي المتوقع في ذلك المثال يساوي ١٠٩ وحدة عملة وانتقدوا أن النتيجة لا تمثل أيا من المبالغ التي يمكن دفعها في النهاية.

أ١٤ تعكس التأكيدات كتلك التي تم تحديدها للتو إختلاف في الرأي بشأن هدف القياس. وإذا كان الهدف هو تراكم التكاليف التي سيتم تكبدها، فقد لا تنتج التدفقات النقدية المتوقعة تقديرا صحيحا للتكلفة المتوقعة. إلا أن هذا المعيار يُعنى بقياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل. ومن غير المحتمل أن يكون المبلغ القابل للإسترداد للأصل في هذا المثال يساوي ١٠ وحدات عملة، بالرغم أنه التدفق النقدي الأكثر احتمالا. هذا لأن قياس ١٠ وحدات عملة لا يشمل عدم تؤكد التدفق النقدي في قياس الأصل. وبدلا من ذلك، يتم عرض التدفق النقدي غير المؤكد وكأنه تدفق نقدي مؤكد. ولا توجد منشأة يمكن أن تبيع أصل معين بهذه السمات مقابل ١٠ وحدات عملة.

معدل الخصم

أ١٥ أيا كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لقياس قيمة إستخدام الأصل، يجب أن لا تعكس أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية المخاطر التي تم لأجلها تعديل التدفقات النقدية المقدرة. وخلافا لذلك، سيتم حساب أثر بعض الإفتراضات مرتين.

أ١٦ عندما لا يتاح السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة وسائل بديلة لتقدير معدل الخصم. والهدف هو تقدير، إلى أقصى حد ممكن، تقييم السوق لما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛ و

(ب) العوامل (أ)، (د)، (هـ) المذكورة في الفقرة أ١، إلى الحد الذي لم تسبب فيه تلك العوامل تعديلات في التوصل إلى التدفقات النقدية المقدرة.

أ١٧ وكنقطة بداية في إجراء مثل هذا التقدير، يمكن أن تأخذ المنشأة بعين الإعتبار المعدلات التالية:

(أ) المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال المحدد بإستخدام أساليب مثل نمـــوذج تـــسعير أصـــول رأس المال؛

(ب) معدل الإقتراض المتزايد الخاص بالمنشأة؛ و

(ج) معدلات الإقتراض الأخرى في السوق.

١٨أ وعلى كل حال، يجب تعديل هذه المعدلات:

(أ) لتعكس الطريقة التي يُقيِّم بها السوق المخاطر المحددة المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل؛ و

(ب) لإستثناء المخاطر غير المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي من أجلها تـــم تعـــديل التدفقات النقدية المقدرة.

ويجب الأخذ بعين الإعتبار مخاطر محددة مثل مخاطرة البلد، ومخاطرة العملة، ومخاطرة السعر.

١٩أ إن معدل الخصم مستقل عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصـــل، لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من الأصل لا تعتمد على الطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل.

٢٠أ تقتضي الفقرة ٥٥ أن يكون معدل الخصم المستخدم هو معدل قبل الـــضريبة. لـــذلك، عنـــدما يكـــون الأساس المستخدم لتقدير معدل الخصم هو ما بعد الضريبة، يتم تعديل ذلك الأساس ليعكس معدل ما قبل الضريبة.

٢١أ تستخدم المنشأة عادة سعر خصم مفرد لتقدير قيمة إستخدام الأصل. إلا أن المنشأة تـــستخدم معـــدلات خصم منفصلة للفترات المستقبلية المختلفة حيث تكون قيمة الإستخدام حـــساسة تجـــاه الإخـــتلاف فـــي المخاطر للفترات المختلفة أو هيكل مدة أسعار الفائدة.

الملحق ب

التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٦

يتم تطبيق التعديل الوارد في هذا الملحق عندما تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (كما هو منقح عام ٢٠٠٣). ويتم استبداله عندما يصبح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " انخفاض قيمة الأصول" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) نافذ المفعول. ويحل هذا الملحق محل التعديلات المترتبة التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " انخفاض قيمة الأصول" (الصادر عام ١٩٩٨). ويشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) المتطلبات الواردة في فقرات هذا الملحق. وتبعا لذلك، تصبح التعديلات من معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) ليست ضرورية ما أن تخضع المنشأة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤). ووفقا لذلك، يتم تطبيق هذا الملحق فقط على المنشآت التي تختار تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) قبل تاريخ نفاذه.

••••••••

تم حذف نص هذا الملحق من هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. كما يظهر الرأي المعارض لكل من السيد كوب والسيد ليسترينغ والبروفيسور وايتينغتون بعد أساس الإستنتاج في هذا المعيار.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسترينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس الاستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦
إنخفاض قيمة الأصول

---

[*] في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المالية المعدة للبيع وعمليات الخصم*"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة للدولية ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*"

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من مشروعه حول عمليات إندماج الأعمال. ولم يكن في نية المجلس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من ذلك المشروع.

وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأساس استنتاجات يلخص اعتبارات اللجنة السابقة لمعايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. وبغرض الإفادة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الإستنتاجات الخاص به مأخوذة من أساس الإستنتاجات السابق الذي يناقش (أ) مسائل لم يقم المجلس بإعادة دراستها، و(ب) تاريخ وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول. وتلك المواد مشمولة في الفقرات ومشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "سابق". وتم ترقيم الفقرات التي تصف اعتبارات المجلس في التوصل إلى استنتاجاته بكلمة "إستنتاج".

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في العام ١٩٩٨. وتم تنقيحه من قبل المجلس كجزء من مشروعه المتعلق بإندماج الأعمال. ويتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منهما إصدار المجلس في نفس الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣" *إندماج الأعمال*" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨" *الأصول غير الملموسة*". لذلك، لم يكن في نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من المرحلة الأولى من المشروع إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وتتعلق التغييرات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل رئيسي باختبارات انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (يشار إليها فيما بعد بـ "البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة) والشهرة. ولم يناقش المجلس المتطلبات الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وسيتم دراسة تلك المتطلبات الأخرى كجزء من مشروع مستقبلي حول انخفاض قيمة الأصول.

إستنتاج ٣ وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأساس استنتاجات يلخص اعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. وبغرض الإفادة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الإستنتاجات الخاص به مأخوذة من أساس الإستنتاجات السابق الذي يناقش أمورا لم يقم المجلس بدراستها. وتلك المواد مشمولة في الفقرات ومشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "إستنتاج". إن وجهات النظر التي تم إبدائها في الفقرات المشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "إستنتاج" تخص لجنة معايير المحاسبة الدولية.

النطاق (الفقرة ٢)

إستنتاج٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" ان تقوم المنشأة بقياس المبلغ المسجل للمخزون بمقدار صافي قيمته القابلة للتحقيق. ويعتقد المجلس انه لا توجد حاجة لتعديل هذا المتطلب لأنه مقبول بشكل جيد كاختبار مناسب لامكانية استعادة المخزونات. ولا يوجد فرق رئيسي بين معيار المحاسبة الدولي ٢ والمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (انظر الفقرات إستنتاج ٣٧ – إستنتاج ٣٩).

إستنتاج٥ يتناول معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الانشاء*" ومعيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*" انخفاض قيمة الأصول الناجم عن عقود الانشاء وأصول الضرائب المؤجلة على التوالي، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١١ ومعيار المحاسبة الدولي ١٢، يحدد المبلغ القابل للاسترداد

في النهاية على اساس غير مخصوم. ويعترف المجلس بأن هذا لا يتفق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦. على ان، المجلس يعتقد انه ليس من الممكن ازالة عدم الاتساق هذا بدون تغييرات رئيسية في معيار المحاسبة الدولي١١ ومعيار المحاسبة الدولي ١٢، ولا توجد خطط حالية لدى المجلس لتعديل معيار المحاسبة الدولي١١ أو معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج٦ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" على حد اعلى للمبلغ الذي يجب ان تعترف المنشأة به لأصل ناجم من منافع الموظفين. وعلى ذلك لا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مثل هذه الأصول. والحد المبين في معيار المحاسبة الدولي ١٩ محدد على اساس مخصوم يتفق الى حد كبير مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ولا يبطل الحد الاعتراف المؤجل بخسائر اكتوارية معينة وتكاليف خدمة معينة سابقة.

إستنتاج٧ معيار المحاسبة الدولية ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" يقوم حاليا باعداد متطلبات الخسارة للأدوات المالية.

إستنتاج٨ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على كافة الأصول، الا إذا تم استثناؤها، بالتحديد بغض النظر عن تصنيفها كأصول متداولة أو غير متداولة. وقبل اصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لم يكن هناك معيار محاسبة دولي خاص بانخفاض قيمة الأصول المتداولة عدا عن المخزونات.

قياس المبلغ القابل للإسترداد (الفقرات ١٥-٥٧)

إستنتاج٩ لتحديد المبادئ التي يجب ان تحكم قياس المبلغ القابل للاسترداد، نظر المجلس، كخطوة اولى في الاجراء الذي ستقوم به المنشأة إذا اكتشفت ان أصلا انخفضت قيمته، وتوصل المجلس الى انه في مثل هذه الحالات اما ان تحتفظ المنشأة بالأصل أو تتصرف به، فعلى سبيل المثال إذا اكتشفت المنشأة ان طاقة الخدمة لأصل انخفضت:

(أ) قد تقرر المنشأة بيع الاصل إذا حقق صافي دخل البيع عائدا للاستثمار اعلى من الاستعمال المستمر في العمليات؛ أو

(ب) قد تقرر المنشأة الاحتفاظ بالأصل واستعماله، حتى ولو كانت طاقة خدمته اقل مما كان متوقعا في الاصل، وقد تكون بعض الأسباب لذلك ما يلي:

(١) من غير الممكن بيع الأصل أو التصرف به في الحال؛

(٢) من الممكن بيع الأصل فقط بسعر منخفض؛

(٣) لا زال من الممكن استعادة طاقة الخدمة للأصل ولكن فقط مع جهود أو مصروف أضافي؛ أو

(٤) لا زال من الممكن ان يكون الأصل مربحا ولكن ليس الى نفس الحد الذي كان متوقعا في الأصل.

توصل المجلس الى ان القرار الناجم من منشأة تتصرف بشكل معقول هو، في جوهره قرار استثمار مبنى على صافي التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقعة من الأصل.

إستنتاج١٠ نظر المجلس بعد ذلك في أي من البدائل الأربعة التالية لتحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل الذي سيظهر بأفضل شكل هذا الاستنتاج:

(أ) المبلغ القابل للاسترداد يجب ان يكون مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة.

(ب) المبلغ القابل للاسترداد يجب ان يكون القيمة العادلة للأصل: وبتحديد اكثر المبلغ القابل للاسترداد يجب اشتقاقه بشكل رئيسي من القيمة السوقية للأصل، وإذا تعذر تحديد القيمة

السوقية عندئذ يجب ان يكون المبلغ القابل للاسترداد بناء على قيمة الأصل المستعملة كبديل للقيمة السوقية.

(ج) المبلغ القابل للاسترداد يجب ان يكون القيمة المستعملة للأصل.

(د) المبلغ القابل للاسترداد يجب ان يكون صافي سعر بيع الأصل أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.*

فيما يلي مناقشة لكل واحد من هذه البدائل.

إستنتاج١١ تجدر الملاحظة الى ان القيمة العادلة وصافي سعر البيع والقيمة المستعملة كلها تظهر حساب قيمة حالية (ضمنية أو صريحة) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقعة من الأصل.

(أ) تظهر القيمة العادلة توقع السوق للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الأصل؛

(ب) يظهر صافي سعر البيع توقع السوق للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الأصل مخصوما منها التكاليف المباشرة التفاضلية للتصرف بالأصل؛ و

(ج) القيمة المستعملة هي تقدير المنشأة للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الاستعمال المستمر للأصل والتصرف به.

جميع هذه الأسس تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود ومخاطر اختلاف مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية الفعلية التي سيتم الحصول عليها من الأصل عن التقديرات، وقد تختلف القيمة العادلة وصافي سعر البيع عن القيمة المستعملة لأن السوق قد لا يستعمل نفس الافتراضات مثل المنشأة الفردية.

المبلغ القابل للإسترداد بناء على مبلغ التدفقات النقدية غير المخصومة

إستنتاج١٢ يقول البعض انه يجب قياس المبلغ القابل للاسترداد على انه مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة من اصل، ويدعمون قولهم بما يلي:

(أ) محاسبة التكلفة التاريخية ليست معنية بقياس القيمة الاقتصادية للأصول، وعلى ذلك يجب عدم اخذ القيمة الزمنية للنقود عند تقدير المبلغ الذي سيتم استرداده من أصل.

(ب) من السابق لأوانه استخدام اساليب خصم بدون مزيد من البحث والمناقشات حول ما يلي:

(١) دور الخصم في البيانات المالية؛ و

(٢) كيف يجب قياس الأصول بشكل عام.

إذا شملت البيانات المالية أصول مسجلة بناء على اسس متنوعة (التكلفة التاريخية أو المبالغ المخصومة أو اسس أخرى) فان ذلك سيكون مربكا للمستخدمين.

(ج) ان تحديد سعر خصم مناسب كثيرا ما يكون من الصعب وبناء على حكم غير موضوعي.

(د) سيزيد الخصم من عدد خسائر انخفاض القيمة المعترف بها، ويدخل ذلك مع متطلب عكس خسائر الانخفاض عنصرا متغيرا في بيان الدخل، وسيجعل من الصعب بالنسبة للمستخدمين فهم أداء المنشأة.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

وقد دعمت هذا الرأي أقلية من المعلقين حول مسودة العرض إي ٥٥ "*انخفاض قيمة الأصول*".

إستنتاج١٣ رفض المجلس قياس المبلغ القابل للاسترداد بناء على مبلغ التدفقات النقدية غير المخصومة للأسباب التالية:

(أ) ان هدف قياس المبلغ القابل للاسترداد هو اظهار قرار استثمار، والنقود لها قيمة زمنية حتى وعندما تكون الأسعار مستقرة، وإذا لم يتم خصم التدفقات النقدية المستقبلية فان أصلين يتسببان في تدفقات نقدية بنفس المبلغ ولكن في أوقات مختلفة سيظهران نفس المبلغ القابل للاسترداد، على ان قيمها السوقية الحالية ستكون مختلفة لأن جميع العمليات الاقتصادية المتعلقة تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.

(ب) القياسات التي تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود هي مناسبة اكثر للمستثمرين والمستخدمين الخارجيين للبيانات المالية وللادارة من اجل قرارات تخصيص الموارد بغض النظر عن اساس القياس العام المعتمد في البيانات المالية.

(ج) هناك العديد من المنشآت التي هي على علم باستخدام اساليب الخصم، وبشكل خاص لدعم قرارات الاستثمار.

(د) الإلتزام مطلوب لنواحي أخرى في البيانات المالية المبنية على توقعات التدفقات النقدية مثل المخصصات طويلة المدى والتزامات منافع الموظفين.

(هـ) ستتحقق خدمة أفضل للمستخدمين إذا كانوا على علم في الوقت المناسب بالأصول التي لن تولد عائدات كافية لتغطي على الأقل القيمة الزمنية للنقود.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على القيمة العادلة للأصل

إستنتاج١٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*"، وعدد آخر من معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة على أنها:

"... المبلغ الذي يمكن مقابله استبدال اصل، أو تسوية إلتزام، بين أطراف مطلعة وراغبة وليست لها مصلحة في تحديد القيمة السوقية العادلة ...".

إستنتاج١٥ تشمل معايير المحاسبة الدولية المتطلبات أو الارشادات التالية لقياس القيمة العادلة:

(أ) لغرض اعادة تقييم بند من بنود الممتلكات، أو المصانع أو المعدات بمقدار قيمتها العادلة يدل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" على ان القيمة العادلة هي عادة القيمة السوقية للأصل تحدد عادة من خلال تقييم يقوم به مقيمون مؤهلون مهنيا، وإذا لم توجد قيمة سوقية تكون القيمة العادلة بناء على تكلفة استبدال الأصل المستهلكة.

(ب) لغرض إعادة تقييم اصل غير ملموس بمقدار قيمته العادلة يقترح المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ "*الأصول غير الملموسة*" ان يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع الى القيم السوقية التي يتم الحصول عليها من اسواق نشطة. وتقترح مسودة العرض إي ٦٠ تعريفاً للسوق النشط.*

(ج) اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولي تعديلات على ٢٢ (انظر مسودة العرض إي ٦١– "*ضم الأعمال*") بحيث يتم تحديد القيمة العادلة بدون الأخذ في الاعتبار نوايا الممتلك الخاصة بالاستعمال المستقبلي للأصل†.

* ينوي المجلس اعتماد معيار محاسبة دولي خاص بالأصول غير الملموسة في عام ١٩٩٨ (انظر مقدمة معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

† صادق المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٢" *ضم الأعمال*" في عام ١٩٩٨.

(د) يشير معيار المحاسبة الدولي٣٩ * الى انه إذا وجد سوق نشط، فان القيمة العادلة لأداة مالية تكون بناء على سعر السوق كما هو في سوق الأوراق المالية. وإذا لم يوجد سوق نشط، يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام اساليب تقدير مثل القيم السوقية لأدوات مالية ذات نوعية مماثلة وتحليل التدفقات النقدية المخصومة ونماذج تسعير الخيارات.

إستنتاج١٦ يقول البعض ان القياس المناسب الوحيد للمبلغ القابل للاسترداد لأصل هو القيمة العادلة (بناء على الأسعار الملاحظة في السوق أو إذا لم توجد أسعار يمكن ملاحظتها في السوق بناء على الأسعار التقديرية لأصول مشابهة ونتائج حسابات التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة)، ويدعم مؤيدوا القيمة العادلة رأيهم بما يلي:

(أ) الغرض من قياس المبلغ القابل للاسترداد هو تقدير القيمة السوقية وليس القيمة المحددة كما تقدرها المنشأة، وتقدير المنشأة للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية هي بناء على الحكم الشخصي، وفي بعض الحالات قد يساء استخدامها، وأسعار السوق التي يمكن ملاحظتها والتي تظهر رأي السوق هي قياس يمكن الاعتماد عليه بشكل افضل للمبالغ التي سيتم استردادها من الأصل، وهي تقلل من استخدام رأي الادارة.

(ب) إذا كان من المتوقع ان يولد الأصل صافي تدفقات نقدية داخلة للمنشأة اكبر مما يتوقع توليده للمشاركين الآخرين فان العائدات الأعلى تولد دائما تقريبا من شهرة مولدة داخليا ناتجة من التعاون بين منشأة العمل وفريقها الاداري، ومن اجل تحقيق الاتساق مع اقتراحات المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ " *الأصول غير الملموسة*" التي تنص على وجوب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا كأصل فانه يجب استثناء هذه التدفقات النقدية للسوق المذكورة اعلاه من التقييمات الخاصة بالمبلغ القابل للاسترداد للأصل.

(ج) ان تحديد المبلغ القابل للاسترداد على انه صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة ايهما أعلى هو مساو لتحديد قياسين مختلفين، بينما يجب ان يوجد فقط قياس واحد فقط لتقدير المبلغ القابل للاسترداد.

دعمت أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ " *خسائر انخفاض قيمة الأصول*" قياس المبلغ المسجل بمقدار القيمة العادلة (بناء على اسعار السوق القابلة للملاحظة، أو إذا لم توجد اسعار سوق قابلة للملاحظة بمقدار الأسعار المقدرة لأصول مماثلة ونتائج حسابات التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة).

إستنتاج١٧ رفض المجلس الاقتراح بوجوب تحديد المبلغ القابل للاسترداد بالرجوع الى قيمته العادلة (بناء على سعر السوق القابل للملاحظة، أو إذا لم يوجد سعر سوق قابل للملاحظة الأسعار المقدرة لأصول مماثلة ونتائج حسابات التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة)، ولأسباب ذلك هي ما يلي:

(أ) يعتقد المجلس انه يجب عدم تفضيل توقع السوق للمبلغ القابل للاسترداد لأصل (أساس للقيمة العادلة عندما تكون قيم السوق متوفرة ولصافي سعر البيع) على تقدير معقول تقوم به المنشأة الفردية التي تمتلك الأصل (أساس للقيمة العادلة عندما لا تكون أسعار السوق متوفرة وللقيمة المستعملة)، فعلى سبيل المثال قد تتوفر للمنشأة معلومات حول التدفقات

* نتج عن مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية لتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في العام ٢٠٠٣ تغيير موقع المتطلبات بشأن قياس القيمة العادلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

النقدية المستقبلية التي تفوق المعلومات المتوفرة في السوق، وكذلك يمكن للمنشأة ان تخطط لاستعمال اصل بأسلوب يختلف عن رأي السوق حول افضل استخدام.

(ب) ان القيم السوقية هي طريقة لتقدير القيمة العادلة، ولكن فقط إذا كانت تظهر حقيقة ان كلا الطرفين الممتلك والبائع راغبان في الدخول في عملية، وإذا كانت المنشأة قادرة على توليد تدفقات نقدية اكبر من خلال استخدام اصل وليس من خلال بيعه فانه سيكون امرا مضللا ان يكون المبلغ القابل للاسترداد بناء على سعر الأصل في السوق لأن المنشأة المتعقلة لن تكون راغبة في بيع الأصل، وعلى ذلك يجب ان لا يشير المبلغ القابل للاسترداد فقط لعملية بين طرفين (والتي من غير المحتمل حدوثها) ولكن يجب أيضا ان يأخذ في الاعتبار طاقة الخدمة للأصل من خلال استعماله من قبل المنشأة.

(ج) يعتقد المجلس انه عند تقدير المبلغ القابل للاسترداد لأصل فان المبلغ الذي يمكن ان تتوقع المنشأة استرداده من الأصل بما في ذلك اثر التعاون مع الأصول الأخرى هو المناسب.

يوضح المثالان التاليان الاقتراح (رفضه المجلس) بوجوب قيام المنشأة بقياس المبلغ القابل للاسترداد لمنشأة بمقدار قيمته العادلة (بشكل رئيسي بناء على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا توفرت هذه القيم).

مثال ١
قبل ١٠ سنوات اشترت منشأة مبنى مقرها الرئيسي مقابل ٢٠٠٠، ومنذ ذلك الوقت انهار سوق العقارات وقدرت القيمة السوقية للمبنى في الميزانية العمومية بمقدار ١٠٠٠، وتكاليف التصرف بالمبنى ستكون طفيفة، والمبلغ المسجل للمبنى في تاريخ الميزانية العمومية هو ١٥٠٠ وعمره النافع المتبقي هو ٣٠ سنة، ويحقق المبنى كافة توقعات المنشأة، ومن المحتمل انه ستتم تلبية هذه التوقعات في المستقبل المنظور، ونتيجة لذلك لا توجد لدى المنشأة خطط للانتقال من مقرها الحالي، ولا يمكن تحديد القيمة المستعملة للمبنى لأن المبنى لا يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة، وعلى ذلك تقرر المنشأة المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد للمبنى أي المنشأة ككل، ويبين هذا الحساب ان وحدة توليد النقد للمبنى لم تنخفض قيمتها.
قد يقيس مؤيدوا القيمة العادلة (مبنية بشكل رئيسي على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا توفرت هذه القيم) المبلغ القابل للاسترداد للمبنى بمقدار قيمته السوقية (١٠٠٠) وبناء على ذلك يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمتها ٥٠٠ (١٥٠٠ ناقصا ١٠٠٠) بالرغم من ان الحسابات تبين ان وحدة توليد النقد للمبنى لم تنخفض قيمتها.
لا يدعم المجلس هذا الأسلوب، ويعتقد ان المبنى لم تنخفض قيمته، ويعتقد المجلس انه في هذا الوضع الذي تم بيانه لن تكون المنشأة راغبة في بيع المبنى مقابل ١٠٠٠ وان افتراض البيع ليس مناسبا.

مثال ٢

في نهاية عام ٢٠×٠ اشترت منشأة حاسبا آليا مقابل ١٠٠ للاستعمال العام في عملياتها، وتم استهلاك الحاسب الآلي على مدى ٤ سنوات على أساس القسط الثابت، وتقدر القيمة المتبقية بمقدار صفر، وفي نهاية عام ٢٠×٢ بلغت القيمة المسجلة للحاسب الآلي ٥٠، وهناك سوق نشط للحاسبات المستعملة من هذا النوع، والقيمة السوقية لهذا الحاسب الآلي هي ٣٠، ولا تنوي المنشأة استبدال الحاسب قبل نهاية عمره النافع، ولم تنخفض قيمة وحدة توليد النقد للحاسب الآلي.

يقيس مؤيدوا القيمة العادلة (المبنية بشكل رئيسي على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا كانت هذه القيم متوفرة) المبلغ القابل للاسترداد للحاسب الآلي بمقدار قيمته السوقية (٣٠) وعلى ذلك يتم الاعتراف بخسارة في انخفاض القيمة مقدارها ٢٠ (٥٠ ناقصا ٣٠) حتى ولو لم يتم انخفاض قيمة وحدة توليد النقد للحاسب الآلي.

لا يدعم المجلس هذا الأسلوب ويعتقد ان الحاسب لم تنخفض قيمته:

(أ) ما دامت المنشأة غير ملتزمة بالتصرف بالحاسب الآلي قبل نهاية عمره النافع المتوقع؛ و

(ب) ما دامت وحدة توليد النقد للحاسب لم تنخفض قيمتها.

إستنتاج١٨ إذا لم يوجد سوق سائل وعميق لأصل فان المجلس يعتبر ان القيمة المستعملة ستكون تقديرا معقولا للقيمة العادلة، ومن المحتمل ان يحدث هذا لعدة أصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من غير المحتمل وجود أسعار سوق من الممكن ملاحظتها للشهرة ولمعظم الأصول غير الملموسة ولعدة بنود أملاك ومصانع ومعدات، ولذلك من المحتمل ان يكون المبلغ القابل للاسترداد لهذه الأصول المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦مماثلا للمبلغ القابل للاسترداد المبني على القيمة العادلة لهذه الأصول.

إستنتاج١٩ بالنسبة لبعض الأصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ توجد أسعار سوق من الممكن ملاحظتها او من الممكن أخذ أسعار في الاعتبار لأصول مماثلة، وفي هذه الحالات سيختلف صافي سعر بيع الأصل عن القيمة العادية للأصل فقط بمقدار التكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف به، ويقر المجلس بأن اعتبار المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع او القيمة المستعملة أيهما اعلى سيختلف في بعض الأحيان عن القيمة العادلة المحددة بشكل رئيسي بناء على اسعار السوق (حتى وان كانت تكاليف التصرف بالأصل طفيفة)، ويعود ذلك كما هو موضح في الفقرة إستنتاج١٧(أ) الى ان السوق قد لا يستخدم نفس الافتراضات بشأن التدفقات النقدية المستقبلية مثل منشأة فردية.

إستنتاج٢٠ يعتقد المجلس ان معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يشمل متطلبات كافية لمنع المنشأة من استخدام افتراضات تختلف عن السوق وغير مبررة، فعلى سبيل المثال، يطلب من المنشأة تحديد القيمة المستعملة باستخدام:

(أ) توقعات تدفقات نقدية مبنية على افتراضات معقولة ومدعومة واعطاء وزن اكبر للأدلة الخارجية؛ و

(ب) سعر خصم يظهر تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على القيمة المستعملة للأصل

إستنتاج٢١ يقول البعض ان القيمة المستعملة هي القياس الوحيد المناسب للمبلغ القابل للاسترداد لأصل نظرا لما يلي:

(أ) يتم اعداد البيانات المالية على فرض استمرارية المنشأة، ولذلك يجب عدم ايلاء أي اعتبار لقياس بديل يعكس تصرفا في الأصل، اذا كان ذلك يظهر نوايا المنشأة.

(ب) يجب عدم تسجيل الأصول بمقدار مبالغ أعلى من طاقتها على تقديم الخدمة من استعمال المنشأة لها، وخلافا للقيمة المستعملة لا تظهر القيمة السوقية بالضرورة طاقة الخدمة للأصل.

وقد دعم عدد قليل من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥.

إستنتاج٢٢ رفض المجلس هذا الاقتراح نظرا لما يلي:

(أ) اذا كان صافي سعر بيع الأصل اعلى من قيمته المستعملة فان المنشأة المتعقلة تتصرف بالأصل، وفي هذه الحالة من المنطق ان نحدد المبلغ القابل للاسترداد بناء على صافي سعر بيع الأصل لتجنب الاعتراف بخسارة الانخفاض التي هي غير متعلقة بالحقيقة الاقتصادية.

(ب) اذا كان صافي سعر بيع اصل اعلى من قيمته المستعملة الا ان الادارة تقرر الاحتفاظ بالأصل فان الخسارة الاضافية (الفرق بين صافي سعر البيع والقيمة المستعملة) تنخفض بشكل مناسب في الفترات اللاحقة لأنها تنتج من قرار الادارة في هذه الفترات اللاحقة للاحتفاظ بالأصل.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على صافي سعر بيع الأصل او القيمة المستعملة أيهما أعلى*

إستنتاج٢٣ ينجم المتطلب بأن المبلغ القابل للاسترداد يجب ان يكون صافي سعر البيع او القيمة المستعملة ايهما اعلى من القرار الذي ينص على ان قياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل يجب ان يظهر السلوك المحتمل لادارة متعقلة، علاوة على ذلك يجب عدم اعطاء أي تفضيل لتوقع السوق للمبلغ القابل للاسترداد لأصل (أساس صافي سعر البيع) على التقدير المعقول الذي قامت به المنشأة المفردة التي تملك الأصل (أساس القيمة المستعملة) او العكس بالعكس (انظر الفقرات إستنتاج١٧-إستنتاج٢٠، إستنتاج٢٢) ومن غير المؤكد ما اذا كانت افتراضات السوق او المنشأة هي الأكثر احتمالا ان تكون صحيحة، وحاليا لا توجد اسواق كاملة للعديد من الأصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦، كما انه من غير المحتمل ان التنبؤات بالمستقبل ستكون دقيقة بشكل كامل بغض النظر عن الجهة التي تقوم بها.

إستنتاج٢٤ يعترف المجلس ان المنشأة ستستخدم الحكم الشخصي لتحديد ما اذا كانت خسارة الانخفاض بحاجة لأن يتم الاعتراف بها، ولهذا السبب يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بعض وسائل الحماية للحد من مخاطرة قيام المنشأة باجراء تقدير ايجابي (سلبي) مبالغ فيه للمبلغ القابل للاسترداد:

(أ) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تقديراً رسمياً للمبلغ القابل للاسترداد في أي وقت توجد فيه دلالة على ما يلي:

(١) ان قيم الأصل قد تنخفض؛ أو

(٢) انه لم تعد توجد خسارة انخفاض لو أنها قلت.

---

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

لهذا الغرض، يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على قائمة مفصلة نسبيا (بالرغم من انها ليست شاملة) للمؤشرات على ان الأصل قد تنخفض قيمته (انظر الفقرتين ١٢، ١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

(ب) يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ارشادات بشأن أساس توقعات الادارة للتدفقات النقدية المستقبلية التي سيتم استخدامها لتقدير القيمة المستعملة (انظر الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

إستنتاج٢٥ نظر المجلس في تكلفة الطلب من المنشأة تحديد كل من صافي سعر البيع والقيمة المستعملة اذا كان المبلغ المحدد أولا اقل من المبلغ المسجل للأصل، وتوصل المجلس الى ان منافع هذا المتطلب تفوق التكاليف.

إستنتاج٢٦ دعم معظم المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥–انخفاض قيمة الأصول رأي المجلس بوجوب قياس المبلغ القابل للاسترداد بمقدار صافي سعر البيع او القيمة المستعملة أيهما أعلى.

الأصول المحتفظ بها للبيع

إستنتاج٢٧ نظر المجلس فيما اذا كان يجب قياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل محتفظ به للبيع فقط بمقدار صافي سعر البيع، وعندما تتوقع المنشأة ان تتصرف في اصل ضمن المستقبل القريب فان صافي سعر البيع للأصل يكون عادة قريبا من قيمته المستعملة، وفي الحقيقة ان القيمة المستعملة تتكون عادة في معظم الأحيان من صافي العائدات التي سيتم استلامها من الأصل حيث ان التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر هي عادة قريبة من الصفر، وعلى ذلك يعتقد المجلس ان تعريف المبلغ القابل للاسترداد كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مناسب للأصول المحتفظ بها للبيع بدون الحاجة الى مزيد من المتطلبات او الارشادات.

تنقيحات اخرى لقياس المبلغ القابل للاسترداد

تكلفة الاستبدال كحد أعلى

إستنتاج٢٨ يقول البعض ان تكلفة استبدال اصل يجب تبنيها كحد أعلى لمبلغه القابل للاسترداد، ويدعمون قولهم بأن قيمة الأصل بالنسبة للعمل لن تزيد عن المبلغ الذي تكون المنشأة راغبة في دفعه للأصل في تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج٢٩ يعتقد المجلس ان اساليب تكلفة الاستبدال ليست مناسبة لقياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل، ويعود ذلك الى ان تكلفة الاستبدال تقيس تكلفة الأصل وليس المنافع الاقتصادية المستقبلية القابلة للاسترداد من استعماله و/أو التصرف فيه.

مبالغ التقييم

إستنتاج٣٠ في بعض الحالات قد تطلب المنشأة تقييما خارجيا للمبلغ القابل للاسترداد، والتقييم الخارجي ليس أسلوبا منفصلا بحد ذاته، ويعتقد المجلس انه اذا تم استعمال مبالغ التقييم فانه يجب على المنشأة التحقق من ان التقييم الخارجي يتبع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

صافي سعر البيع (الفقرات ٢٥-٢٩)*

إستنتاج٣١ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٦ صافي سعر البيع انه المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في عملية بين أطراف مطلعة وراغبة وليس لها مصلحة في تحديد القيمة مخصوما منه التكاليف المتغيرة التي تعزى الى التصرف بالأصل.

إستنتاج٣٢ بكلمات اخرى يظهر صافي سعر البيع توقعات السوق للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل بعد أخذ السوق في الاعتبار للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الملازمة لاستلام هذه التدفقات النقدية مخصوما منه تكاليف التصرف بالأصل.

إستنتاج٣٣ يقول البعض انه يجب عدم خصم التكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف في الاصل من المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع اصل، لأنه ما لم تكن الادارة قد قررت التصرف بالأصل فانه يجب تطبيق فرضية استمرارية المنشأة.

إستنتاج٣٤ يعتقد المجلس انه من المناسب خصم التكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف بالأصل عند تحديد صافي سعر البيع لأن غرض هذه الممارسة تحديد صافي المبلغ الذي يمكن للمنشأة استرداده من بيع اصل في تاريخ القياس ومقارنته بالبديل وهو الاحتفاظ بالأصل واستعماله.

إستنتاج٣٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ان منافع نهاية الخدمة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*") والتكاليف المرتبطة بتخفيض او اعادة تنظيم عمل بعد التصرف في الأصل ليست تكاليفا مباشرة متغيرة للتصرف في الأصل، ويعتبر المجلس هذه التكاليف انها عرضية (وليست نتيجة مباشرة) للتصرف في الاصل، اضافة الى ذلك فان هذا الارشاد يتفق مع الارشاد الوارد في المشروع الخاص بالمخصصات. †

إستنتاج٣٦ بالرغم من ان تعريف "صافي سعر البيع" سيكون مماثلا لتعريف "صافي القيمة العادلة" فقد قرر المجلس استعمال المصطلح "صافي سعر البيع" بدلا من "صافي القيمة العادلة"، ويعتقد المجلس ان المصطلح "صافي سعر البيع" يبين بشكل أفضل المبلغ الذي يجب ان تحدده المنشأة والذي ستتم مقارنته مع قيمة الأصل المستعملة.

صافي القيمة القابلة للتحقيق

إستنتاج٣٧ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*"، صافي القيمة القابلة للتحقيق على أنها:

"... سعر البيع المقدر أثناء سير العمل العادي... مخصوما منه التكاليف المقدرة اللازمة لاجراء البيع ..."

إستنتاج٣٨ لغرض تحديد المبلغ القابل للاسترداد قرر المجلس عدم استخدام المصطلح "صافي القيمة القابلة للتحقيق" كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢ نظرا لما يلي:

(أ) لأن تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق في معيار المحاسبة الدولي ٢ لا تشير صراحة الى العمليات التي تتم على اساس عدم وجود مصلحة بين الأطراف لتحديد القيمة.

(ب) لأن صافي القيمة القابلة للتحقيق يشير الى سعر بيع مقدر أثناء سير العمل العادي، وفي حالات معينة يظهر صافي سعر البيع بيعا اجباريا اذا اجبرت الادارة على البيع في الحال.

---

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

† اعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي حول المخصصات، والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة في عام ١٩٩٨.

(ج) لأنه من المهم ان يستخدم صافي صعر البيع كنقطة بداية سعر البيع المتفق عليه بين مشترين وبائعين مطلعين وراغبين، وهذا ليس مذكورا صراحة في تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق.

إستنتاج٣٩ في معظم الحالات يكون صافي سعر البيع وصافي القيمة القابلة للتحقيق متماثلين، على ان المجلس لا يعتقد انه من الضروري تغيير تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٢، لأنه بالنسبة للمخزونات تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق مفهوم بشكل جيد ويبدو انه يعمل بشكل مرض.

القيمة المستعملة (الفقرات ٣٠-٥٧ والملحق)

إستنتاج٤٠ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٦ القيمة المستعملة على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع ان تتدفق من لأصل.

أسلوب القيمة المتوقعة

إستنتاج٤١ يقول البعض انه، من اجل اظهار الشكوك في التوقيت والمبالغ الملازمة للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بشكل أفضل فانه يجب استخدام التدفقات النقدية المتوقعة لتحديد القيمة المستعملة، ويأخذ اسلوب القيمة المتوقعة في الاعتبار كافة التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية بدلا من التدفقات النقدية المستقبلية المفردة الأكثر احتمالا.

مثال
تقدر منشأة انه يوجد سيناريوهان للتدفقات النقدية المستقبلية: امكانية اولى لتدفقات نقدية مستقبلية مقدارها ١٢٠ مع احتمال قدره ٤٠% وامكانية ثانية مقدارها ٨٠ مع احتمال قدرة ٦٠%.
التدفقات النقدية المستقبلية الأكثر احتمالا ستكون ٨٠ والتدفقات النقدية المتوقعة ستكون ٩٦ (٤٠%×١٢٠ + ٦٠%×٨٠).

إستنتاج٤٢ في معظم الحالات من المحتمل ان تعكس الميزانيات التقديرية/النبوءات التي هي اساس لتوقعات التدفقات النقدية تقديرا مفردا للتدفقات النقدية المستقبلية فقط، ولهذا السبب قـرر المجلس السماح بأسلوب القيمة المتوقعة ولكنه ليس مطلوبا.

التدفقات النقدية المستقبلية من الشهرة المولدة داخليا ومن التعاون مع الأصول الأخرى

إستنتاج٤٣ رفض المجلس اقتراحا بوجوب ان تظهر التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية فقط التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المتعلقة بالأصل الذي تم الاعتراف به مبدئيا (أو الجزء المتبقي من ذلك الأصل اذا تم استهلاك او بيع جزء منه)، وهدف هذا المتطلب هو تجنب ان ندخل ضمن قيمة الأصل المستعملة التدفقات النقدية الداخلة من الشهرة المولدة داخلياً أو من التعاون مع الأصول الأخرى، وهذا سيكون متفقا مع اقتراح المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ "*الأصول غير الملموسة*" لمنع الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل.*

إستنتاج٤٤ في العديد من الحالات لن يكون ممكنا من الناحية العملية التمييز بين التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الأصل المعترف به مبدئيا والتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الشهرة المولدة داخليا او التعديل على الأصل، وهذا صحيح بشكل خاص عندما يتم دمج منشآت الأعمال او عندما تتم زيادة قيمة أصل من خلال الصرف اللاحق، وتوصل المجلس الى ان الأهم هو التركيز على ما

* ينوي المجلس اعتماد معيار محاسبة دولي حول الأصول غير الملموسة في عام ١٩٩٨.

اذا كان المبلغ المسجل للأصل سيتم استرداده وليس على ما اذا كان الاسترداد ينجم بشكل جزئي من الشهرة المولدة داخليا.

إستنتاج٤٥ ان الاقتراح – بوجوب ان تعكس التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية فقط التدفقات النقدية الداخلة المتعلقة بالأصل الذي تم الاعتراف به مبدئيا– سيتعارض كذلك مع متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "بوجوب ان تعكس توقعات التدفقات النقدية افتراضات معقولة وقابلة للدعم وتمثل أفضل تقدير للادارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع المتبقي للأصل" (انظر الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦)، وعلى ذلك يتطلب المعيار وجوب تقدير التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية للأصل في حالته الراهنة، سواء كانت او لم تكن هذه التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الأصل الذي تم الاعتراف به مبدئيا او من ارتفاع قيمته او تعديله لاحقا.

مثال
قبل عدة سنين اشترت منشأة قائمة عملاء تحتوي على ١٠٠٠٠ عنوان اعترفت به على انه اصل غير ملموس، وتستعمل المنشأة هذه القائمة للتسويق المباشر لمنتجاتها، ومنذ الاعتراف المبدئي تم حذف حوالي ٢٠٠٠ عنوان من عناوين العملاء من القائمة واضافة ٣٠٠٠ عنوان جديد إليها، وتقوم المنشأة بتحديد القيمة المستعملة لقائمة العملاء.
بموجب الاقتراح (رفضه المجلس) بوجوب ان تظهر المنشأة فقط التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المتعلقة بالأصل الذي تم الاعتراف به مبدئيا فان المنشأة ستأخذ في الاعتبار فقط هذه التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المولدة من العناوين الباقية البالغ عددها ٨٠٠٠ (١٠٠٠٠ ناقصا ٢٠٠٠ عميل) من القائمة التي تم الحصول عليها.
بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تأخذ المنشأة في الاعتبار التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المولدة من قائمة العملاء في حالتها الراهنة أي من خلال كافة العملاء البالغ عددهم ١١٠٠٠ عميل (٨٠٠٠ بالاضافة الى ٣٠٠٠).

القيمة المستعملة مقدرة بعملة أجنبية (الفقرة ٥٤)

إستنتاج٤٦ استجابة للملاحظات من المشاركين في الاختبار الميداني تشمل الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشاداً بشأن حساب القيمة المستعملة للأصل الذي يولد تدفقات نقدية مستقبلية بعملة أجنبية. ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ان القيمة المستعملة بعملة أجنبية* تتم ترجمتها الى عملة التقرير باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج٤٧ اذا كانت عملة قابلة للتحويل بحرية وتتم المتاجرة بها في سوق نشط، فان السعر الفوري يعكس أفضل تقدير للسوق للأحداث المستقبلية التي ستؤثر على العملة. وعلى ذلك، فان التقدير الوحيد غير المتحيز المتوفر لسعر صرف أجنبي مستقبلي هو السعر الفوري الحالي، معدل بمقدار الفرق في المعدلات المستقبلية المتوقعة للتضخم العام في البلدين اللذين تنتمي لهما العملتان.

* تم استبدال مصطلح "عملة الإبلاغ" في معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*"، كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٣، بمصطلح "العملة التي تستخدم في البيئة التي تعمل فيها المنشأة".

إستنتاج٤٨ يتناول حساب القيمة المستعملة اثر التضخم العام حيث انه تم حسابه اما:

(أ) بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الناحية الاسمية (أي بما في ذلك أثر التضخم العام والتغيرات المحددة في الأسعار) وخصمها بسعر يشمل آثار التضخم العام؛ أو

(ب) بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الناحية الفعلية (أي باستثناء أثر التضخم العام ولكن بما في ذلك أثر التغيرات المحددة في الأسعار) وخصمها بسعر يستثني أثر التضخم العام.

إستنتاج٤٩ ان استخدام سعر آجل لترجمة القيمة المستعملة المعبر عنها بعملة أجنبية لن يكون مناسبا، ويعود ذلك الى أن السعر الآجل يعكس تعديل السوق للتفاوت في أسعار الفائدة، واستخدام هذا السعر ينجم عنه العد المزدوج للقيمة الزمنية للنقود (أولا في سعر الخصم ثم بعد ذلك في السعر الآجل).

إستنتاج٥٠ حتى وان لم تكن العملة قابلة للتحويل بحرية او لا تتم المتاجرة بها في سوق نشط – مع ما يترتب على ذلك من عدم امكانية افتراض ان سعر الصرف الفوري يعكس أفضل تقدير للسوق للأحداث المستقبلية التي ستؤثر على العملة – فان معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يدل على ان المنشأة تستعمل سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية لترجمة القيمة المستعملة المقدرة بعملة أجنبية، ويعود ذلك الى ان المجلس يعتقد ان من غير المحتمل ان تستطيع المنشأة اجراء تقدير موثوق به بشكل أفضل لأسعار الصرف المستقبلية من سعر الصرف الفوري الحالي.

إستنتاج٥١ ان أحد البدائل لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية في العملة التي تولد فيها هو تقديرها بعملة اخرى نيابة عنها وخصمها بسعر مناسب لهذه العملة الأخرى، وقد يكون هذا الحل أسهل وبشكل خاص حيث تولد التدفقات النقدية في عملة اقتصادا مفرط التضخم (في هذه الحالات يفضل البعض استعمال عملة صعبة كبديل) او بعملة غير عملة التقارير، على ان هذا الحل قد يكون مضللا اذا تغير سعر الصرف لأسباب عدا عن التغيرات في الفرق بين معدلات التضخم العام في البلدين اللذين تنتمي لها العملتان، اضافة الى ذلك هذا الحل لا يتفق مع الأسلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*" والتي لا تسمح اذا كانت عملة التقارير* هي عملة الاقتصاد المفرط، التضخم بالترجمة الى عملة صعبة كبديل لاعادة البيان حسب وحدة القياس السائدة في تاريخ الميزانية العمومية.

سعر الخصم (الفقرات ٥٥-٥٧ الملحق من١٥أ-٢١أ)

إستنتاج٥٢ هدف خصم التدفقات النقدية المستقبلية هو اظهار القيمة الزمنية للنقود والشكوك المرتبطة بهذه التدفقات النقدية:

(أ) الأصول التي تولد تدفقات نقدية بعد وقت قصير اكثر قيمة من الأصول التي تولد نفس التدفقات النقدية فيما بعد، وجميع العمليات الاقتصادية المتعلقة تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود، وتكلفة عدم استلام تدفق نقدي داخلي حتى تاريخ ما في المستقبل هي تكلفة الفرصة الضائعة التي يمكن قياسها بالأخذ في الاعتبار الدخل الذي فقد بسبب عدم استثمار تلك النقود

* تم استبدال مصطلح "عملة الإبلاغ" في معيار المحاسبة الدولي ٢١" *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*"، كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٣، بمصطلح "العملة التي تستخدم في البيئة التي تعمل فيها المنشأة".

للفترة، وتعطى القيمة الزمنية للنقود قبل اخذ المخاطرة في الاعتبار من خلال معدل العائد على استثمار خال من المخاطرة مثل السندات الحكومية لنفس المدة.

(ب) تتأثر قيمة التدفقات النقدية المستقبلية بالتغير (أي المخاطر) المرتبطة مع التدفقات النقدية. وعلى ذلك يجب ان تأخذ كافة العمليات الاقتصادية المتعلقة المخاطرة في الاعتبار.

إستنتاج٥٣ نتيجة لذلك قرر المجلس ما يلي:

(أ) رفض سعر الخصم المبني على القيمة التاريخية– أي السعر الساري المفعول الضمني عندما تم امتلاك الأصل، ويجب ان يكون التقدير اللاحق للمبلغ المسجل مبنيا على اسعار الفائدة السائدة لأن قرارات الادارة بشأن ما اذا كان سيتم الاحتفاظ بالأصل مبنية على الظروف الاقتصادية السائدة، والأسعار التاريخية لا تعكس الظروف الاقتصادية السائدة.

(ب) رفض سعر الخصم المبني على سعر خال من المخاطرة، الا اذا تم تعديل التدفقات النقدية المستقبلية لكافة المخاطر الخاصة بالأصل.

(ج) طلب وجوب ان يكون سعر الخصم سعرا يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل، وهذا السعر هو العائد الذي يطلبه المستثمرون لو كان عليهم اختيار استثمار يولد تدفقات نقدية ذات مبالغ وتوقيت ومخاطرة معادلة لتلك التي تتوقع المنشأة ان تحصل عليها من الأصل.

إستنتاج٥٤ من الناحية المبدئية يجب ان تكون القيمة المستعملة هي القياس الذي تستخدمه المنشأة المحدد حسب رأي المنشأة حول أفضل استخدام لذلك الأصل. ومن ناحية منطقية يجب ان يكون سعر الخصم بناء على التقدير الذاتي للمنشأة لكل من القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من الأصل. على ان المجلس يعتقد انه لا يمكن التحقق من هذا السعر بشكل موضوعي، ولذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب قيام المنشأة باجراء تقييمها للتدفقات النقدية المستقبلية الا ان سعر الخصم يجب ان يعكس الى الحد الممكن تقييم السوق للقيمة الزمنية للنقود. وبالمثل يجب ان يعكس سعر الخصم الزيادة التي يتطلبها السوق من التدفقات النقدية المستقبلية غير المؤكدة بناء على التوزيع الذي تقدره المنشأة.

إستنتاج٥٥ يعترف المجلس انه قلما يوجد سعر جار يحدده السوق للأصل الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ولذلك تستخدم المنشأة الأسعار الجارية التي يحددها السوق للأصول الأخرى (مماثلة الى أبعد حد للأصل الذي تتم مناقشته) كنقطة بداية وتقوم بتعديل هذه الأسعار لتعكس المخاطر المتعلقة بالأصل التي لم يتم بشأنها تعديل تقديرات التدفقات النقدية.

أدلة إضافية مضافة الى المعايير في نسخة ٢٠٠٤

العوامل المؤثرة على القيمة المستعملة (الفقرات ٣٠-٣٢)

إستنتاج٥٦ اقترحت مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦، في حين يشتمل المعيار المنقح، إرشادات إضافية لتوضيح ما يلي:

(أ) العناصر التي تنعكس في قيمة استخدام الأصل؛ و

(ب) أن بعض تلك العناصر (أي التوقعات حول الإختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وسعر تحمل الشكوك الكامنة في الأصل، والعوامل الأخرى التي قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من

الأصل) يمكن أن تنعكس إما كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو كتعـديلات علـى معدل الخصم.

وقرر المجلس ضم هذه الإرشادات الإضافية إلى مسودة العرض استجابة لعدد من الطلبات الواردة من هيئاته الفرعية لتوضيح المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الـدولي ٣٦ حـول قياس قيمة الإستخدام.

إستنتاج٥٧ وافق المجاوبون على مسودة العرض بشكل عام على المقترحات. واختلف أولئك الذين لم يوافقوا بشكل كبير في وجهات نظرهم، مناقشين أنه:

(أ) يجب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليسمح للمنشآت بقياس قيمة الإستخدام باستخدام طرق أخرى عدا خصم التدفقات النقدية المستقبلية.

(ب) عند قياس قيمة استخدام الأصل غير الملموس، يجب على المنشآت أن تعكس سـعر تحمـل الشكوك الكامنة في الأصل كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) من غير المنسجم مع تعريف قيمة الإستخدام أن يُعكس في ذلك القياس عوامـل أخـرى قـد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقـع المنـشأة أن تستمدها من الأصل – ويشير هذا العنصر إلى تسعير السوق للأصل بدلا من قيمـة المنـشأة التي تملك الأصل. ويجب أن تنعكس العوامل الأخرى في قيمة الإستخدام فقط إلى الحد الذي تؤثر فيه على التدفقات النقدية التي يمكن أن تحققها المنشأة من الأصل.

إستنتاج٥٨ أثناء دراسة البند (أ) أعلاه، لاحظ المجلس أن قياس المبلغ القابل للإسترداد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) ينبثق عن قرار لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي يفيد بأن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل يجب أن يعكس السلوك المحتمل للإدارة العقلانية، بدون أي أفضلية لتوقعات السوق للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل (أي القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع) على التقدير العقلاني الذي تقوم به المنشأة التي تسيطر على الأصل (قيمة الإستخدام) أو بالعكس (انظر الفقرة "إستنتاج ٢٣"). وأثناء وضع مسودة العرض وتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦، استنتج المجلس أنه من غير المناسب تعديل أساس القياس المتبع في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد حتى يدرس المجلس المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بهدف (أهداف) القياس المناسبة في المحاسبة. وزيادة على ذلك، لا يحول معيار المحاسبة الدولي ٣٦ دون استخدام أساليب التقييم الأخرى في تقدير القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. على سبيل المثال، تنص الفقرة ٢٧ من المعيار على أنه "إذا لم يكن هناك أي اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط للأصل، فإن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع تكون مبنية على أساس أفضل المعلومات المتوفرة لكي تعكس المبلغ الذي يمكن للمنشأة الحصول عليه، في تاريخ الميزانية العمومية، من التصرف بالأصل في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلعة والراغبة بعد اقتطاع تكاليف التصرف."

إستنتاج٥٩ أثناء دراسة البند (ب) أعلاه، لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ سمحت بأن تنعكس تعديلات المخاطر إما في التدفقات النقدية أو في معدل الخصم، بدون الإشارة الى أفضلية. ولا يرى المجلس أي مبرر لتعديل هذا المنهج ليقتضي استخدام التعديلات وفق المخاطر للشكوك كعامل في التدفقات النقدية، وخصوصا بالنظر إلى رغبة المجلس تجنب تعديل المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد إلى أن يدرس المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بالقياس في المحاسبة. إضافة إلى ذلك، قام المجلس كجزء من عمليته الإستشارية بزيارات ميدانية ونقاشات الطاولة المستديرة خلال فترة إبداء

الملاحظات على مسودة العرض*. وأشار العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية إلى أفضلية عكس تعديلات المخاطر هذه في معدل الخصم.

إستنتاج٦٠ أثناء دراسة البند (ج) أعلاه، لاحظ المجلس أن مقياس القيمة العادلة المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليس مقياسا "يخص المنشأة" فقط. بالرغم من أن التدفقات النقدية المستخدمة كنقطة انطلاق في الحساب تمثل التدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة (أي يتم إشتقاقها من آخر الميزانيات/ التنبؤات المالية التي أقرتها الإدارة وتمثل أفضل تقدير للإدارة يتعلق بمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستكون قائمة خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل)، إلا أنه يجب تحديد قيمتها الحالية باستخدام معدل خصم يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل. وتوضح الفقرة ٥٦ من المعيار (الفقرة ٤٩ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) أن "المعدل الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل هو العائد الذي قد يطلبه المستثمرون فيما لو اختاروا استثمارا يولد تدفقات نقدية ذات مبالغ وتوقيت ومجموعة مخاطر مرادفة لتلك التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل". وبعبارة أخرى، تعكس قيمة استخدام الأصل كيفية تسعير السوق للتدفقات النقدية التي تتوقع الإدارة أن تستمدها من الأصل.

إستنتاج٦١ لذلك، استنتج المجلس أنه:

(أ) من المنسجم مع مقياس قيمة الإستخدام المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تضمين في قائمة العناصر العوامل الأخرى التي يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من الأصل.

(ب) يجب أن تنعكس جميع العناصر المقترحة في مسودة العرض (والمدرجة في الفقرة ٣٠ من المعيار المنقح) في حساب قيمة استخدام الأصل.

التقديرات المستقبلية للتدفق النقدي (الفقرات ٣٣ و ٣٤،٤٤)

إستنتاج٦٢ اقترحت مسودة العرض أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة في قياس قيمة الإستخدام على أساس افتراضات معقولة ومدعومة تأخذ بعين الإعتبار كلا من التدفقات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة.

إستنتاج٦٣ لا يوافق العديد من المجاوبين على مسودة العرض على هذا الإقتراح، مناقشين أنه:

(أ) من الممكن أن تكون أسباب اختلاف تنبؤات التدفق النقدي السابقة عن التدفقات النقدية الفعلية غير ذات صلة بالتقديرات الحالية. على سبيل المثال، إذا كان هناك تغيير رئيسي في الإدارة، فإن القدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية قد تكون غير ذات صلة بالتقديرات الحالية. إضافة لذلك، فإن سجلا سيئا في التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة قد يكون نتيجة عوامل

* تم القيام بالزيارات الميدانية ما بين أوائل كانون الأول ٢٠٠٣ وأوائل نيسان ٢٠٠٣، وقد شارك فيها أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية في اجتماعات مع واحد وأربعين شركة في استراليا، وفرنسا، وألمانيا، واليابان، وجنوب أفريقيا، وسويسرا والمملكة المتحدة. وشارك أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجموعة من نقاشات الطاولة المستديرة مع المدققين، والمعدين، وواضعي معايير المحاسبة والمنظمين في كندا والولايات المتحدة بشأن مسائل التنفيذ التي تواجهها الشركات في أمريكا الشمالية خلال التطبيق الأول لبياني معايير المحاسبة المالية الأمريكية ١٤١ "*إندماج الأعمال*" و ١٤٢ "*الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى*"، والأقسام المقابلة من الدليل الكندي، التي تم إصدارها في حزيران ٢٠٠١.

خارجة عن سيطرة الإدارة (مثل أحداث ١١ أيلول ٢٠٠١)، أكثر منها دلالة على تحيز الإدارة.

(ب) من غير الواضح، عمليا، كيف يمكن أن تأخذ الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي بعين الإعتبار الفروقات السابقة بين تنبؤات الإدارة والتدفقات النقدية الفعلية.

(ج) لا ينسجم الإقتراح مع المتطلب الذي يقتضي بأن تستند تقديرات التدفق النقدي إلى آخر الميزانيات/التنبؤات المالية المصادق عليها من قبل الإدارة.

إستنتاج٦٤ لاحظ المجلس، كما ذكر، أنه كان يمكن للإقتراح أن يقتضي تعديل الإفتراضات التي تستند إليها تنبؤات التدفق النقدي للتدفقات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة. ووافق المجلس مع المجاوبين أنه من غير الواضح، عمليا، كيف يمكن تحقيق هذا الأمر، وأنه يمكن في بعض الظروف أن تكون التدفقات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة غير ذات صلة بوضع التنبؤات الحالية. غير أن المجلس حافظ على وجهة نظره ومفادها أنه يجب على الإدارة لدى وضع الإفتراضات التي تستند إليها تنبؤات التدفق النقدي أن تأخذ بعين الإعتبار، وتقوم عند الضرورة بعمل التعديلات اللازمة، الأداء السابق الفعلي للمنشأة أو التاريخ السابق للإدارة التي تبالغ أو تقلل بشكل منسجم من بيان تنبؤات التدفق النقدي.

إستنتاج٦٥ لذلك، قرر المجلس أن لا يتابع الإقتراح، وأن يشمل بدلا من ذلك في الفقرة ٣٤ من المعيار إرشادات توضح أن الإدارة:

(أ) يجب أن تُقيِّم معقولية الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفقات النقدية الحالية من خلال فحص أسباب الإختلافات بين تقديرات التدفقات النقدية الأسبقة والتدفقات النقدية الفعلية؛ و

(ب) يجب أن تضمن من أن الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفقات النقدية الحالية منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا ملائما.

إستنتاج٦٦ وعند صياغة المعيار بشكله النهائي، درس المجلس أيضا موضوعين تم تحديدهما من قبل المجاوبين على مسودة العرض وتمت إحالتهما الى المجلس من قبل لجنة تفسيرات إعداد التقارير المالية الدولية. ويرتبط كلا الموضوعين بتطبيق الفقرات ٢٧ (ب) و٣٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (حاليا الفقرات ٣٦ (ب) و ٤٤). ولم يقم المجلس بإعادة دراسة تلك الفقرات عند وضع مسودة العرض.

إستنتاج٦٧ اقتضت الفقرة ٢٧ (ب) أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام على آخر الميزانيات/التنبؤات المالية المقررة من قبل الإدارة. إلا أن الفقرة ٣٧ اقتضت أن يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل [أو وحدة توليد النقد] في ظروفها الحالية وأن يتم إستثناء التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من: (أ) إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد، أو (ب) النفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسن أو تعزز من الأصل [أو وحدة توليد النقد] بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلاً*.

إستنتاج٦٨ كان أول موضوع درسه المجلس مرتبطا بشراء وحدة توليد النقد عندما:

(أ) يكون السعر المدفوع مقابل الوحدة مبنيا على التقديرات التي تشمل إعادة هيكلة رئيسية يتوقع أن ينتج عنها ارتفاع كبير في صافي التدفقات النقدية الواردة المستمدة من الوحدة؛ و

(ب) ليس هناك سوق ملحوظ يمكن منه تقدير القيمة العادلة للوحدة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.

وعبر المجاوبون عن قلقهم بأنه إذا لم يتم عكس صافي التدفقات النقدية الواردة الناشئة من إعادة الهيكلة في قيمة استخدام الوحدة، فإنه ينتج عن مقارنة المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المسجل للوحدة المباشرة بعد الإستملاك قد ينتج عنها الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة.

إستنتاج٦٩ ووافق المجلس، في حين تكون جميع الأمور الأخرى متساوية، مع المجاوبين على أن قيمة استخدام الوحدة المشتراة حديثا، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، هي أقل من السعر المدفوع مقابل الوحدة إلى الحد الذي يشمل فيه السعر صافي منافع إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد. غير أن هذا لا يعني أن مقارنة المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مع مبلغها المسجل مباشرة بعد الإندماج بالشراء قد ينتج عنها الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة. ولاحظ المجلس ما يلي:

(أ) يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أنه قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى. ويعرف المعيار القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع على أنها "المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو وحدة توليد النقد في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلعة والراغبة، مطروحا منه تكاليف التصرف".

(ب) توفر الفقرات ٢٥-٢٧ من المعيار إرشادات حول تقدير القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. ووفقا لتلك الإرشادات، من المحتمل أن يكون أفضل دليل على قيمة الإستخدام مطروحا منها التكاليف حتى البيع الخاصة بوحدة مشتراة حديثا هو سعر على أساس تجاري دفعته المنشأة لشراء الوحدة، والذي تم تعديله لإستيعاب تكاليف التصرف وأي تغيرات في الظروف الإقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي تم فيه إجراء التقدير.

(ج) إذا كان سيتم تقدير القيمة العادلة للوحدة مطروحا منها التكاليف حتى البيع بطريقة أخرى، فإنها تعكس أيضا تقييم السوق لصافي المنافع المتوقعة التي تستطيع أي منشأة مشترية أن تستمدها من إعادة هيكلة الوحدة أو من النفقات الرأسمالية المستقبلية على الوحدة.

* تم تعديل المتطلب الذي يقضي باستثناء النفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسن أو تعزز من الأصل (أو وحدة توليد النقد) بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلا في عام ٢٠٠٣ كتعديل مترتب ناتج من تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات". وتقتضي الآن الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستثني تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المتوقع أن تنشأ من تحسن أو تعزيز أداء الأصل.

إستنتاج٧٠ وبناءاً عليه، وفي حين تكون جميع الأمور الأخرى متساوية، فإن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة يمكن أن يكون قيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، وليس قيمة استخدامها. وعليه، تنعكس صافي منافع إعادة الهيكلة في المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة، ويعني ذلك نشوء خسارة انخفاض القيمة فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه أية تكاليف تصرف مادية.

إستنتاج٧١ أقر المجلس أن معاملة القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالوحدة المشتراة حديثا على أنها مبلغها القابل للإسترداد لا ينسجم مع السبب الذي يؤكد على هدف قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة الاستخدام، "أيهما أعلى. ويقصد من قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة الإستخدام"، أيهما أعلى، عكس القرارات الإقتصادية التي يتم اتخاذها عند انخفاض قيمة الأصل. أيهما أفضل بيع الأصل أو المحافظة على استخدامه؟

إستنتاج٧٢ بالرغم من ذلك، استنتج المجلس أن:

(أ) تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليشمل في حسابات قيمة الإستخدام تكاليف ومنافع عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد هو بمثابة تغيير جوهري على مفهوم قيمة الإستخدام الذي تم تبنيه في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وذلك المفهوم هو "قيمة الإستخدام للأصل في ظروفه الحالية".

(ب) يجب أن لا يتم تعديل مفهوم قيمة الإستخدام في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من مشروع إندماج الأعمال، لكن يجب إعادة دراسته فقط عندما يدرس المجلس المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بأهداف القياس الملائمة في المحاسبة.

إستنتاج٧٣ في حين ارتبط الموضوع الثاني الذي درسه المجلس بما اقترحه بعض المجاوبين على أنه يشكل تعارضا بين المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٧(ب) و ٣٧ من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (حاليا الفقرتان ٣٣(ب) و ٤٤). اقتضت الفقرة ٢٧(ب) أن تستند قيمة الإستخدام إلى آخر التنبؤات التي تصادق عليها الإدارة – التي من المرجح أن تعكس نوايا الإدارة فيما يتعلق بعمليات إعادة الهيكلة المستقبلية والنفقات الرأسمالية المستقبلية – في حين اقتضت الفقرة ٣٧ أن تستثني قيمة الإستخدام آثار إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد والنفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسن أو تعزز من الأصل بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلا[*].

إستنتاج٧٤ استنتج المجلس أنه من الواضح من أساس الإستنتاجات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه كان بنية لجنة معايير المحاسبة الدولية محاسبة قيمة الإستخدام باستخدام تقديرات التدفقات النقدية الواردة المستقبلية للأصل في ظروفه الحالية. ومع ذلك إتفق المجلس مع بعض المجاوبين على أن المتطلب الذي يقتضي بأن تستند قيمة الإستخدام إلى آخر التنبؤات التي تقرها الإدارة لا ينسجم مع الفقرة ٣٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عندما تشمل تلك التنبؤات إما عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد أو التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتحسين أو تعزيز أداء الأصل.

---

[*] تم تعديل المتطلب الذي يقضي باستثناء النفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسن أو تعزز من الأصل (أو وحدة توليد النقد) بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلا في عام ٢٠٠٣ كتعديل مترتب ناتج من تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات". وتقتضي الآن الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستثني تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المتوقع أن تنشأ من تحسن أو تعزيز أداء الأصل.

إستنتاج٧٥ لذلك، قرر المجلس أن يوضح، ما يُعرف الآن بالفقرة ٣٣(ب) من المعيار المنقح، وجوب أن تستند تقديرات التدفق النقدي إلى آخر الميزانيات/ التنبؤات المالية التي أقرتها الإدارة، لكن يجب أن تستثني التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المقدرة التي من المتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية أو من تحسين أو تعزيز أداء الأصل. وقرر المجلس أيضا توضيح انه عندما تشتمل وحدة توليد النقد على أصول ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة (أو، على نحو مماثل، عندما يتألف الأصل من عناصر ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة)، يعتبر استبدال الأصول (العناصر) ذات الأعمار القصيرة جزءا من الخدمة اليومية للوحدة (الأصل) عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة (الأصل).

استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة المستعملة (الفقرات أ١-أ١٤)

إستنتاج٧٦ اقترحت مسودة العرض إرشادات تطبيق إضافية حول استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس قيمة الإستخدام. وقرر المجلس شمل هذه الإرشادات الإضافية في مسودة العرض استجابة لطلبات توضيح المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول قياس قيمة الإستخدام.

إستنتاج٧٧ وقد دعم المجاوبون على مسودة العرض بشكل عام الإرشادات الإضافية. وأولئك الذين لم يختلفوا في أرائهم اقترحوا:

(أ) أن تحديد الإرشادات بملحق مختصر في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو غير كاف.

(ب) بالرغم من كون الإرشادات مفيدة، إلا أنها تضعف من الهدف الرئيسي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، المتمثل في وضع مبادئ محاسبية لاختبار انخفاض قيمة الأصول. لذلك، يجب حذف الإرشادات من المعيار.

(ج) يجب أن يطلب من المنشآت أن تستخدم منهج التدفقات النقدية المتوقعة لقياس قيمة الإستخدام.

(د) لا ينسجم منهج التدفقات النقدية المتوقعة مع كيفية تسعير المعاملات من قبل الإدارة ويجب منعه.

إستنتاج٧٨ أثناء دراسة البندين (أ) و (ب) أعلاه، لاحظ المجلس أن المجاوبين الذين أبدوا ملاحظاتهم حول الإرشادات الإضافية يوافقون عموما على أنها مفيدة وكافية.

إستنتاج٧٩ أثناء دراسة البندين (ج) و(د) أعلاه، لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لم تقتضي حساب قيمة الإستخدام من خلال استعمال منهج التدفقات النقدية المتوقعة، كما لم تمنع ذلك المنهج. ولا يرى المجلس أي مبرر لإقتضاء أو منع استخدام منهج التدفقات النقدية المتوقعة، وخصوصا بالنظر إلى رغبته تجنب تعديل المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد إلى أن يدرس مسائل القياس الأوسع نطاقا في المحاسبة. بالإضافة الى ذلك، وفيما يتعلق بالبند (د)، قال بعض المشاركين في الزيارات الميدانية أنهم يقومون بشكل روتيني بتحليلات الحساسية والتحليلات الإحصائية كأساس لاستخدام منهج القيمة المتوقعة في وضع الميزانيات/التنبؤات واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

إستنتاج٨٠ لذلك، قرر المجلس أن يضم في المعيار المنقح إرشادات التطبيق بشأن استخدام أساليب القيمة الحالية التي تم إقتراحها في مسودة العرض.

ضرائب الدخل

اعتبار التدفقات النقدية المستقبلية للضريبة

إستنتاج٨١ قد تؤثر التدفقات النقدية المستقبلية لضريبة الدخل على المبلغ القابل للاسترداد. ومن المناسب تحليل التدفقات النقدية المستقبلية للضريبة الى مكونين اثنين:

(أ) التدفقات النقدية المستقبلية للضريبة التي ستنجم من أي فرق بين القاعدة الضريبية لاصل (المبلغ الذي يعزى اليها للأغراض الضريبية) ومبلغه المسجل، بعد الاعتراف بأية خسارة في انخفاض القيمة. ويصف معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*" هذه الفروقات على أنها "فروقات مؤقتة".

(ب) التدفقات النقدية المستقبلية للضريبة التي ستنجم إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لمبلغه القابل للاسترداد.

إستنتاج٨٢ بالنسبة لمعظم الأصول، تعترف المنشأة بالنتائج الضريبية للفروقات المؤقتة على أنها إلتزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢. ولذلك من أجل تجنب العد المزدوج فان النتائج الضريبية المستقبلية لهذه الفروقات المؤقتة-الجزء المكون الأول المشار اليه في الفقرة إستنتاج٨١- لا تؤخذ في الاعتبار عند تحديد المبلغ القابل للاسترداد (انظر مزيدا من النقاش في الفقرات إستنتاج٨٦-إستنتاج ٨٩).

إستنتاج٨٣ القاعدة الضريبية لأصل عند الاعتراف المبدئي عادة مساوية لتكلفتها. وعلى ذلك، يعكس صافي سعر البيع* ضمنيا تقييم المشاركين في السوق للتدفقات النقدية المستقبلية للضريبة التي ستنجم لو كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لمبلغه القابل للاسترداد. وعلى ذلك، لا يطلب اجراء تعديل على صافي سعر البيع لاظهار الجزء المكون الثاني المشار اليه في الفقرة إستنتاج٨١.

إستنتاج٨٤ من الناحية المبدئية، يجب أن تشمل القيمة المستعملة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للضريبة التي ستنجم لو كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لقيمته المستعملة-الجزء المكون الثاني المشار اليه في الفقرة إستنتاج ٨١. وبالرغم من ذلك قد يكون من الصعب تقدير أثر ذلك الجزء المكون. ويعود ذلك الى ما يلي:

(أ) لتجنب العد المزدوج من الضروري استبعاد أثر الفروقات المؤقتة؛ و

(ب) تدعو الحاجة الى تحديد القيمة المستعملة باجراء حساب مكرر ومن الممكن أن يكون معقدا بحيث تعكس القيمة المستعملة ذاتها قاعدة ضريبية مساوية لتلك القيمة المستعملة.

لهذه الأسباب قرر المجلس الطلب من المنشأة تحديد القيمة المستعملة باستخدام تدفقات نقدية لما قبل الضريبة ومن ثم سعر خصم لما قبل الضريبة.

تحديد سعر خصم لما قبل الضريبة

إستنتاج٨٥ من الناحية النظرية، يجب أن يعكس خصم التدفقات النقدية لما بعد الضريبة بسعر خصم لما بعد الضريبة وخصم التدفقات النقدية لما قبل الضريبة بسعر خصم لما قبل الضريبة نفس النتيجة، ما دام سعر الخصم لما قبل الضريبة هو سعر الخصم لما بعد الضريبة معدل لاظهار المبلغ والتوقيت المحددين للتدفقات النقدية المستقبلية للضريبة. وسعر الخصم لما قبل الضريبة ليس دائما هو سعر الخصم لما بعد الضريبة مزادا بمعدل ضريبة موحد.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

مثال

يوضح هذا المثال حقيقة أن سعر الخصم لما بعد الضريبة المزاد بمعدل ضريبة موحد ليس دائما سعر خصم مناسب لما قبل الضريبة.

في نهاية عام ٢٠×٠ بلغت القيمة المسجلة لأصل ١٧٥٧ وعمره النافع المتبقي ٥ سنوات، والقاعدة الضريبية في عام ٢٠×٠ هي تكلفة الأصل، والتكلفة قابلة للخصم بشكل كامل في نهاية عام ٢٠×١، ومعدل الضريبة ٢٠%، ويمكن تحديد سعر الخصم للأصل فقط على أساس ما بعد الضريبة ويقدر بمقدار ١٠%، وفي نهاية عام ٢٠×٠ بلغت توقعات التدفقات النقدية المحددة على أساس ما قبل الضريبة كما يلي:

	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	٢٠×٤	٢٠×٥
(١) التدفقات النقدية لما قبل الضريبة	٨٠٠	٦٠٠	٥٠٠	٢٠٠	١٠٠

القيمة المستعملة محددة باستخدام تدفقات نقدية لما بعد الضريبة وسعر خصم لما بعد الضريبة

نهاية عام ٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	٢٠×٤	٢٠×٥
(٢)خصم تكلفة الأصل	(١٧٥٧)	–	–	–	–
(٣)التدفقات النقدية للضريبة [(١)-(٢)*٢٠%]	(١٩١)	١٢٠	١٠٠	٤٠	٢٠
(٤)التدفقات النقدية لما بعد الضريبة [(١)-(٣)]	٩٩١	٤٨٠	٤٠٠	١٦٠	٨٠
(٥)التدفقات النقدية لما بعد الضريبة مخصومة بسعر ١٠%	٩٠١	٣٩٦	٣٠١	١٠٩	٥٠
القيمة المستعملة [مجموع البند رقم (٥)] =					١٧٥٧

القيمة المستعملة محددة باستخدام تدفقات نقدية لما قبل الضريبة وسعر خصم لما قبل الضريبة (محدد بزيادة سعر الخصم لما بعد الضريبة)

سعر الخصم لما قبل الضريبة (مزاد) [١٠% (١٠٠%-٢٠%)]

نهاية عام ٢٠×٠	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	٢٠×٤	٢٠×٥
(٦)التدفقات النقدية لما قبل الضريبة مخصومة بسعر ١٢،٥%	٧١١	٤٧٥	٣٥١	١٢٥	٥٥
القيمة المستعلمة [مجموع البند رقم (٦)]=					١٧١٧

تحديد سعر الخصم "الحقيقي" لما قبل الضريبة

يتبع الصفحة السابقة

مثال

تحديد سعر الخصم لما قبل الضريبة "الحقيقي"

يمكن تحديد سعر الخصم لما قبل الضريبة باجراء حساب متكرر بحيث أن القيمة المستعملة المحددة باستخدام تدفقات نقدية لما قبل الضريبة وسعر خصم لما قبل الضريبة تساوي القيمة المستعملة المحددة باستخدام تدفقات نقدية لما بعد الضريبة وسعر خصم لما بعد الضريبة، وفي هذا المثال سعر الخصم لما قبل الضريبة هو ١١,٢%.

نهاية عام ٢٠x٠	٢٠x١	٢٠x٢	٢٠x٣	٢٠x٤	٢٠x٥
(٧) التدفقات النقدية لما قبل الضريبة مخصومة بسعر ١١,٢%	٧١٨	٤٨٥	٣٦٤	١٣١	٥٩
القيمة المستعملة [مجموع البند (٧)]=					١٧٥٧

يختلف سعر الخصم لما قبل الضريبة "الحقيقي" عن سعر الخصم لما بعد الضريبة الذي تمت تعليته بمقدار معدل الضريبة الموحد، الذي يعتمد على معدل الضريبة وسعر الخصم لما بعد الضريبة وتوقيت التدفقات النقدية الضريبية المستقبلية والعمر النافع للأصل. ليست تلك القاعدة الضريبية للأصل في هذا المثال وضعت مساوية لتكلفتها في نهاية عام ٢٠x٠، وعلى ذلك لا توجد ضريبة مؤجلة لأخذها في الاعتبار في الميزانية العمومية.

التفاعل مع معيار المحاسبة الدولي ١٢

إستنتاج٨٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب أن يكون المبلغ القابل للاسترداد مبنيا على حسابات القيمة الحالية، بينما بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ يحدد المشروع الأصول والإلتزامات المؤجلة للضريبة بمقارنة المبلغ المسجل لأصل (بقيمته الحالية إذا كان المبلغ المسجل مبنيا على المبلغ القابل للاسترداد مع قاعدته الضريبية (مبلغ غير مخصوم).

إستنتاج٨٧ ان أحد الطرق لحل هذا الخلاف هذا هو قياس الأصول والإلتزامات المؤجلة للضريبة على أساس مخصوم. وعند تطوير النسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٢ (اعتمد عام ١٩٩٦)، لم يكن يوجد دعم كاف لطلب وجوب قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة على أساس مخصوم. ويعتقد المجلس أنه لا يوجد اجماع بعد على دعم هذا التغيير في الممارسة الحالية. ولذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تقوم المنشأة بقياس الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة باستخدام المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج٨٨ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ للمنشأة بالاعتراف بأصول والتزامات ضريبة مؤجلة معينة. وفي هذه الحالات، يعتقد البعض أنه يجب تعديل القيمة المستعملة لأصل، أو وحدة توليد نقد، لاظهار النتائج الضريبية لاسترداد قيمتها المستعملة قبل الضريبة. فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الضريبة ٢٥%، فانه يجب على المنشأة استلام تدفقات نقدية لما قبل الضريبة ذات قيمة حالية مقدارها ٤٠٠ من أجل استرداد مبلغ مسجل مقداره ٣٠٠.

إستنتاج٨٩ يعترف المجلس بالمزايا النظرية لهذه التعديلات الا أنه يعتقد أنها ستضيف تعقيدا ليس ضروريا، وعلى ذلك فان معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يتطلب ولا يسمح بهذه التعديلات.

ملاحظات المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوبين على مسودة العرض في كانون الأول ٢٠٠٢

إستنتاج٩٠ درس المجلس، في تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦، المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والذي يقتضي ما يلي:

(أ) استثناء مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل من تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام؛ و

(ب) أن يكون معدل الخصم المستعمل لقياس قيمة الإستخدام هو معدل قبل الضريبة يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل التي لم يتم وفقها تعديل تقديرات التدفق النقدي المستقبلي.

إستنتاج٩١ لم يقم المجلس بدراسة هذه المتطلبات عند وضع مسودة العرض. إلا أن بعض المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوبين على مسودة العرض صرحوا بأن استخدام التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم قبل الضريبة هو بمثابة قضية تنفيذ هامة بالنسبة للمنشآت. هذا لأن أنظمة المحاسبة والأنظمة الإستراتيجية لاتخاذ القرارات في المنشأة هي متكاملة تماما على نحو نموذجي وتستخدم التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم بعد الضريبة للوصول إلى مقاييس القيمة الحالية.

إستنتاج٩٢ أثناء دراسة هذا الموضوع، لاحظ المجلس أن تعريف قيمة الإستخدام في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والمتطلبات ذات العلاقة حول قياس قيمة الإستخدام لم تكون دقيقة بشكل كاف لتعطي إجابة محددة على سؤال ما هي الخاصية الضريبية التي يجب أن تعكسها المنشأة في قيمة الإستخدام. على سبيل المثال، بالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حدد خصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة – حيث يكون معدل الخصم قبل الضريبة هو معدل الخصم بعد الضريبة المعدل ليعكس المبلغ والتوقيت المحدد للتدفقات النقدية الضريبية المستقبلية – إلا أنه لم يحدد الآثار الضريبية التي يجب شملها في المعدل قبل الضريبة. ويمكن أن تحتدم النقاشات حول المناهج المختلفة.

إستنتاج٩٣ قرر المجلس أن أي قرار بتعديل المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي بخصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة يجب اتخاذه فقط بعد أن يبت المجلس في مسألة تحديد الخاصية الضريبية التي يجب أن تنعكس في قيمة الإستخدام. وقرر المجلس أنه لا يجب أن يحاول حل هذه المسألة الأخيرة كجزء من مشروع إندماج الأعمال – إذ يجب إتخاذ القرارات حول معاملة الضريبة في حسابات قيمة الإستخدام فقط كجزء من مشروعه حول القياس. لذلك، استنتج المجلس أنه لا يجب تعديل متطلب استخدام التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم قبل الضريبة عند قياس قيمة الإستخدام كجزء من التنقيح الحالي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

إستنتاج٩٤ غير أن المجلس لاحظ، فيما يخص المفاهيم، أن خصم التدفقات النقدية بعد الضريبة بمعدل خصم بعد الضريبة وخصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة يجب أن يتأتى عنهما نفس النتيجة، طالما كان معدل الخصم قبل الضريبة هو معدل الخصم بعد الضريبة المعدل ليعكس المبلغ والتوقيت المحدد للتدفقات النقدية الضريبية المستقبلية. إن معدل الخصم قبل الضريبة هو عموما ليس معدل الخصم بعد الضريبة المجموع من خلال معدل موحد للضريبة.

الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة (الفقرات ٥٨ -٦٤)

إستنتاج٩٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد لأصل أقل من مبلغه المسجل. وقد أخذ المجلس في الاعتبار مختلف المقاييس للاعتراف بخسارة الانخفاض في البيانات المالية:

(أ) الاعتراف إذا اعتبرت خسارة الانخفاض دائمة ("مقياس دائم")؛

(ب) الاعتراف إذا اعتبر أن من المحتمل أن الأصل انخفضت قيمته، أي إذا كان من المحتمل أن المنشأة لن تسترد المبلغ المسجل للأصل ("مقياس الاحتمال")؛ و

(ج) الاعتراف الفوري عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد أقل من المبلغ المسجل ("المقياس الاقتصادي").

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بناء على المقياس "الدائم"

إستنتاج٩٦ يدعم مؤيدوا المقياس "الدائم" رأيهم بما يلي:

(أ) يتجنب هذا المقياس الاعتراف بالانخفاضات المؤقتة في المبلغ المسجل لأصل.

(ب) يشير الاعتراف بخسارة الانخفاض الى العمليات المستقبلية؛ وهي مخالفة لنظام التكلفة التاريخية لمحاسبة الأحداث المستقبلية. كذلك، سيعكس الاستهلاك (الاطفاء) هذه الخسائر المستقبلية على مدى العمر النافع المتبقي المتوقع للأصل.

دعم هذا الرأي فقط عدد قليل من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ "*انخفاض قيمة الأصول*".

إستنتاج٩٧ قرر المجلس رفض المقياس "الدائم" بسبب ما يلي:

(أ) من الصعب تحديد ما إذا كانت خسارة الانخفاض دائمة. وهناك مخاطرة بأنه، عند استعمال هذا المقياس قد يتأخر الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة.

(ب) هذا المقياس لا يتفق مع المفهوم الأساسي ان الأصل هو مورد يولد منافع اقتصادية مستقبلية. ولا يمكن لمحاسبة الاستحقاق على أساس التكلفة أن تعكس الأحداث دون الاشارة الى التوقعات المستقبلية. واذا وقعت الأحداث التي أدت الى انخفاض في المبلغ القابل للاسترداد بالفعل فانه يجب تخفيض المبلغ المسجل تبعا لذلك.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بناء على المقياس "الاحتمال"

إستنتاج٩٨ يقول البعض أنه يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض فقط إذا اعتبر أنه من المحتمل أن المبلغ المسجل لأصل لا يمكن استرجاعه بكامله. ومؤيدوا مقياس "الاحتمال" مقسمون بين:

(أ) أولئك الذين يؤيدون استخدام حافز للاعتراف بناء على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية (غير مخصومة وبدون تخصيص لتكاليف الفائدة) كاسلوب عملي لتنفيذ مقياس "الاحتمال"؛ و

(ب) أولئك الذين يؤيدون اظهار المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤) *البنود الطارئة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية* *.

مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة (بدون تكاليف الفائدة)

إستنتاج٩٩ يستخدم بعض واضعي المعايير الوطنية مقياس "الاحتمال" كأساس للاعتراف بخسارة انخفاض، ويتطلبون كاسلوب عملي لتطبيق ذلك المقياس وجوب الاعتراف بخسارة الانخفاض فقط إذا كان مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية من أصل (غير مخصوم وبدون تخصيص تكاليف الفائدة) أقل من المبلغ المسجل للأصل، وخسارة انخفاض القيمة عندما يتم الاعتراف بها تقاس على أنها الفرق بين المبلغ المسجل للأصل ومبلغه القابل للاسترداد مقاس بمقدار القيمة العادلة (بناء على الأسعار المدرجة في السوق، أو إذا لم توجد اسعار مدرجة في السوق بناء على الأسعار المقدرة لأصول مشابهة ونتائج أساليب التقييم مثل مبلغ التدفقات النقدية المخصومة الى قيمتها الحالية ونماذج تسعير الخيارات وتسعير المنظومة ونماذج فرق الخيارات المعدلة والتحليل الرئيسي).

إستنتاج١٠٠ ان أحد خصائص هذا الاسلوب هو أن اسس الاعتراف بخسارة الانخفاض وقياسها مختلفة. فعلى سبيل المثال، حتى ولو كانت القيمة العادلة لأصل أقل من مبلغه المسجل، فانه لا يتم الاعتراف بخسارة انخفاض إذا كان مبلغ التدفقات النقدية غير المخصومة (بدون تخصيص تكاليف الفائدة) أكبر من المبلغ المسجل للأصل. وقد يحدث هذا، وبشكل خاص إذا كان للأصل عمر نافع طويل.

إستنتاج١٠١ يقول اولئك الذين يؤيدون استخدام مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة (بدون تخصيص تكاليف الفائدة) كحافز للاعتراف ما يلي:

(أ) ان استخدام حافز للاعتراف بناء على المبالغ غير المخصومة يتفق مع اطار التكلفة التاريخية.

(ب) يتجنب الاعتراف بخسائر الانخفاض المؤقتة وخلق ايرادات من المحتمل أنها متقلبة وقد تضلل مستخدمي البيانات المالية.

(ج) من الصعب اثبات صحة صافي سعر البيع[†] والقيمة المستعملة ومن الصعب تقدير سعر للتصرف في الأصل أو سعر خصم مناسب.

(د) انه مستوى أعلى للاعتراف بخسائر الانخفاض، ويجب أن يكون من السهل نسبيا التوصل الى ان مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة سيساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل بدون تحمل تكلفة تخصيص تدفقات نقدية متوقعة لفترات مستقبلية محددة.

يدعم هذا الرأي أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ "*انخفاض قيمة الأصول*".

إستنتاج١٠٢ أخذ المجلس الحجج المبينة أعلاه في الاعتبار، الا ان رفض هذا الأسلوب بسبب ما يلي:

(أ) عندما تحدد منشأة متعلقة ان أصلا قد تنخفض قيمته فانها تتخذ قرارا بالاستثمار. وعلى ذلك، من المناسب أخذ القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالاصل في الاعتبار عند تحديد ما ذا كان الاصل قد انخفضت قيمته. وهذا صحيح بشكل خاص إذا كان للأصل عمر طويل نافع.

---

* تم استبدال المتطلبات المتعلقة بالبنود الطارئة في نسخة عام ١٩٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٠ في العام ١٩٩٨ بالمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*".

† في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح " القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

(ب) لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ان تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل [للاسترداد] لكل اصل كل سنة ولكن فقط إذا كانت هناك دلالة على أن الأصل قد تنخفض قيمته ماديا، والأصل الذي يتم استهلاكه (اطفاؤه) باسلوب مناسب من غير المحتمل أن تنخفض قيمته ماديا الا إذا تسببت احداث أو تغيرات في الظروف في حدوث انخفاض مفاجيء في تقدير المبلغ القابل للاسترداد.

(ج) تم ادخال عوامل الاحتمال في تحديد القيمة المستعملة، وتوقع التدفقات النقدية المستقبلية وطلب وجوب ان يكون المبلغ القابل للاسترداد مساو لصافي البيع او القيمة المستعملة أيهما أعلى.

(د) إذا حدث تغير سلبي في الافتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للاسترداد فانه سيكون من الأفضل بالنسبة للمستخدمين إذا تم اعلامهم بهذا التغير في الافتراضات في الوقت المناسب.

مقياس الاحتمال بناء على معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)

إستنتاج١٠٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٠ وجوب الاعتراف "بمبلغ خسارة الانخفاض على انها مصروف ومطلوب في الحالات التالية:

(أ) إذا كان من المحتمل ان الأحداث المستقبلية ستؤكد انه، بعد الأخذ في الاعتبار أي استرداد محتمل تم انخفاض قيمة أصل أو تحمل إلتزام في تاريخ الميزانية العمومية؛ و

(ب) إذا أمكن اجراء تقدير معقول لمبلغ الخسارة الناجمة.

إستنتاج١٠٤ رفض المجلس الرأي القائل بوجوب الاعتراف في خسارة الانخفاض بناء على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٠ بسبب ما يلي:

(أ) المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٠ ليست مفصلة بشكل كاف، وتجعل من الصعب تطبيق مقياس "الاحتمال".

(ب) هذه المتطلبات ستدخل احتمالا آخر غير ضروري. وفي الحقيقة كما ذكر أعلاه فقد تم ادخال عوامل الاحتمال في تقديرات القيمة المستعملة وفي طلب وجوب أن يكون المبلغ القابل للاسترداد مساو لصافي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.

الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على المقياس "الإقتصادي"

إستنتاج١٠٥ يعتمد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على "مقياس اقتصادي" للاعتراف بخسارة الانخفاض__أي يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل للاسترداد لأصل أقل من قيمته المسجلة، وقد استخدم هذا المقياس في العديد من معايير المحاسبة الدولية قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مثل معيار المحاسبة الدولي ٩ "*تكاليف البحث والتطوير*" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢- "*إندماج الأعمال*" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*".

إستنتاج١٠٦ يعتبر المجلس أن المقياس "الاقتصادي" هو أفضل مقياس لاعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها المنشأة ككل. وعند تقدير القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالاصل في تحديد ما إذا كان الأصل قد انخفضت قيمته، فان العوامل مثل احتمالية أو دوام خسارة الانخفاض يتم تصنيفها في القياس.

إستنتاج١٠٧ أيد معظم المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥ "*انخفاض قيمة الأصول*" رأي المجلس بوجوب الاعتراف بخسارة الانخفاض بناء على "المقياس الاقتصادي".

الأصول المعاد تقييمها: الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الدخل مقابل الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

إستنتاج١٠٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب الاعتراف بأصل اعيد تقييمه على أنه مصروف في بيان الدخل في الحال، فيما عدا أنه يجب الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية الى المدى الذي تعكس فيه اعادة تقييم سابقه لنفس الأصل.

إستنتاج١٠٩ يقول البعض ان عند وجود انخفاض واضح في طاقة الخدمة (مثال ذلك تلف مادي) لأصل اعيد تقييمه، فانه يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض في بيان الدخل.

إستنتاج١١٠ يقول البعض الآخر ان يجب دائما الاعتراف بخسارة الانخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل، ومنطق هذه الحجة هو أن خسارة الانخفاض تنشأ فقط حيث يوجد انخفاض في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي تشكل جزءا من الأنشطة التشغيلية للعمل. وفي الحقيقة وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، سواء اعيد تقييم الأصل أم لا يتم دائما الاعتراف بمبلغ الاستهلاك في بيان الدخل. ويتساءل مؤيدوا هذا الرأي لماذا يجب ان تكون معاملة خسارة الانخفاض مختلفة عما هي بالنسبة للاستهلاك .

إستنتاج١١١ يعتقد المجلس أنه من الصعب تحديد ما إذا كانت خسارة الانخفاض هي اعادة تقييم نحو الأقل أو انخفاض في طاقة الخدمة. وعلى ذلك، قرر المجلس الابقاء على المعاملة المستخدمة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، ومعاملة خسارة الانخفاض لأصل اعيد تقييمه على أنها انخفاض في اعادة التقييم (وبالمثل، عكس خسارة الانخفاض على أنها زيادة لاحقة في اعادة التقييم).

إستنتاج١١٢ بالنسبة لأصل اعيد تقييمه يعتبر التمييز بين "خسارة انخفاض" ("عكس خسارة انخفاض") و "انخفاض آخر في اعادة التقييم" (زيادة في اعادة التقييم") هام لاغراض الافصاح، واذا تم الاعتراف بخسارة انخفاض مادية للمنشأة ككل او عكسها فان معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يتطلب مزيدا من المعلومات حول كيفية قياس هذه الخسارة في الانخفاض أكثر مما هي مطلوبة للاعتراف باعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

وحدات توليد النقد (الفقرات ٦٦-٧٣)

إستنتاج١١٣ يؤيد البعض مبدأ تحديد المبلغ القابل للاسترداد على أساس الاصل الفردي فقط، وقد عبر عن هذا الرأي بعض المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥، وهم يدعمون رأيهم بما يلي:

(أ) سيكون من الصعب تحديد وحدات توليد النقد عند مستوى عدا عن العمل ككل، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف أبدا بخسائر الانخفاض للأصول الفردية؛ و

(ب) يجب أن يكون ممكنا الاعتراف بخسارة الانخفاض، بغض النظر عما إذا كان الاصل يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة عن التدفقات النقدية للأصول الاخرى أو مجموعات الأصول التي أصبح استعمالها ضئيلا جدا أو قديمة، الا أنها لا زالت مستعملة

إستنتاج١١٤ يعترف المجلس بأن تحديد الحد الأدنى للتدفقات النقدية الداخلة المستقلة لمجموعة من الأصول يعتمد على الحكم الشخصي. على أن المجلس يعتقد ان مفهوم وحدات توليد النقد هو أمر واقعي: الأصول تعمل معا لتوليد تدفقات نقدية.

إستنتاج١١٥ استجابة لطلب من المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشادات وأمثلة اضافية لتحديد وحدات توليد النقد ولتحديد المبلغ المسجل لوحدات توليد النقد، ويؤكد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على انه يجب تحديد وحدات توليد النقد لأقل مستوى ممكن لمجموعة الأصول.

تسعير النقل الداخلي (الفقرة ٧٠)

إستنتاج١١٦ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه في حالة وجود سوق نشط للإنتاج المتأتي من الأصل أو مجموعة من الأصول:

(أ) يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد، حتى إذا كان بعض أو كامل الإنتاج يتم إستخدامه داخليا؛ و

(ب) يجب استخدام أفضل تقدير من قبل الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير:

(١) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المتعلقة بالإستخدام الداخلي للإنتاج عند تحديد قيمة استخدام وحدة توليد النقد هذه؛ و

(٢) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المتعلقة بالإستخدام الداخلي للإنتاج عند تحديد قيمة استخدام وحدات توليد النقد الأخرى في المنشأة.

إستنتاج١١٧ تم نقل المتطلب الوارد في البند (أ) أعلاه إلى المعيار المنقح. غير أن بعض المجاوبين على مسودة العرض طلب إرشادات إضافية لتوضيح دور تسعير النقل الداخلي مقابل الأسعار في معاملة على أساس تجاري عند وضع تنبؤات التدفق النقدي. وقرر المجلس أن يتناول هذا الموضوع من خلال تعديل المتطلب الوارد في البند (ب) أعلاه ليتعامل بشكل أوسع مع وحدات توليد النقد التي تتأثر تدفقاتها النقدية بتسعير النقل الداخلي، بدلا من وحدات توليد النقد التي يمكن بيع إنتاجها المستهلك داخليا في سوق نشط.

إستنتاج١١٨ لذلك، يوضح المعيار أنه إذا تأثرت التدفقات النقدية الواردة التي يولدها أي أصل أو وحدة توليد نقد بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير من قبل الإدارة للأسعار المستقبلية يمكن تحقيقه في المعاملات على أساس تجاري في تقدير:

(أ) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(ب) التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصول الأخرى أو وحدات توليد النقد المتأثرة بتسعير النقل الداخلي.

اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

إستنتاج١١٩ استنتج المجلس، كجزء من المرحلة الأولى من مشروع إندماج الأعمال الخاص به، ما يلي:

(أ) يجب أن يعتبر الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل العوامل ذات العلاقة (مثل القانونية والتنظيمية والتعاقدية والتنافسية والإقتصادية)، حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة؛ و

(ب) لا يجب اطفاء البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد، لكن يجب اختبار انخفاض قيمته بشكل منتظم.

ويتضمن أساس الإستنتاجات الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *الأصول غير الملموسة* ملخصا بمناقشات المجلس حول كل من هذه المواضيع.

إستنتاج١٢٠ وبعد التوصل إلى هذه الإستنتاجات، درس المجلس الشكل الذي يجب أن يتخذه اختبار انخفاض قيمة البنود غبر الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. واستنتج المجلس انه:

(أ) يجب اختبار انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد سنويا، أو بشكل أكثر تكرارا إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمته؛ و

(ب) يجب قياس المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذه الأصول، ويجب محاسبة خسائر انخفاض القيمة (والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة) فيما يتعلق بهذه الأصول، وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للأصول الأخرى عدا الشهرة.

وتلخص الفقرات "إستنتاج ١٢١- إستنتاج ١٢٦" مناقشات المجلس في التوصل إلى استنتاجه حول توقيت وتكرار اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وتلخص الفقرتان "إستنتاج ١٢٩" و "إستنتاج ١٣٠" مناقشات المجلس في التوصل إلى استنتاجاته حول قياس المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذه الأصول ومحاسبة خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة.

تكرار وتوقيت اختبار انخفاض القيمة (الفقرتان ٩ و ١٠(أ))

إستنتاج١٢١ لاحظ المجلس، خلال وضع مسودة العرض، أن متطلب إعادة قياس الأصول عند انخفاض قيمتها هو مفهوم تقييم أكثر منه لتخصيص التكلفة. ويركز هذا المفهوم، الذي اصطلح عليه البعض بـ "مفهوم التكلفة القابلة للإسترداد"، على المنافع التي سيتم اشتقاقها من الأصل في المستقبل، وليس على عملية تخصيص التكلفة أو المبلغ المسجل الآخر للأصل لفترات محاسبية محددة. لذلك، فإن الهدف من اختبار انخفاض القيمة هو تقييم ما إذا كان سيتم استرداد المبلغ المسجل للأصل من خلال استخدامه أو بيعه. وبالرغم من ذلك، فإن تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل ذو عمر إنتاجي محدد على أساس منتظم خلال ذلك العمر يوفر بعض التأكيد مقابل تجاوز المبلغ المسجل للأصل مبلغه القابل للإسترداد. وأقر المجلس أن عدم إطفاء الأصل غير الملموس يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في مراجعات انخفاض القيمة لذلك الأصل لضمان أن لا يتجاوز مبلغه المسجل مبلغه القابل للإسترداد.

إستنتاج١٢٢ ووفقا لذلك، اقترحت مسودة العرض وجوب اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية كل فترة إبلاغ سنوي. إلا أن المجلس استنتج أن اختبار انخفاض قيمة هذه الأصول بشكل سنوي لا يشكل بديلا عن إدراك الإدارة للأحداث التي تقع أو الظروف التي تتغير بين الإختبارات السنوية التي تشير الى انخفاض قيمة محتمل. لذلك، اقترحت مسودة العرض أيضا أنه يجب أن يطلب من المنشأة إختبار انخفاض قيمة هذه الأصول متى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل، لا أن تنتظر حتى الإختبار السنوي المقبل.

إستنتاج١٢٣ أيد المجاوبون على مسودة العرض بشكل عام اقتراح اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل سنوي ومتى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل. وأولئك الذين أبدوا عدم موافقتهم ناقشوا بأن ضرورة إجراء اختبار انخفاض القيمة سنويا

إنما يفرض عبئا زائدا، وأوصوا بضرورة إجراء اختبار انخفاض القيمة فقط متى كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد. وبعد دراسة هذه الملاحظات فإن المجلس:

(أ) أكد مرة أخرى على رأيه بأن عدم إطفاء الأصل غير الملموس يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في مراجعات انخفاض القيمة لذلك الأصل لضمان أن لا يتجاوز مبلغه المسجل مبلغه القابل للإسترداد.

(ب) استنتج أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يجب أن يقتضي اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل سنوي ومتى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل.

إستنتاج١٢٤ وعلى كل حال، وكما هو مشار إليه في الفقرة "إستنتاج ١٢٢"، اقترحت مسودة العرض وجوب أداء اختبارات انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية كل فترة سنوية. واعترض العديد من المجاوبين على ضرورة أن يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ توقيت اختبارات انخفاض القيمة السنوية. حيث ناقشوا:

(أ) أنه من غير المنسجم مع الإقتراح (حاليا المتطلب) إمكانية أداء اختبار انخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال الفترة السنوية. وليس هناك مبرر لعدم توفير المرونة في تحديد وقت اختبار انخفاض القيمة السنوي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

(ب) إذا ارتبط اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة باختبار انخفاض قيمة الشهرة (أي إذا تم تقييم انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد عند مستوى وحدة توليد النقد الذي يكون نفس مستوى الشهرة، بدلا من أن تكون بشكل منفرد أو كجزء من وحدة توليد نقد أصغر)، يمكن أن ينتج عن متطلب قياس مبلغه القابل للإسترداد في نهاية الفترة السنوية اختبار انخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها (والشهرة) مرتين على الأقل في كل فترة سنوية، وهذا عبء كبير. على سبيل المثال، لنفترض أن وحدة توليد النقد تشتمل على الشهرة وبند غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد، ويتم تقييم انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد عند مستوى وحدة توليد النقد الذي يكون نفس مستوى الشهرة. ولنفترض أيضا أن المنشأة تعد التقارير بشكل ربع سنوي، حيث تنتهي السنة في كانون الأول، وتقرر اختبار انخفاض قيمة الشهرة في نهاية الربع الثالث ليتزامن مع إتمام عملية التخطيط الإستراتيجي السنوي/إعداد الموازنة. إن الإقتراح بوجوب أداء اختبار انخفاض القيمة السنوي للبند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في نهاية كل فترة سنوية يعني أنه يجب على المنشأة:

(١) حساب المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد في نهاية كل شهر أيلول، ومقارنته مع مبلغه المسجل، وإذا تجاوز المبلغ المسجل المبلغ القابل للإسترداد، الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة للوحدة من خلال تخفيض المبلغ المسجل للشهرة وتخصيص أي خسائر انخفاض قيمة متبقية للأصول الأخرى في الوحدة، بما في ذلك البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

(٢) أداء نفس الخطوات مرة أخرى في كل شهر كانون الأول لاختبار انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

(٣) أداء نفس الخطوات مرة أخرى في وقت آخر خلال الفترة السنوية إذا كان هناك مؤشر على احتمالية انخفاض قيمة وحدة توليد النقد أو الشهرة أو البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

إستنتاج١٢٥ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس الى أفضلية الطلب من المنشآت أداء حسابات المبلغ القابل للاسترداد لكل من الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية الفترة السنوية. وعلى كل حال، أقر المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ١٢٤(ب)"، أن اختبارات انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة يمكن أن ترتبط في بعض الأحيان باختبارات انخفاض قيمة الشهرة، وأن العديد من المنشآت قد تجد أنه من الصعب أداء جميع هذه الإختبارات في نهاية الفترة السنوية.

إستنتاج١٢٦ لذلك، وانسجاما مع اختبار انخفاض قيمة الشهرة سنويا، سمح المعيار بأن يتم أداء اختبار انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداؤه في نفس الوقت من كل سنة.

ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد (الفقرة ٢٤)

إستنتاج١٢٧ يسمح المعيار بترحيل أحدث حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالبند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد من فترة سابقة لاستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية، شريطة تلبية جميع المعايير الواردة في الفقرة ٢٤ من المعيار.

إستنتاج١٢٨ إن قرار المجلس بوجوب اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة سنويا ينطوي بشكل رئيسي على وجهة النظر التي مفادها أنه يجب على العديد من المنشآت الإستنتاج بأن المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذا الأصل أكبر من مبلغه المسجل دون القيام فعليا بإعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد. غير أن المجلس استنتج ان الحال قد يكون كذلك فقط إذا تجاوز تحديد آخر مبلغ قابل للإسترداد المبلغ المسجل بهامش كبير، ولم يحدث أي شيء منذ ذلك الوقت يشير إلى احتمالية حدوث خسائر انخفاض القيمة. واستنتج المجلس أن السماح، في مثل هذه الظروف، بترحيل حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالبند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد من فترة سابقة لإستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية سيقلل بشكل كبير من تكاليف تطبيق اختبار انخفاض القيمة، دون المساس بنزاهته.

قياس المبلغ القابل للإسترداد ومحاسبة خسائر انخفاض القيمة والقيــود العكــسية لخسائر انخفاض القيمة

إستنتاج١٢٩ لا يرى المجلس سببا مقنعا يوجب اختلاف أساس القياس المتبع لتحديد المبلغ القابل للإسترداد ومعاملة خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة لمجموعة واحدة من الأصول القابلة للتحديد عن تلك المطبقة على الأصول القابلة للتحديد الأخرى. ويمكن أن يؤدي تبني طرق مختلفة إلى تقليل فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول القابلة للتحديد للمنشأة، لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية، اللتان تعتمدان على فكرة محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة، سينخفض. لذلك، استنتج المجلس أنه يجب قياس المبالغ القابلة للإسترداد للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، ويجب محاسبة خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة فيما يتعلق بتلك الأصول، بشكل ينسجم مع الأصول القابلة للتحديد الأخرى التي يغطيها المعيار.

إستنتاج١٣٠ عبر المجلس عن قلقه بشأن أساس القياس المتبع في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول تحديد المبلغ القابل للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع، أيهما أعلى) ومعاملته لخسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة لأصول عدا الشهرة. إلا أن نية المجلس من تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *لم تكن* إعادة دراسة المنهج العام في اختبار انخفاض القيمة. وبناءا على ذلك، قرر المجلس وجوب معالجة المخاوف بشأن ذلك المنهج العام كجزء من إعادة الفحص المستقبلي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بمجمله، بدلا من أن يكون جزء من مشروعه المتعلق بإندماج الأعمال.

اختبار انخفاض قيمة الشهرة (الفقرات ٨٠-٩٩)

إستنتاج١٣١ استنتج المجلس انه إذا تم وضع اختبار عملي ودقيق لانخفاض القيمة، فانه سيتم توفير الكثير من المعلومات المفيدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة بموجب منهج لا يتم فيه إطفاء الشهرة، بل يتم بدلا من ذلك اختبار انخفاض قيمتها سنويا أو بشكل متكرر إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تشير الى إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة. ويتضمن أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" ملخصا بمناقشات المجلس في التوصل إلى هذا الإستنتاج.

إستنتاج١٣٢ تبين الفقرات "إستنتاج ١٣٣- إستنتاج ١٧٧" مناقشات المجلس حول الشكل الذي يجب أن يتخذه اختبار انخفاض قيمة الشهرة:

(أ) تناقش الفقرات "إستنتاج ١٣٧- إستنتاج ١٥٩" المتطلبات المتعلقة بتخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد والمستوى الذي يتم عنده اختبار انخفاض القيمة للشهرة.

(ب) تناقش الفقرات "إستنتاج ١٦٠- إستنتاج ١٧٠" المتطلبات المتعلقة بالاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الشهرة وقياسها، بما في ذلك تكرار اختبار انخفاض القيمة.

(ج) تناقش الفقرات "إستنتاج ١٧١- إستنتاج ١٧٧" المتطلبات المتعلقة بتوقيت اختبار انخفاض قيمة الشهرة.

إستنتاج١٣٣ درس المجلس، كخطوة أولى في مناقشاته، الهدف من اختبار انخفاض قيمة الشهرة وقياس المبلغ القابل للإسترداد الذي يجب تبنيه في مثل هذا الإختبار. ولاحظ المجلس أن المعايير الأخيرة في أمريكا الشمالية تستخدم القيمة العادلة كأساس لاختبار انخفاض قيمة الشهرة، في حين تستند النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المملكة المتحدة إلى منهج يتم بموجبه قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع، أيهما أعلى.

إستنتاج١٣٤ لاحظ المجلس أيضا أن الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال تمثل دفعة تسددها المنشأة المشترية توقعا لمنافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل منفرد والإعتراف بها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة تدفقات نقدية مستقلة عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وبالتالي لا يمكن قياسها مباشرة. وبدلا من ذلك، يتم قياسها على أنها مبلغ متبقي، كونها الزيادة في تكلفة إندماج الأعمال عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة. وعلاوة على ذلك، لا يمكن تحديد الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال والشهرة المولدة بعد إندماج الأعمال ذلك بشكل منفصل، لأنهما تساهمان بشكل مشترك في نفس التدفقات النقدية.

إستنتاج١٣٥ استنتج المجلس أنه ولكونه من غير المحتمل قياس الشهرة المولدة داخليا بعد إندماج الأعمال بشكل منفصل واستخدام ذلك القياس كعامل في اختبار انخفاض قيمة الشهرة المشتراة، فإن المبلغ المسجل للشهرة سيكون دائما محميا من انخفاض القيمة من خلال تلك الشهرة المولدة داخليا. لذلك، اعتبر المجلس أن الهدف من اختبار انخفاض قيمة الشهرة يمكن أن يكون في أفضل الأحوال ضمان قابلية إسترداد المبلغ المسجل للشهرة من التدفقات النقدية المتوقع أن يتم توليدها من قبل الشهرة المشتراة والشهرة المولدة داخليا بعد إندماج الأعمال.

إستنتاج١٣٦ لاحظ المجلس أنه بسبب قياس الشهرة على أنها مبلغ متبقي، فإن نقطة البداية في أي اختبار انخفاض قيمة للشهرة يجب أن يكون المبلغ القابل للإسترداد للعملية أو الوحدة التي ترتبط بها الشهرة، بغض النظر عن أساس القياس المتبع لتحديد المبلغ القابل للإسترداد. وقرر المجلس أنه إلى حين دراسة وحل المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بهدف (أهداف) القياس الملائمة في المحاسبة، فان تحديد القياس الملائم للمبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدة سيكون مشكلة. لذلك، وبالرغم من أن المجلس عبر عن قلقه حول أساس القياس المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد، فقد قرر أنه لا يجب الإبتعاد عن ذلك الأساس عند قياس المبلغ القابل للإسترداد للوحدة التي يشمل مبلغها المسجل الشهرة المشتراة. ولاحظ المجلس أن هذا يمكن أن يضيف ميزة السماح بإندماج اختبار انخفاض قيمة الشهرة مع اختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للأصول ووحدات توليد النقد الأخرى التي تشتمل على الشهرة.

تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد (الفقرات ٨٠-٨٧)

إستنتاج١٣٧ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة كجزء من اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها. وقد استخدمت منهجا شاملا تم بموجبه فعليا اختبار انخفاض قيمة الشهرة من خلال تخصيص مبلغها المسجل لكل من وحدات توليد النقد الأصغر التي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس معقول ومُنسجم.

إستنتاج١٣٨ اقترحت مسودة العرض، بالإنسجام مع النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ما يلي:

(أ) يجب اختبار انخفاض قيمة الشهرة كجزء من اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها؛ و

(ب) يجب تخصيص المبلغ المسجل للشهرة لكل من وحدات توليد النقد الأصغر والتي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس معقول ومنسجم.

وعلى كل حال، اقترحت مسودة العرض إرشادات إضافية توضح أنه يجب إعتبار نسبة من المبلغ المسجل للشهرة على أنه يمكن تخصيصه لوحدة توليد النقد على أساس معقول ومنسجم فقط عندما تمثل تلك الوحدة أدنى مستوى تراقب فيه الإدارة العائد على استثمار الأصول التي تشتمل على الشهرة. إلا أن وحدة توليد النقد تلك لا يمكن أن تكون أكبر من قطاع مبني على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*".

إستنتاج١٣٩ أثناء وضع هذا الإقتراح، لاحظ المجلس أنه لكون الشهرة المشتراة لا تولد تدفقات نقدية مستقلة عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، فإنه يمكن اختبار انخفاض قيمتها فقط كجزء من اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها. غير أن المجلس كان قلقا أنه في حال عدم وجود أي إرشادات حول المعنى الدقيق لعبارة "مخصصة على أساس معقول ومنسجم"، قد يستنتج البعض أنه عندما يعزز إندماج الأعمال من قيمة جميع وحدات توليد النقد الموجودة سابقا الخاصة بالمنشأة المشترية، فإنه يجب اختبار انخفاض قيمة أي شهرة مشتراة في إندماج الأعمال ذلك فقط على مستوى المنشأة نفسها. واستنتج المجلس أن الحال لا يجب أن يكون كذلك. وبدلا من ذلك، يجب أن يكون هناك رابط بين المستوى الذي يتم عنده اختبار انخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها التي ترتبط بها الشهرة بشكل طبيعي. لذلك، فقد كان من المهم بالنسبة للمجلس أن يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة بمستوى تتوفر فيه المعلومات حول عمليات المنشأة والأصول التي تدعمها لأغراض إعداد التقارير الداخلية.

إستنتاج١٤٠ وأثناء مناقشة هذا الموضوع مرة أخرى، لاحظ المجلس أن ملاحظات المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية تشير إلى أن نية المجلس المتعلقة بتخصيص الشهرة قد تم فهمها بشكل خاطئ إلى حد كبير، واستنتج العديد أنه يجب تخصيص الشهرة على مستوى أدنى بكثير من المستوى الذي قصده المجلس. على سبيل المثال، كان بعض المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية قلقين من أن الإقتراح بتخصيص الشهرة على مثل هذا المستوى المتدني قد يجبر المنشآت على تخصيص الشهرة اعتباطيا لوحدات توليد النقد، وبالتالي وضع أنظمة إبلاغ جديدة أو إضافية لأداء الإختبار. وأكد المجلس إن نيته كانت وجوب أن يتوفر رابط بين المستوى الذي يتم عنده اختبار انخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها. لذلك، وباستثناء المنشآت التي لا تراقب الشهرة عند مستوى القطاع أو مستوى أدنى منه، فإن الإقتراحات المرتبطة بمستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة لا يجب أن تؤدي بالمنشآت الى تخصيص الشهرة اعتباطيا لوحدات توليد النقد. كما لا يجب أن تضطر المنشآت إلى وضع أنظمة إبلاغ جديدة أو إضافية.

إستنتاج١٤١ لاحظ المجلس من مناقشاته مع المشاركين في الزيارات الميدانية أن جزءا كبيرا من سوء الفهم نتج عن تعريف "وحدة توليد النقد"، عند إرتباطه مع الاقتراح الوارد في الفقرة ٧٣ من مسودة العرض بأن يتم تخصيص الشهرة لكل من "وحدات توليد النقد الأصغر" التي يمكن تخصيص نسبة من المبلغ المسجل للشهرة لها على أساس معقول ومنسجم". بالإضافة إلى ذلك، فإن المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوبين كانوا غير واضحين حول الإشارة الواردة في الفقرة ٧٤ من مسودة العرض إلى "أدنى مستوى تراقب عنده الإدارة العائد على الإستثمارات في الأصول التي تشتمل على الشهرة"، حيث كان السؤال الأكثر ترددا هو "أي مستوى من الإدارة ؟" (مثل مجلس الإدارة، أو كبير المسؤولين التنفيذيين، أو إدارة القطاع).

إستنتاج١٤٢ لاحظ المجلس أنه ما أن تم توضيح نيته حول هذا الموضوع للمشاركين في الزيارات الميدانية، أبدى جميعهم دعما للمستوى الذي يعتقد المجلس أنه يجب عنده اختبار انخفاض قيمة الشهرة، باستثناء شركة واحدة تعتقد انه يجب اختبار انخفاض قيمة الشهرة على مستوى المنشأة.

إستنتاج١٤٣ ولاحظ المجلس أيضا الملاحظات المقدمة من عدد من المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية أنه بالنسبة لبعض المؤسسات، وخصوصا تلك التي يتم إدارتها على أساس مصفوفة، فإن الإقتراح

بأن لا تكون وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها أكبر من قطاع مبني على صيغة الإبلاغ *الرئيسية* للمنشأة يمكن أن ينتج عنه مخرجات غير منسجمة مع نية المجلس، أي يجب أن يكون هناك رابط بين المستوى الذي يتم فيه اختبار انخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها. ويوضح المثال التالي هذه النقطة:

يتم بشكل رئيسي تنظيم شركة تدار على أساس مصفوفة معينة على أساس جغرافي، حيث توفر مجموعات المنتج أساسا ثانويا في التقسيم الى قطاعات. ويتم شراء الشهرة كجزء من شراء مجموعة المنتج الموجودة في عدة مناطق جغرافية، ويتم بعد ذلك مراقبتها على أساس مستمر لأغراض إعداد التقارير الداخلية كجزء من مجموعة المنتج/ القطاع الثانوي. ومن المجدي أن يكون القطاع الثانوي، اعتمادا على تعريف كلمة "أكبر"، أكبر من القطاع الرئيسي.

إستنتاج١٤٤ لذلك، قرر المجلس:

(أ) أن المعيار يجب أن يقتضي من كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها تمثيل أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية.

(ب) أن يوضح في المعيار وجوب تخصيص الشهرة المشتراة، من تاريخ الإندماج بالشراء، لكل من وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشاة المشترية، أو مجموعات وحدات توليد النقد، التي يتوقع أن تستفيد من الإندماج، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشاة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات.

(ج) أن يستبدل اقتراح أن تكون وحدات توليد النقد أو مجموعات الوحدات التي يتم تخصيص الشهرة لها أكبر من القطاع المبني على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة، بمتطلب مفاده أن لا تكون أكبر من قطاع مبني على صيغة الإبلاغ *الرئيسية* أو الثانوية للمنشأة. واستنتج المجلس أن هذا التعديل ضروري لضمان أن تكون المنشآت التي تدار على أساس مصفوفة معينة قادرة على اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى إعداد التقارير الداخلية الذي يعكس الطريقة التي يديرون بها عملياتهم.

إستنتاج١٤٥ أثار بعض المجاوبين على مسودة العرض المخاوف الإضافية التالية حول تخصيص الشهرة لأغراض اختبار انخفاض القيمة:

(أ) إن وجوب تخصيص الشهرة على الأقل لمستوى القطاع هو أمر غير ملائم حيث سينتج عنه عادة تخصيصات اعتباطية، وستحتاج المنشآت إلى وضع أنظمة إبلاغ جديدة أو إضافية.

(ب) لأسباب تحقيق المقاربة، يجب أن يكون مستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة هو نفس المستوى المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم ١٤٢ *الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى*" (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢) (أي، مستوى وحدة الإبلاغ).

(ج) يجب أن تُجمع وحدات توليد النقد التي تشكل الأعمال ذات السمات المتشابهة، كما هو مطلوب في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، وتعامل كوحدات منفردة، بالرغم من إمكانية مراقبتها بشكل مستقل لأغراض داخلية.

إستنتاج١٤٦ وفيما يتعلق بالبند (أ)، أكد المجلس مرة أخرى على الإستنتاج الذي توصل إليه عند وضع مسودة العرض بأن متطلب تخصيص الشهرة على الأقل لمستوى القطاع هو أمر ضروري لتجنب استنتاج المنشآت خطأ أنه، عندما يعزز إندماج الأعمال من قيمة جميع وحدات توليد النقد الموجودة سابقا

الخاصة بالمنشأة المشترية، يمكن اختبار انخفاض قيمة أي شهرة مشتراة في إندماج الأعمال فقط على مستوى المنشأة نفسها.

إستنتاج١٤٧ وفيما يتعلق بالبند (ب)، لاحظ المجلس أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يقتضي أن يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى إبلاغ يشار إليه على أنه "وحدة إبلاغ". ووحدة الإبلاغ هي قطاع تشغيلي (كما تم تعريفه في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ "*الإفصاحات حول قطاعات المنشأة والمعلومات ذات العلاقة*"*) أو مستوى أدنى من القطاع التشغيلي (يشار إليه على أنه عنصر). وعنصر القطاع التشغيلي هو وحدة إبلاغ إذا كان العنصر يشكل عملا يتوفر بشأنه معلومات مالية منفصلة وتراجع إدارة قطاع بشكل منتظم النتائج التشغيلية لذلك العنصر. إلا أنه يجب جمع عنصرين أو أكثر للقطاع التشغيلي وإعتبارها وحدة إبلاغ منفردة إذا كانت العناصر ذات سمات اقتصادية متشابهة. ويعتبر القطاع التشغيلي على أنه وحدة إبلاغ إذا كانت جميع عناصره متشابهة، أو إذا لم يكن أي من عناصره بمثابة وحدة إبلاغ، أو إذا كان يشتمل فقط على عنصر منفرد.

إستنتاج١٤٨ لذلك، وبخلاف معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يفرض بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ حدا على مدى تقليل الشهرة لاختبار انخفاض القيمة (أي أدنى من القطاع التشغيلي بمستوى واحد).

إستنتاج١٤٩ أثناء اتخاذ القرار بعدم تحقيق المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ حول مستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة، أشار المجلس إلى النتائج التالية من الزيارات الميدانية ونقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية:

(أ) صرح معظم المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أن اقتراحات المجلس حول مستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة سينتج عنه، عمليا، اختبار انخفاض قيمة الشهرة في نفس المستوى الذي تم فيه اختبارها وفقا لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. إلا أن العديد منهم صرح أنه بموجب اقتراحات المجلس سيتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى أدنى من المستوى بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. ورغم ذلك، فهم يعتقدون أن منهج المجلس يوفر للمستخدمين والإدارة معلومات مفيدة أكثر.

(ب) صرح العديد من المشاركين في مناقشات الطاولة المستديرة (أو في حالة المشاركين في شركة التدقيق، وعملاؤهم) بأنهم يديرون استثماراتهم في الشهرة عند مستوى أدنى من مستوى اختبار انخفاض القيمة المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ولديهم معلومات متوافرة بشأن هذه الإستثمارات. وعبروا عن مستوى عالي من عدم الرضا لكون بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يمنعهم من الإعتراف بانخفاض قيمة الشهرة التي عرفوا أنها موجودة عند هذه المستويات المتدنية، لكنها "اختفت" ما أن تم جمع وحدات المستوى الأدنى مع وحدات أخرى تحتوي "احتياطات" كافية لمعادلة خسائر انخفاض القيمة.

إستنتاج١٥٠ وفي دراسة الإقتراح (ج) في الفقرة "إستنتاج ١٤٥"، لاحظ المجلس أن جمع الوحدات التي تكوّن الأعمال ذات السمات المتشابهة يمكن أن يؤدي إلى اختفاء خسارة انخفاض القيمة التي تعرف

* يختلف أساس تحديد "القطاعات التشغيلية" بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ عن أساس تحديد للقطاعات المبنية على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤. ويُعرّف بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ القطاع التشغيلي على أنه عنصر في المنشأ(أ) يدخل في أنشطة الأعمال التي يمكن أن تكسب منها إيرادات وتتحمل مصاريف، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المرتبطة بالمعاملات مع العناصر الأخرى في المنشأة، (ب) تتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل مسؤول اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشأة وذلك لإتخاذ القرارات حول الموارد التي ينبغي تخصيصها للقطاع وتقييم أدائها، (ج) تتوفر بشأنه معلومات مالية منفصلة.

الإدارة بوجودها في وحدة توليد النقد لأن الوحدات التي تم جمعها معها تشتمل على احتياطات كافية لمعادلة خسائر انخفاض القيمة. ومن وجهة نظر المجلس، إذا كانت المعلومات حول خسائر انخفاض قيمة الشهرة، بسبب الطريقة التي تدار بها المنشأة، متوافرة للإدارة على مستوى معين، يجب أن تتوفر تلك المعلومات أيضا لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة.

إتمام التخصيص المبدئي للشهرة (الفقرتان ٨٤ و ٨٥)

إستنتاج١٥١ إذا لم يكن من الممكن إتمام التخصيص المبدئي للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ إندماج الأعمال، فإن مسودة العرض قد اقترحت، في حين يقتضى المعيار المنقح، وجوب إتمام التخصيص المبدئي للشهرة قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإندماج بالشراء. وعلى العكس من ذلك، اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، انه إذا كان من الممكن تحديد المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ إندماج الأعمال، يجب على المنشأة المشترية:

(أ) محاسبة إندماج الأعمال باستخدام تلك القيم المؤقتة؛ و

(ب) الإعتراف بأي تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية خلال ١٢ شهرا من تاريخ الإندماج بالشراء.

إستنتاج١٥٢ تساءل بعض المجاوبين على مسودة العرض عن سبب وجوب اختلاف فترة إتمام التخصيص المبدئي للشهرة عن فترة إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال. ومن وجهة نظر رأي المجلس أنه يجب السماح للمنشآت المشترية بفترة أطول لإتمام تخصيص الشهرة، لأن ذلك التخصيص لا يمكن أداءه عادة إلا بعد إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال. وهذا لأن تكلفة الإندماج أو القيم العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها الطارئة، وبالتالي مبلغ الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال، لا يمكن إتمامه بالشكل النهائي إلا عند إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

التصرف بنسبة من وحدة توليد النقد التي تتضمن الشهرة (الفقرة ٨٦)

إستنتاج١٥٣ اقترحت مسودة العرض انه عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب على الشهرة المرتبطة بتلك العملية أن:

(أ) تكون مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(ب) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المستبقاة من وحدة توليد النقد.

إستنتاج١٥٤ تم تبني هذا الإقتراح في المعيار مع إجراء تعديل واحد. يقتضي المعيار أن يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المستبقاة من وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها.

إستنتاج١٥٥ استنتج المجلس خلال وضع مسودة العرض أن المستوى المقترح لاختبار انخفاض القيمة يعني أنه لا يمكن تحديد الشهرة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، إلا اعتباطيا. غير أن المجلس استنتج أيضا أنه عندما يتم التصرف بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد تلك، فإنه من الملائم الإفتراض أن بعض مبلغ الشهرة مرتبط بتلك العملية. لذلك يجب أن يُطلب تخصيص الشهرة عندما يشكل الجزء الذي يتم التصرف به من وحدة توليد النقد عملية معينة.

إستنتاج١٥٦ اقترح بعض المجاوبين على مسودة العرض أنه بالرغم أنه لا يمكن في معظم الظروف تحديد الشهرة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من وحدة توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها لاختبار انخفاض القيمة، إلا أنه قد يكون هناك بعض الحالات التي لا يكون فيها الوضع كذلك. على سبيل المثال، لنفترض أنه يتم دمج المنشأة المشتراة مع واحدة من وحدات توليد النقد الموجودة سابقا الخاصة بالمنشأة المشترية التي لم تشتمل على أي شهرة في مبلغها المسجل. لنفترض أيضا أن المنشأة المشترية، مباشرة تقريبا بعد إندماج الأعمال، تقوم بالتصرف بعملية معينة ينتج عنها خسائر ضمن وحدة توليد النقد. ووافق المجلس مع المجاوبين أنه يمكن من المعقول في مثل هذه الظروف الإستنتاج بأنه لم يتم التصرف بأي جزء من المبلغ المسجل للشهرة، وعليه لا يجب إلغاء الإعتراف بأي جزء من مبلغها المسجل من خلال تضمينه في تحديد الربح أو الخسارة من التصرف.

إعادة تنظيم هيكل الإبلاغ (الفقرة ٨٧)

إستنتاج١٥٧ اقترحت مسودة العرض أنه عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإنه يجب إعادة تخصيص الشهرة الى الوحدات المتأثرة باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد.

إستنتاج١٥٨ استنتج المجلس خلال وضع مسودة العرض أن إعادة التنظيم الذي يغير من تكوين وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها يؤدي إلى ظهور نفس مشكلة التخصيص التي تنشأ من التصرف بعملية معينة ضمن تلك الوحدة. لذلك، يجب إستخدام نفس منهجية التخصيص في كلتا الحالتين.

إستنتاج١٥٩ ونتيجة لذلك، وانسجاما مع قرار المجلس بتعديل اقتراحه حول تخصيص الشهرة عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة، يقتضي المعيار المنقح من المنشأة التي تعيد تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها:

(أ) إعادة تخصيص الشهرة الى الوحدات المتأثرة؛ و

(ب) أداء إعادة التخصيص هذا باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة وحدات توليد النقد)، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها (مجموعات الوحدات).

الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة وقياسها (الفقرات ٨٨- ٩٩ و ١٠٤)

خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض

إستنتاج١٦٠ اقترحت مسودة العرض منهجا يتألف من خطوتين لاختبار انخفاض قيمة الشهرة. وتتضمن الخطوة الأولى استخدام آلية فحص لتحديد الإنخفاض المحتمل في قيمة الشهرة، يتم وفقا لها تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل فقط عندما يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد. إذا قامت المنشأة بتحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل، يمكن للمنشأة عندئذ أن تحدد ما إذا انخفضت قيمة الشهرة المخصصة للوحدة من خلال مقارنة مبلغها القابل للإسترداد، الذي يتم قياسه على أنه "القيمة الضمنية" للشهرة، مع مبلغها المسجل. ويمكن قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها قيمة متبقية، كونها زيادة في:

(أ) المبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، عن

(ب) صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة التي تعترف بها المنشاة لو أنها اشترت وحدة توليد النقد في إندماج الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة (باستثناء أي أصل قابل للتحديد تم شرائه في إندماج الأعمال لكن لم يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإندماج بالشراء).

إستنتاج١٦١ تركزت نقاشات المجلس خلال وضع مسودة العرض أولا على كيفية فصل المبلغ القابل للإسترداد للشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد عن المبلغ القابل للإسترداد للوحدة ككل، نظرا أنه لم يمكن قياس الشهرة المولدة داخليا بعد إندماج الأعمال بشكل منفصل. واستنتج المجلس أنه يمكن استخدام طريقة مشابهة للطريقة التي تستخدمها المنشأة المشترية لتخصيص تكلفة إندماج الأعمال لصافي الأصول المشتراة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة بعد الإعتراف بها مبدئيا. لذلك، قرر المجلس أنه يجب طرح بعض مقاييس صافي أصول وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها من المبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدة لتحديد القيمة الضمنية الحالية للشهرة. واستنتج المجلس أن قياس صافي الأصول لوحدة توليد النقد المذكورة في الفقرة "إستنتاج ١٦٠(ب)" ينتج عنه أفضل تقدير للقيمة الضمنية الحالية للشهرة، نظرا أنه لم يمكن قياس الشهرة المولدة داخليا بعد إندماج الأعمال بشكل منفصل.

إستنتاج١٦٢ بعد أن حدد المجلس المقياس الأكثر ملائمة للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة، قام المجلس بدراسة عدد المرات التي يجب أن يطلب فيها من المنشأة أداء اختبار انخفاض قيمة الشهرة. وبالإنسجام مع استنتاجاته حول البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، استنتج المجلس أن عدم إطفاء الشهرة يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في اختبارات انخفاض القيمة لضمان أن لا يتجاوز المبلغ المسجل للشهرة مبلغها القابل للإسترداد. وتبعا لذلك، قرر المجلس أنه يجب اختبار انخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي. لكنه استنتج أيضا أن الإختبار السنوي ليس بديلا

عن وعي الإدارة بالأحداث أو الظروف التي تتغير بين الإختبارات السنوية التي تشير الى انخفاض قيمة محتمل للشهرة. لذلك، قرر المجلس أنه يجب أيضا أن يُطلب من المنشأة اختبار انخفاض قيمة الشهرة متى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل.

إستنتاج١٦٣ بعد أن حدد المجلس مدى تكرار اختبار انخفاض القيمة، عبر عن بعض المخاوف من أن الإختبار المقترح لن يكون متدني التكلفة. وقد ارتبط هذا القلق بشكل رئيسي بمتطلب تحديد القيمة العادلة لكل أصل قابل للتحديد والتزام والتزام طارئ ضمن وحدة توليد النقد الذي يتم الإعتراف به من قبل المنشأة لو قامت بشراء وحدة توليد النقد في إندماج الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة (لتقدير القيمة الضمنية للشهرة).

إستنتاج١٦٤ لذلك، قرر المجلس أن يقترح كخطوة أولى في اختبار انخفاض القيمة للشهرة آلية فحص شبيهة بتلك الموجودة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. وبموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة أولا من خلال مقارنة القيمة العادلة لوحدة الإبلاغ التي تم تخصيص الشهرة لها لأغراض اختبار انخفاض القيمة مع المبلغ المسجل لتلك الوحدة. إذا تجاوزت القيمة العادلة للوحدة مبلغها القابل للإسترداد، يتم اعتبار الشهرة غير منخفضة القيمة. وتحتاج المنشأة لتقدير القيمة العادلة الضمنية للشهرة (باستخدام منهج ينسجم مع ذلك المنهج الموصوف في الفقرة "إستنتاج ١٦٠" فقط إذا كانت القيمة العادلة للوحدة أقل من مبلغها القابل للإسترداد.

مناقشات المجلس

إستنتاج١٦٥ لم يوافق العديد من المجاوبين على الإقتراح الذي يفيد بتبني منهج الخطوتين لاختبار انخفاض قيمة الشهرة. وعلى وجه الخصوص، أدت الخطوة الثانية من اختبار انخفاض القيمة المقترح وطريقة قياس أي خسائر عن انخفاض قيمة الشهرة إلى إبداء قلق كبير. وقدم المجاوبون الحجج التالية ضد المنهج المقترح:

(أ) من خلال الإعتماد على بعض الجوانب فقط من منهج الخطوتين الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، تكون النتيجة هو مزيج بين القيم العادلة وقيمة الإستخدام. وبشكل أكثر تحديدا، فإن عدم قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها الفرق بين القيمة العادلة للوحدة وصافي القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الوحدة، بل قياسها بدلا من ذلك على أنها الفرق بين المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) وصافي القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الوحدة، ينتج عنه قياس للشهرة لا يكون قيمة عادلة ولا مبلغا قابلا للإسترداد. وهذا يطرح تساؤلات حول صحة مفاهيم قياس خسائر انخفاض قيمة الشهرة على أنها الفرق بين القيمة الضمنية للشهرة والمبلغ المسجل.

(ب) يبدو أنه من غير المنسجم دراسة الشهرة بشكل منفصل فيما يخص اختبار انخفاض القيمة عندما لا تدرس الأصول الأخرى ضمن الوحدة بشكل منفصل بل تُدرس كجزء من الوحدة ككل، نظرا أن الشهرة، على عكس العديد من الأصول الأخرى، لا تستطيع توليد تدفقات نقدية واردة بشكل مستقل عن الأصول الأخرى. وقد استندت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إلى فكرة أنه إذا كان من الممكن توليد سلسلة من التدفقات النقدية المستقلة فقط من خلال مجموعة من الأصول تعمل معا، فإنه يجب دراسة خسائر انخفاض القيمة فقط لتلك المجموعة من الأصول ككل ولا يجب دراسة الأصول المنفردة في المجموعة بشكل منفصل.

(ج) إن الإستنتاج بوجوب قياس المبلغ القابل للاسترداد للشهرة التي لا تستطيع توليد التدفقات النقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى بشكل منفصل عن قياس خسائر انخفاض القيمة يجعل من الصعب فهم كيف يمكن للمجلس في المستقبل أن يستنتج بشكل معقول أن مثل هذا المنهج في قياس خسائر انخفاض القيمة هو أيضا غير مناسب للأصول الأخرى. وبعبارة أخرى، فإنه إذا تبنى المجلس منهج الخطوتين المقترح للشهرة، يمكنه أن يلزم نفسه فعليا بمنهج "الأصل المفرد/ القيمة العادلة" في قياس انخفاض قيمة جميع الأصول الأخرى. ويجب إتخاذ القرار بشأن هذا الموضوع فقط كجزء من إعادة دراسة شاملة لهدف القياس الملائم لاختبار انخفاض القيمة بشكل عام.

(د) إذا تم دراسة الشهرة بشكل منفصل لاختبار انخفاض القيمة باستخدام حساب القيمة الضمنية عندما يتم دراسة الأصول الأخرى ضمن الوحدة فقط كجزء من الوحدة ككل، سيكون هناك عدم تكافؤ: حيث ستحمي الشهرة غير المعترف بها القيمة المسجلة للأصول الأخرى من انخفاض القيمة، لكن لن تحمي القيمة غير المعترف بها للأصول الأخرى المبلغ المسجل للشهرة من انخفاض القيمة. ويبدو هذا غير معقول نظرا لأن القيمة غير المعترف بها لتلك الأصول الأخرى لن يكون من الممكن حينئذ الإعتراف بها. بالإضافة إلى ذلك، سيكون المبلغ المسجل للوحدة أقل من مبلغها القابل للإسترداد في أي وقت تتجاوز فيه خسائر انخفاض قيمة الشهرة القيمة غير المعترف بها للأصول الأخرى في الوحدة.

إستنتاج١٦٦ بالإضافة الى ذلك، أثار المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية والمشاركون في نقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية المخاوف التالية حول جدوى وتكاليف تطبيق منهج الخطوتين المقترح:

(أ) يمكن أن يلزم العديد من الشركات بأن تقوم بشكل منتظم بأداء الخطوة الثانية من اختبار انخفاض القيمة، وستحتاج بالتالي إلى تحديد القيم العادلة لكل أصل قابل للتحديد، وإلتزام، وإلتزام طارئ ضمن الوحدة (الوحدات) التي انخفضت قيمتها التي تعترف بها المنشأة لو أنها اشترت الوحدة (الوحدات) في إندماج الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة. بالرغم من أن تحديد هذه القيم العادلة، بالنسبة لبعض الشركات، لن يفرض تحديات عملية هامة (لأنه، على سبيل المثال، تتوفر بسهولة المعلومات عن القيمة العادلة لأصولهم الهامة)، سيحتاج معظمهم إلى إشراك مقيّمين مستقلين، على نطاق واسع جدا وبتكلفة عالية، لبعض أو جميع أصول الوحدة. وهذا هو الحال خصوصا عند تحديد وقياس القيم العادلة للأصول غير الملموسة المولدة داخليا غير المعترف بها.

(ب) من المرجح أن يكون تحديد القيم العادلة لكل أصل قابل للتحديد، وإلتزام، وإلتزام طارئ ضمن الوحدة التي انخفضت قيمتها أمرا غير عملي بالنسبة لأصحاب المصانع في قطاعات متعددة الذين يديرون مرافق متعددة الإنتاج والتي تخدم أكثر من وحدة توليد نقد. على سبيل المثال، لنفترض أن الأساس الرئيسي عند المنشاة في تقسيم القطاعات هو أساس جغرافي (مثلا أوروبا، وأمريكا الشمالية، وأمريكا الجنوبية، وآسيا، وأوقيانوسيا، وإفريقيا) وأن أساسها الثانوي في تقسيم القطاعات مبني على مجموعات الإنتاج (عمليات التلقيح، والأدوية التي تباع بدون وصفة، والأدوية التي تباع بوصفة والفيتامينات/ المواد الخاصة بالحمية). ولنفترض أيضا:

(١) أن أدنى مستوى ضمن المنشاة يتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية هو أدنى

بمستوى واحد من القطاع الرئيسي (مثلا الأعمال المتعلقة بتصنيع الفيتامينات في أمريكا الشمالية)، ولذلك يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة على هذا المستوى؛

(٢) تقوم مرافق التوزيع والمصانع في كل منطقة جغرافية بتصنيع وتوزيع جميع مجموعات الإنتاج؛ و

(٣) من أجل تحديد المبلغ المسجل لكل وحدة توليد نقد تشتمل على الشهرة، تم تخصيص المبلغ المسجل لكل مصنع ومرفق توزيع بين كل مجموعة إنتاج تقوم بخدمتها.

على سبيل المثال، إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لوحدة فيتامينات أمريكا الشمالية أقل من مبلغها المسجل، فإن قياس القيمة الضمنية للشهرة في تلك الوحدة قد يتطلب القيام بعملية تقييم لجميع الأصول في أمريكا الشمالية بحيث يصبح من الممكن تخصيص نسبة من القيمة العادلة لكل أصل لوحدة فيتامينات أمريكا الشمالية. ومن المرجح أن تكون هذه التقييمات عالية التكلفة ومن المستحيل إتمامها فعليا ضمن فترة زمنية معقولة (تراوحت تقديرات المشاركين في الزيارات الميدانية من ستة إلى إثني عشر شهرا). إن درجة إنعدام الجدوى العملية ستكون أكبر بالنسبة لتلك المنشآت التي تراقب الشهرة وبالتالي تختبرها على مستوى القطاع.

إستنتاج١٦٧ لاحظ المجلس أثناء دراسة الملاحظات أعلاه ما يلي:

(أ) أن جميع المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة والمشاركين في نقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية الذين اضطروا للقيام بالخطوة الثانية من اختبار انخفاض القيمة المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ كانوا ملزمين بإشراك مقيّمين مستقلين وبتكلفة عالية.

(ب) إن نموذج إنخفاض القيمة المقترح في مسودة العرض، رغم أنه يستند إلى منهج الخطوتين في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، يختلف عن اختبار بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ومن غير المرجح أن ينتج عن مقاربة للأسباب التالية:

(١) أن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة التي يتم تخصيص الشهرة لها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو قيمة استخدام الوحدة أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى، وليس القيمة العادلة. وصرح العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أن مقياس المبلغ القابل للإسترداد الذي يستخدمونه وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ يختلف عن مقياس القيمة العادلة الذي ينبغي عليهم استخدامه بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

(٢) إن المستوى الذي يتم فيه اختبار انخفاض قيمة الشهرة وفقا لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ سيكون عادة أعلى من المستوى الذي يتم فيه اختبارها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وصرح العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أنه يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ على مستوى أقل مما هو بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ لأحد السببين التاليين (١) الحد الذي يفرضه بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ على مدى تقليل الشهرة لاختبار انخفاض القيمة (أي أدنى من القطاع التشغيلي بمستوى واحد)،أو (٢) المتطلب الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ الذي يقتضي جمع العناصر ذات السمات الإقتصادية المشابهة. بالرغم من ذلك، وافق هؤلاء المشاركون بالإجماع على أن منهج معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يوفر للمستخدمين والإدارة معلومات مفيدة أكثر. ولاحظ المجلس أيضا أن العديد من المشاركين في نقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية قد صرحوا (أو في حالة المشاركين في شركات التدقيق، عملائهم) بأنهم

يديرون استثماراتهم في الشهرة عند مستوى أدنى من وحدة الإبلاغ كما هي محددة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ولديهم معلومات متوافرة بشأن هذه الإستثمارات. كما عبر العديد من هؤلاء المشاركين عن مستوى عالي من عدم الرضا لكون بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يمنعهم من الإعتراف بانخفاض قيمة الشهرة التي عرفوا أنها موجودة عند هذه المستويات المتدنية، لكنها "اختفت" ما أن تم جمع وحدات المستوى الأدنى مع وحدات أخرى تحتوي "احتياطات" كافية لمعادلة خسائر انخفاض القيمة.

إستنتاج١٦٨ أشار المجلس أيضا، بخلاف بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، أنه اتخذ كنقطة بداية له نموذج انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يدمج اختبارات انخفاض القيمة لجميع الأصول ضمن وحدة توليد النقد، بما في ذلك الشهرة. وخلافا لمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما، التي تستخدم آلية فحص التدفق النقدي غير المخصوم لاختبار انخفاض قيمة الأصول المُعمَرة عدا عن الشهرة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل أو وحدة توليد النقد متى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل. لذلك، فإنه إذا كان هناك في الوقت الذي يتم فيه اختبار انخفاض قيمة وحدة "أكبر" تم تخصيص الشهرة لها مؤشر على انخفاض قيمة محتمل للأصل أو وحدة توليد نقد "أصغر" مشمولة في تلك الوحدة الأكبر، يجب على المنشأة اختبار انخفاض قيمة ذلك الأصل أو الوحدة الأصغر أولا. وتبعا لذلك، استنتج المجلس أنه من المعقول في سياق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن نفترض احتمال أن ترتبط خسائر انخفاض القيمة للوحدة الأكبر بالشهرة في الوحدة، بعد تقييم جميع الأصول والوحدات الصغيرة الأخرى فيما يخص انخفاض القيمة. ومثل هذا الإفتراض سيكون غير معقول إذا كانت المنشأة تتبع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.

إستنتاج١٦٩ درس المجلس تحقيق المقاربة الكاملة مع منهج بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. إلا أنه أبدى قلقا، رغم دعمه للمقاربة، من أن منهج بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ لن يوفر معلومات أفضل من المنهج الذي يتم بموجبه اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى أقل (وبالتالي إزالة العديد من "الإحتياطات" التي تحمي الشهرة من انخفاض القيمة) لكن مع قياس مبلغ خسارة انخفاض قيمة الشهرة وفقا لمنهج الخطوة الواحدة الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

إستنتاج١٧٠ استنتج المجلس أن تعقيد وتكاليف تطبيق منهج الخطوتين المقترح في مسودة العرض ستتجاوز المنافع المتأتية من ذلك المنهج. لذلك، قرر المجلس الحفاظ على منهج قياس انخفاض قيمة الشهرة المشمول في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وعليه، يقتضي المعيار أن يتم الإعتراف أولا بأي زيادة في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها عن مبلغها القابل للإسترداد على أنها خسارة من انخفاض قيمة الشهرة. من ثم يتم الإعتراف بأي زيادة متبقية بعد تخفيض المبلغ المسجل للشهرة إلى صفر من خلال تخصيصها للأصول الأخرى في الوحدة بشكل تناسبي مع مبالغها المسجلة.

تحديد وقت اختبارات انخفاض القيمة (الفقرات ٩٦-٩٩)

إستنتاج١٧١ من أجل تخفيض تكاليف تطبيق الإختبار، وبالإنسجام مع الإقتراحات الواردة في مسودة العرض، يسمح المعيار بأداء اختبار انخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداء الاختبار في نفس الوقت من كل سنة. ويمكن اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة وحدات)

في إندماج الأعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب اختبار انخفاض قيمة تلك الوحدة (مجموعة وحدات) قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

إستنتاج١٧٢ لاحظ المجلس أنه يمكن للمنشآت المشترية في بعض الأحيان أن "تدفع زيادة" للمنشأة المشتراة، ما يؤدي إلى تجاوز المبلغ المعترف به مبدئيا لاندماج الأعمال والشهرة الناتجة المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالإستثمار. واستنتج المجلس أنه تتوفر لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة معلومات صادقة وبالتالي مفيدة حول اندماج الأعمال إذا تم الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة تلك من قبل المنشأة المشترية في الفترة السنوية التي حصل فيها اندماج الأعمال.

إستنتاج١٧٣ أبدى المجلس قلقا من إمكانية أن تقوم المنشآت بتأخير الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة تلك حتى الفترة السنوية التي تعقب اندماج الأعمال إذا تضمن المعيار فقط متطلبا لاختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها على أساس سنوي في أي وقت خلال الفترة. لذلك، قرر المجلس أن يشمل في المعيار المتطلب الإضافي الذي يقتضي أنه إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة وحدات) في اندماج الأعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب اختبار انخفاض قيمة الوحدة (مجموعة وحدات) قبل نهاية تلك الفترة.

تسلسل اختبارات انخفاض القيمة (الفقرة ٩٧)

إستنتاج١٧٤ يقتضي المعيار أنه إذا تم اختبار انخفاض قيمة الأصول (وحدات توليد النقد) التي تشكل وحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في نفس وقت اختبار انخفاض قيمة الوحدة (مجموعة الوحدات) المشتملة على الشهرة، يجب اختبار انخفاض قيمة تلك الأصول الأخرى (الوحدات) قبل الوحدة (مجموعة الوحدات) المشتملة على الشهرة.

إستنتاج١٧٥ لاحظ المجلس أن الأصول أو وحدات توليد النقد التي تشكل وحدة أو مجموعة وحدات تم تخصيص الشهرة لها يمكن أن تحتاج إلى أن يتم اختبار انخفاض قيمتها في نفس وقت اختبار انخفاض قيمة الوحدة أو مجموعة الوحدات المشتملة على الشهرة إذا كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل للأصل أو الوحدة الأصغر. واستنتج المجلس أنه من أجل تقييم ما إذا كانت الوحدة أو مجموعة الوحدات تشتمل على الشهرة، وبالتالي ما إذا انخفضت قيمة الشهرة، يجب أولا تعديل المبلغ المسجل للوحدة أو مجموعة الوحدات التي تتضمن الشهرة من خلال الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول أو الوحدات الأصغر ضمن تلك الوحدة أو مجموعة الوحدات.

ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد (الفقرة ٩٩)

إستنتاج١٧٦ بالإنسجام مع اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يسمح المعيار بترحيل أحدث حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها من فترة سابقة ليتم إستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية، شريطة تلبية جميع المعايير الواردة في الفقرة ٩٩.

إستنتاج١٧٧ إن قرار المجلس بوجوب اختبار انخفاض قيمة الشهرة سنويا ينطوي بشكل رئيسي على وجهة النظر التي مفادها أنه يجب على العديد من المنشآت أن تكون قادرة على إستنتاج أن المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها هو أكبر من مبلغها المسجل دون القيام فعليا بإعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد. غير أن المجلس استخلص، ومرة

أخرى بالإنسجام مع إستنتاجاته حول البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، أن الحال قد يكون كذلك فقط إذا تجاوز آخر تحديد للمبلغ القابل للإسترداد المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة الوحدات) بهامش كبير، ولم يحدث أي شيء منذ ذلك التحديد الأخير يشير إلى احتمالية حدوث خسائر انخفاض القيمة. واستنتج المجلس أن السماح، في مثل هذه الظروف، بترحيل حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) من فترة سابقة ليتم إستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية سيقلل بشكل كبير من تكاليف تطبيق اختبار انخفاض القيمة، دون المساس بنزاهته.

تخصيص خسارة انخفاض القيمة بين أصول وحدة توليد النقد (الفقرات ١٠٤-١٠٧)

إستنتاج١٧٨ يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ متطلبات تخصيص خسارة انخفاض القيمة لوحدة توليد النقد التي تختلف عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥. وقد اقترحت مسودة العرض ٥٥ بشكل خاص أنه يجب تخصيص خسائر انخفاض القيمة:

(أ) أولا: للشهرة؛

(ب) ثانيا: للأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط؛

(ج) ثالثا: للأصول التي يكون صافي سعر البيع* لها أقل من مبلغها المسجلة؛ و

(د) من ثم للأصول الأخرى للوحدة على أساس تناسبي بناءاً على المبلغ المسجل لكل أصل في الوحدة.

إستنتاج١٧٩ وفيما يلي الأسباب الأساسية وراء وضع هذا الإقتراح:

(أ) يجب تخصيص خسائر انخفاض القيمة لوحدة توليد النقد، حسب الأولوية، للأصول ذات القيم غير الموضوعية. واعتبرت الشهرة والأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط على أنهما ضمن تلك الفئة. في حين اعتبرت الأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط على أنها مماثلة للشهرة (كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية تفكر في الأسماء التجارية وعناوين النشر...الخ).

(ب) إذا كان صافي سعر البيع للأصل أقل من مبلغه المسجل، اعتبر هذا أساسا معقولا لتخصيص جزء من خسائر انخفاض القيمة لذلك الأصل بدلا من الأصول الأخرى.

إستنتاج١٨٠ اعترض العديد من المعلقين على مسودة العرض ٥٥ على الإقتراح وفق الأسس التالية:

(أ) لا تتشابه جميع الأصول غير الملموسة التي ليس لها سوق نشط مع الشهرة (مثلا، التراخيص وحقوق الامتياز). ولم يوافقوا على أن قيمة الأصول غير الملموسة تخضع دائما للتقدير الذاتي أكثر من قيمة الأصول الملموسة (مثلا، المصانع والمعدات المتخصصة).

(ب) يشير مفهوم وحدات توليد النقد الى منهج شامل لأصول الوحدات وليس إلى منهج خاص بكل أصل على حدة.

واستجابة لهذه الملاحظات، قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية سحب اقتراح مسودة العرض ٥٥ المتعلق بتخصيص خسائر انخفاض القيمة للأصول غير الملموسة والأصول التي يكون صافي سعر البيع لها أقل من مبالغها المسجلة.

---

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم للبيع والعمليات المتوقفة*"، التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، تم استبدال مصطلح "صافي سعر البيع" في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بمصطلح "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع".

إستنتاج١٨١ ورفضت لجنة معايير المحاسبة الدولية اقتراحا مفاده أنه يجب تخصيص خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد أولا لأي أصل انخفضت قيمته بشكل واضح. وتعتقد لجنة معايير المحاسبة الدولية أنه إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لأصل انخفضت قيمته بشكل واضح من الممكن تحديده للأصل المفرد، ليس هناك حاجة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد الخاصة بالأصل. وإذا لم يكن من الممكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد، لا يمكن القول بانخفاض قيمة الأصل بشكل واضح لأن خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد ترتبط بجميع أصول تلك الوحدة.

عكس خسائر انخفاض القيمة للأصول باستثناء الشهرة (الفقرات ١١٠-١٢٣)

إستنتاج١٨٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب عكس خسارة انخفاض القيمة للأصل باستثناء الشهرة فقط إذا كان هناك تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل منذ الإعتراف بآخر خسارة لانخفاض القيمة.

إستنتاج١٨٣ وناقش معارضو عكس خسائر انخفاض القيمة:

(أ) أن القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة هي مخالفة لنظام محاسبة التكلفة التاريخية. وعند تخفيض المبلغ المسجل، يصبح المبلغ القابل للإسترداد أساس التكلفة الجديد للأصل. وتبعا لذلك، لا يختلف عكس خسارة انخفاض القيمة عن إعادة تقييم الأصل بزيادة قيمته. وبالفعل فإن المبلغ القابل للإسترداد، في العديد من الحالات، مشابه لأساس القياس المستخدم لإعادة تقييم الأصل. لذلك، يجب إما منع القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة أو الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية على أنها إعادة تقييم.

(ب) تؤدي القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة إلى تباين في الأرباح المبلغ عنها. ولا يجب أن تتأثر قياسات الدخل قصيرة الأجل الدورية بالتغيرات غير المتحققة في قياس الأصل المُعمَر.

(ج) إن نتيجة القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة لن تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية بما أن مبلغ العكس بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يقتصر على مبلغ لا يزيد من المبلغ المسجل للأصل فوق تكلفته التاريخية المستهلكة. ولا يحتوي المبلغ الذي يتم عكسه أو المبلغ المسجل الذي يتم تنقيحه على أي معلومات.

(د) وفي العديد من الحالات، سينتج عن القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة الإعتراف الضمني بالشهرة المولدة داخليا.

(هـ) إن القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة تتيح المجال للتلاعب وتسهيل زيادة الدخل أثناء الممارسة.

(و) المتابعة للتأكد فيما إذا كان من الضروري عكس خسائر انخفاض القيمة هو أمر مكلف.

إستنتاج١٨٤ فيما يلي أسباب لجنة معايير المحاسبة الدولية وراء طلب القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة:

(أ) أنها تنسجم مع الإطار ووجهة النظر التي مفادها أن المنافع الإقتصادية المستقبلية التي لم يتوقع سابقا أن تتدفق من الأصل قد تم إعادة تقييمها كما هو مناسب.

(ب) إن عكس خسائر انخفاض القيمة لا يعتبر إعادة تقييم وهو ينسجم مع نظام محاسبة التكلفة التاريخية طالما أن عملية العكس لا تؤدي الى أن يتجاوز المبلغ المسجل للأصل تكلفته الأصلية مطروحا منها الإطفاء/الإستهلاك، لو لم يتم الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة. ووفقا لذلك،

يجب الاعتراف بعكس خسائر انخفاض القيمة في بيان الدخل ومحاسبة أي مبلغ يزيد عن التكلفة التاريخية المستهلكة على أنه إعادة تقييم.

(ج) يتم الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة وقياسها بناءا على التقديرات. وأي تغير في قياس خسائر انخفاض القيمة يكون مشابها للتغير في التقدير. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*[*] أن يتم شمل التغير في التقدير المحاسبي في تحديد صافي الخسارة أو الربح في (أ) فترة التغيير، إذا أثر التغيير على الفترة فقط، (ب) فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا أثر التغيير في كليهما.

(د) توفر القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة للمستخدمين مؤشر أكثر فائدة حول إمكانية المنافع المستقبلية للأصل أو مجموعة الأصول.

(هـ) سيتم عرض نتائج العمليات بشكل أكثر صدقا في الفترة الحالية والفترات المستقبلية لأن الاستهلاك أو الإطفاء لن يعكسا خسائر انخفاض القيمة السابقة التي لم تعد ذات صلة. إن منع القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة قد يؤدي إلى عمليات تلاعب مثل تسجيل خسارة كبيرة في سنة ما ينتج عنها تكلفة استهلاك/إطفاء أقل وأرباح أعلى في السنوات اللاحقة.

إستنتاج١٨٥ أيدت غالبية المعلقين على مسودة العرض ٥٥ اقتراحات لجنة معايير المحاسبة الدولية حول القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة.

إستنتاج١٨٦ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للمنشأة بأن تعترف بعكس خسائر انخفاض القيمة فقط بسبب تعويم الخصم. وأيدت لجنة معايير المحاسبة الدولية هذا المتطلب لأسباب عملية فقط. وخلافا لذلك، إذا تم الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة وكان المبلغ القابل للإسترداد مبنيا على قيمة الإستخدام، يتم الإعتراف بعكس خسائر انخفاض القيمة في كل سنة لاحقة لتعويم الخصم. ويعود سبب هذا، في معظم الحالات، إلى إختلاف نمط استهلاك الأصل مختلفا عن نمط قيمة الإستخدام. وتعتقد لجنة معايير المحاسبة الدولية، عندما لا يكون هناك تغير في الإفتراضات المستخدمة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد، أن المنافع المتأتية من الإعتراف بتعويم الخصم في كل سنة بعد الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة لا تبرر التكاليف المتكبدة. لكن إذا تم الإعتراف بأحد القيود العكسية لأن الإفتراضات قد تغيرت، يتم تضمين أثر تعويم الخصم في مبلغ القيد العكس المعترف به.

عكس خسائر انخفاض قيمة الشهرة (الفقرة ١٢٤)

إستنتاج١٨٧ بالانسجام مع الاقتراح الوارد في مسودة العرض، يمنع المعيار الاعتراف بالقيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة. وقد اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم عكس خسائر انخفاض قيمة الشهرة التي تم الإعتراف بها في فترة سابقة عندما تكون قد حصلت بسبب حدث خارجي محدد ذو طبيعة استثنائية لم يكن يتوقع حدوثه، وعندما تقع أحداث خارجية لاحقة تعكس أثر ذلك الحدث.

إستنتاج١٨٨ وافق معظم المجاوبين على مسودة العرض على أنه يجب منع القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة. وناقش أولئك الذين لم يوافقوا أنه يجب معاملة القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة بنفس الطريقة التي تُعامل بها القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الأخرى، لكنها تقتصر

[*] تم استبدال معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" في عام ٢٠٠٣ بمعيار المحاسبة الدولي ٨ " *السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

على الظروف التي تحدث فيها خسائر انخفاض القيمة بسبب أحداث محددة خارجة عن سيطرة المنشأة.

إستنتاج١٨٩ لاحظ المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" يمنع الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا. لذلك، إذا سُمح بالقيود العاكسة لخسائر انخفاض قيمة الشهرة، تكون المنشأة بحاجة لوضع الحد الذي تُنسب فيه الزيادة اللاحقة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة إلى إسترداد الشهرة المشتراة ضمن وحدة توليد النقد، بدلا من الزيادة في الشهرة المولدة داخليا ضمن الوحدة. واستنتج المجلس أن هذا نادرا ما سيحدث. ولأن الشهرة المشتراة والشهرة المولدة داخليا تساهمان بشكل مشترك في نفس التدفقات النقدية، فإن أي زيادة لاحقة في المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة المشتراة لا يمكن تمييزها عن الزيادة في الشهرة المولدة داخليا. وحتى لو تم عكس الحدث الخارجي المحدد الذي أدى إلى الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة، فإنه من شبه المستحيل تحديد أثر عملية العكس تلك على أنها زيادة مقابلة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة المشتراة. لذلك، استنتج المجلس أنه يجب منع القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة.

إستنتاج١٩٠ عبر المجلس عن بعض المخاوف حول أن منع الإعتراف بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة من أجل تجنب الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا يمكن أن ينظر إليه من قبل البعض على أنه غير منسجم مع إختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وهذا لأنه ينتج عن إختبار إنخفاض القيمة حماية المبلغ المسجل للشهرة من إنخفاض القيمة من خلال الشهرة المولدة داخليا. ووصف البعض هذا الأمر على أنه "رسملة غير مباشرة" للشهرة المولدة داخليا.

إستنتاج١٩١ إلا أن المجلس لم يبد قلقه بشأن حماية الشهرة من الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من خلال الشهرة المولدة داخليا بقدر ما أبدى قلقه حيال الإعتراف المباشر بالشهرة المولدة داخليا التي يمكن أن تحدث لو تم السماح بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة. وكما نوقش في الفقرة "إستنتاج ١٣٥"، يرى المجلس أنه من غير الممكن صياغة إختبار إنخفاض قيمة للشهرة المشتراة يلغي الإحتياطات ضد الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة التي توفرها الشهرة المولدة داخليا بعد إندماج الأعمال.

الإفصاحات حول وحدات توليد النقد التي تتضمن الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (الفقرتان ١٣٤ و ١٣٥)

خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض

إستنتاج١٩٢ اقترحت مسودة العرض ضرورة أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن مجموعة من المعلومات حول وحدات توليد النقد التي تشتمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار غير محددة. وتتضمن تلك المعلومات ما يلي:

(أ) المبلغ المسجل للشهرة والمبلغ المسجل للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

(ب) الأساس الذي تم بناءاً عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع).

(ج) المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مبلغها المسجل.

(د) الإفتراضات والتقديرات الرئيسية المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة والمعلومات حول حساسية ذلك المبلغ القابل للإسترداد تجاه التغيرات في الإفتراضات والتقديرات الرئيسية.

إستنتاج١٩٣ إذا قامت المنشأة بالإبلاغ عن معلومات القطاع وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*"، تقترح مسودة العرض ضرورة الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل إجمالي لكل قطاع على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة. كما اقترحت مسودة العرض أيضا أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لوحدة توليد النقد عندما:

(أ) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدة كبيرا فيما يتعلق بإجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة؛ أو

(ب) يكون الأساس الذي يتم بناءا عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مختلفا عن الأساس المستخدم للوحدات الأخرى ضمن القطاع التي تشتمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة؛ أو

(ج) تكون طبيعة أو القيمة المحددة للافتراضات الرئيسية أو معدل النمو الذي قامت الإدارة بناء عليه بتحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مختلفة بشكل كبير عن تلك المستخدمة للوحدات الأخرى ضمن القطاع التي تشتمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة.

إستنتاج١٩٤ أثناء مناقشاته لاقتراح متطلبات الإفصاح هذه في مسودة العرض، لاحظ المجلس أن عدم إطفاء الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في إختبارات إنخفاض قيمة تلك الأصول لضمان أن لا تتجاوز مبالغها المسجلة المبالغ القابلة للإسترداد الخاص بها. وعلى كل حال، فإن طبيعة إختبارات إنخفاض القيمة تعني أن المبالغ المسجلة لمثل هذه الأصول والتأكيد ذو العلاقة بأن تلك المبالغ المسجلة قابلة للإسترداد ستلقى عادة الدعم فقط من خلال تقديرات الإدارة. لذلك، قرر المجلس فحص الطرق التي يمكن من خلالها تحسين موثوقية إختبارات إنخفاض قيمة الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وكخطوة أولى، قام المجلس بدراسة إضافة إختبار تدفق نقدي لاحق في المعيار المنقح، شبيه بذلك الموجود في معيار إعداد التقارير المالية البريطانية رقم ١١ "*إنخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة*".

إختبار التدفق النقدي اللاحق

إستنتاج١٩٥ يقتضي معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١ أن تقوم المنشأة بأداء إختبار تدفق نقدي لاحق للتأكيد، في ذلك الوقت، على تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة استخدام الوحدة عند إختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وبموجب معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١، يجب مقارنة التدفقات النقدية الفعلية المتحققة مع تلك التي تم التنبؤ بها لمدة خمس سنوات بعد كل إختبار إنخفاض قيمة للشهرة الذي استند فيه المبلغ القابل للإسترداد إلى قيمة الإستخدام. إذا كانت التدفقات النقدية الفعلية أقل بكثير من تلك التي تم التنبؤ بها بحيث أن استخدام التدفقات النقدية الفعلية في حساب قيمة الإستخدام كان سيتطلب الإعتراف بإنخفاض القيمة في الفترات السابقة، يجب إعادة أداء حسابات إنخفاض القيمة الأصلي باستخدام التدفقات النقدية الفعلية، لكن دون تنقيح أي تدفقات نقدية أو افتراضات أخرى (باستثناء تلك التي تتغير كنتيجة مباشرة لحدوث التدفقات النقدية الفعلية، على سبيل المثال، عندما يتم تأجيل تدفق نقدي وارد رئيسي لمدة سنة). من ثم يجب الإعتراف بأي

إنخفاض قيمة محدد في الفترة الحالية، ما لم يتم عكس إنخفاض القيمة وتلبي عملية عكس الخسائر المعايير الواردة في معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١ فيما يتعلق بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة.

إستنتاج١٩٦ أشار المجلس إلى الحجج التالية التي تدعم تضمين إختبار مماثل في المعيار المنقح:

(أ) أنه يعزز من موثوقية إختبار إنخفاض قيمة الشهرة من خلال منع احتمالية تجنب المنشآت الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من خلال استخدام تقديرات تدفق نقدي متفائلة جدا في حسابات قيمة الإستخدام.

(ب) أنه يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بالمنشأة لأن سجل التدفقات النقدية الفعلية الذي يكون دائما أقل من التدفقات النقدية المقدرة يميل إلى إثارة الشكوك حول موثوقية التقديرات الحالية.

إستنتاج١٩٧ وعلى كل حال، يتم تصميم إختبار التدفق النقدي اللاحق فقط لمنع المنشآت من تجنب إنخفاض قيمة الشهرة. ولاحظ المجلس، نظرا للتوجهات الحالية في تكاليف إعادة الهيكلة الجذرية، أن المخاطرة الكبرى فيما يخص جودة الإبلاغ المالي يمكن أن تكون بسبب محاولة المنشآت شطب الشهرة دون مبرر كاف في محاولة "للتلاعب" بالميزانية العمومية. ولاحظ المجلس أيضا ما يلي:

(أ) أن تركيز الإختبار على التدفقات النقدية يتجاهل العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام. ونتيجة لذلك، فهو لا يقدم نتائج صادقة في نظام قياس القيمة الحالية. ودرس المجلس دمج تصحيح تقديرات العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام في إعادة الحساب الذي يتم أدائه بموجب الإختبار. إلا أن المجلس استنتج أن تحديد أي العناصر التي سيشملها سيكون مشكلة. وعلاوة على ذلك، فإن إضافة تصحيح تقديرات تلك العناصر الأخرى إلى الإختبار سيؤدي فعليا إلى تحويل الإختبار إلى متطلب لأداء إعادة حساب شامل لقيمة الإستخدام لكل من فترات الإبلاغ السنوية الخمس التي تلي إختبار إنخفاض القيمة.

(ب) إن المبلغ الذي يتم الإعتراف به كخسارة إنخفاض قيمة بموجب الإختبار هو مبلغ إنخفاض القيمة الذي كان يمكن أن يتم الإعتراف به، شريطة أن يتم تجاهل التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المتبقية والتغيرات في الخصم ومعدلات النمو. لذلك، فهو يعتبر مبلغا افتراضيا لا يوفر معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات – وهو ليس تقديرا للمبلغ الحالي ولا تنبؤا بالتدفقات النقدية النهائية.

(ج) يمكن أن ينتج عن متطلب أداء الإختبار لكل من فترات الإبلاغ السنوية الخمس التي تلي إختبار إنخفاض القيمة أن تضطر المنشأة إلى الإحتفاظ بخمس مجموعات من حسابات الخمس سنوات لكل وحدة توليد نقد تم تخصيص الشهرة لها. لذلك، من المرجح أن يكون الإختبار عبئا ثقيلا، وخصوصا إذا كان لدى المنشأة عدد كبير من هذه الوحدات، بدون تقديم معلومات مفهومة أو مفيدة تساعد على اتخاذ القرارات.

إستنتاج١٩٨ وبناءاً على ذلك، قرر المجلس أن لا يقترح إختبار تدفق نقدي لاحق في مسودة العرض. إلا أنه ظل ملتزما بإيجاد طريقة ما لتحسين موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، وقرر أن يحاول تحسين تلك الموثوقية من خلال متطلبات الإفصاح.

تضمين متطلبات الإفصاح في المعيار المنقح

إستنتاج١٩٩ لاحظ المجلس خلال وضع مسودة العرض أن *الإطار* يحدد الموثوقية كواحدة من الخصائص النوعية الرئيسية التي يجب أن تتوفر في المعلومات حتى تكون مفيدة للمستخدمين في إتخاذ القرارات الإقتصادية. وحتى تكون المعلومات موثوقة، يجب أن تخلو من الأخطاء المادية والتحيز ويكون من الممكن الإعتماد عليها لكي تمثل بصدق ما تقصد تمثيله. ويحدد *الإطار* مدى الملائمة كخاصية نوعية رئيسية أخرى يجب أن تتوفر في المعلومات حتى تكون مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وحتى تكون المعلومات ملائمة، يجب أن تساعد المستخدمين في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو أن تؤكد أو تصحح تقييماتهم السابقة.

إستنتاج٢٠٠ لاحظ المجلس أن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى المشمولة في البيانات المالية هي نفسها ملائمة، ويزيد مستوى ملائمتها كلما تناقصت موثوقية تلك المعلومات الأخرى. على سبيل المثال، إن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المبلغ المعترف به لمخصص معين تكون ملائمة لأنها تساعد المستخدمين في تقييم أثر حدث ماضي (أي النتائج الإقتصادية للحدث الماضي الذي ينشأ عنه إلتزام تعاقدي حالي) وحدث مستقبلي (أي مبلغ التدفق الصادر المستقبلي المتوقع للمنافع الإقتصادية المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدي). ووفقا لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" من المنشاة الإفصاح، لكل صنف من المخصصات، عن معلومات حول الشكوك المحيطة بمبلغ وتوقيت التدفقات الصادرة المتوقعة من المنافع الإقتصادية، والإفتراضات الرئيسية التي تخص الأحداث المستقبلية التي يمكن أن تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام التعاقدي وتم عكسه في مبلغ المخصص.

إستنتاج٢٠١ استنتج المجلس انه لكون المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى هي نفسها ملائمة، فإنه يجب على المنشاة أن تفصح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبالغ المسجلة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

إستنتاج٢٠٢ استنتج المجلس أيضا أن مثل هذه الإفصاحات توفر معلومات أكثر فائدة للمستخدمين لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة أكثر من المعلومات التي يوفرها إختبار التدفق النقدي اللاحق.

إستنتاج٢٠٣ وبحث المجلس فيما بعد كيف يمكن تحقيق بعض التوازن بين الهدف المتمثل في توفير المعلومات المفيدة للمستخدمين لتقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبلغ المسجل للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، وبين الضخامة المحتملة لمثل هذه الإفصاحات.

إستنتاج٢٠٤ قرر المجلس أنه يمكن تحقيق توازن معقول بين الهدف من الإفصاحات وضخامتها المحتملة من خلال طلب ما يلي:

(أ) الإفصاح عن المعلومات على أساس إجمالي لكل قطاع بناءاً على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة يشمل في مبلغه المسجل الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة؛ لكن

(ب) استثناء المعلومات حول وحدة توليد نقد معينة ضمن ذلك القطاع من إجمالي المعلومات والإفصاح عنها بشكل منفصل عندما:

(١) يختلف الأساس (أي صافي سعر البيع أو قيمة الإستخدام) أو المنهجية أو الإفتراضات الرئيسية المستخدمة لقياس مبلغها القابل للإسترداد عن تلك المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد للوحدات الأخرى في القطاع؛ أو

(٢) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في الوحدة كبيرا فيما يتعلق بإجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

مناقشات المجلس

إستنتاج٢٠٥ بعد دراسة ملاحظات المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية، أكد المجلس على استنتاجه السابق بأن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى هي نفسها ملائمة، ويزيد مستوى ملائمتها كلما تناقصت موثوقية تلك المعلومات الأخرى. لذلك، فإن المنشآت ملزمة بالإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبالغ المسجلة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. ولاحظ المجلس أن معظم المشاركين في الزيارات الميدانية والعديد من المجاوبين عبروا عن دعمهم الصريح لإستنتاجه الذي يفيد بأنه طالما يؤدي عدم إطفاء الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة إلى زيادة الموثوقية التي يجب أن تتوفر في إختبارات إنخفاض قيمة تلك الأصول، تكون بعض الإفصاحات الإضافية ضرورية لتوفير المعلومات للمستخدمين من أجل تقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة تلك.

إستنتاج٢٠٦ وعلى كل حال، كان من الواضح من ردود المشاركين في الزيارات الميدانية أن الإفصاحات المقترحة لم يكن من الممكن جمعها بطريقة ذات معنى على مستوى القطاع الى الحد الذي أمل المجلس بوجوده. ونتيجة لذلك، فإن الإقتراح بطلب الإفصاح عن المعلومات على أساس إجمالي لكل قطاع، لكن مع إفصاحات منفصلة لوحدات توليد النقد في الظروف المحددة في الفقرة "إستنتاج ١٩٣" لا يؤدي إلى تحقيق توازن معقول بين الهدف من الإفصاحات والضخامة المحتملة لها.

إستنتاج٢٠٧ أبدى المجلس أيضا تعاطفا مع مخاوف المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية بأن الإفصاحات المقترحة قد تجاوزت هدفهم المقصود المتمثل في توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. حيث ناقش المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية على سبيل المثال بما يلي:

(أ) سيكون من الصعب جدا صياغة حسابات المبلغ القابل للإسترداد في إفصاحات مفيدة وموجزة لأن هذه الإفصاحات تكون عادة معقدة ولا ينتج عنها عادة تقدير يتم دفعة واحدة للمبلغ القابل للإسترداد – ويتم عادة تحديد القيمة المفردة للمبلغ القابل للإسترداد فقط عندما يكون الحد الأدنى في نطاق المبلغ القابل للإسترداد اقل من المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد. وتثير هذه الصعوبات شكوكا حول إمكانية تقديم المعلومات، وخصوصا تحليلات الحساسية، في الوقت المناسب.

(ب) إن الإفصاح عن المعلومات المقترحة، وخصوصا القيم المحددة لكل افتراض رئيسي وحساسيته، التي تستند إليه حسابات المبلغ القابل للإسترداد، قد يسبب ضرر تجاري جسيم

للمنشأة. ويمكن أن يستعمل مستخدمو البيانات المالية، على سبيل المثال، الإفصاحات الكمية كأساس لرفع دعوى قضائية ضد المنشأة، أو مجلس إدارتها أو الإدارة في حال كان من المحتمل جدا أن تكون هذه الإفتراضات أقل دقة. وتشجع مخاطر الدعاوى القضائية المتزايدة الإدارة على استخدام افتراضات عالية التحفظ، ينتج عنها بالتالي تخفيض غير صحيح لقيمة الأصول، أو تضطر الإدارة لإشراك خبراء مستقلين لوضع جميع الإفتراضات الرئيسية وأداء حسابات المبلغ القابل للإسترداد. بالإضافة إلى ذلك، عبر العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية عن مخاوفهم حيال الأثر المحتمل الذي قد يتركه الإفصاح عن مثل هذه المعلومات على قدرتهم على الدفاع عن أنفسهم في الإجراءات القانونية المختلفة.

إستنتاج٢٠٨ لذلك، قام المجلس بدراسة الموضوعين المتداخلين التاليين:

(أ) إذا تجاوزت الإفصاحات المقترحة الهدف المقصود منها، فما هي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لكي يكون لدى المستخدمين معلومات كافية لتقييم موثوقية اختبارات انخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة ؟

(ب) كيف يمكن عرض هذه المعلومات بحيث يكون هناك توازن ملائم بين توفير المعلومات للمستخدمين لتقييم موثوقية اختبارات انخفاض القيمة، والضخامة المحتملة لهذه الإفصاحات؟

إستنتاج٢٠٩ ونتيجة للمناقشات التي عقدها المجلس، فقد قرر ما يلي:

(أ) عدم متابعة الإقتراح بطلب الإفصاح عن المعلومات لتقييم موثوقية اختبارات انخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل إجمالي لكل قطاع وبشكل منفصل عن وحدات توليد النقد ضمن القطاع في ظروف محددة. وبدلا من ذلك، يقتضي المعيار أن يتم الإفصاح عن هذه المعلومات فقط لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) التي يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في المنشأة.

(ب) عدم متابعة الإقتراح بأن يُطلب من المنشأة الإفصاح عن المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد مبلغها المسجل. وبدلا من ذلك، يقتضي المعيار أن تفصح المنشأة عن هذه المعلومات فقط إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الإفتراض الرئيسي الذي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد.

(ج) عدم متابعة الإقتراح بأن يُطلب من المنشأة الإفصاح عن القيمة المحددة لكل افتراض رئيسي استندت عليه المنشأة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مع مبلغها المسجل. وبدلا من ذلك، يقتضي المعيار أن تفصح المنشأة عن وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، ومنهج الإدارة في تحديد

القيمة (القيم) المعينة لكل افتراض رئيسي، وما إذا كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو تنسجم، حيثما كان ملائما، مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات. لكن إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الإفتراض الرئيسي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد، يُطلب من المنشأة أيضا أن تفصح عن القيمة المحددة للإفتراض الرئيسي، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) مع مبلغها المسجل.

(د) طلب الإفصاح أيضا عن المعلومات حول الإفتراضات الرئيسية لأي افتراض رئيسي له علاقة بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات من الوحدات) التي تشتمل بشكل منفرد على مبالغ غير هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، لكنها تحتوي، بشكل إجمالي، على مبالغ هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

الأحكام الإنتقالية (الفقرات ١٣٨-١٤٠)

إستنتاج٢١٠ إذا اختارت المنشاة أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إبتداءا من أي تاريخ يسبق تواريخ النفاذ المذكورة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يجب عليها أيضا أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من نفس ذلك التاريخ. وتحدد الفقرات "إستنتاج ١٨١- إستنتاج ١٨٤" من أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ مناقشات المجلس حول هذا الموضوع.

إستنتاج٢١١ وخلافا لذلك، يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦:

(أ) على الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات اندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ و

(ب) على جميع الأصول الأخرى بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

إستنتاج٢١٢ وخلال وضع المتطلبات المبينة في الفقرة "إستنتاج ٢١١"، درس المجلس ما إذا كان يجب أن يُطلب من المنشآت أن:

(أ) أن تطبق بأثر رجعي إختبار إنخفاض قيمة الشهرة المنقح؛ و

(ب) أن تطبق بأثر رجعي متطلب منع القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة وبالتالي إلغاء أية قيود عكسية تم الإعتراف بها قبل تاريخ إصدار المعيار المنقح.

إستنتاج٢١٣ استنتج المجلس أن التطبيق بأثر رجعي لإختبار إنخفاض قيمة الشهرة المنقح سيكون مشكلة للأسباب التالية:

(أ) كان من المستحيل تطبيقه في العديد من الحالات لأن المعلومات المطلوبة قد لا تكون موجودة أو أصبح من غير الممكن الحصول عليها.

(ب) أنه قد يتطلب تحديد التقديرات التي كان سيتم إجرائها في تاريخ سابق، وبالتالي ستنشأ مشكلة حول كيفية فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الموجودة في تاريخ إختبار إنخفاض القيمة.

إستنتاج٢١٤ لاحظ المجلس أيضا أن متطلب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان

هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها، سيضمن أنه بحلول نهاية الفترة الأولى التي يكون فيها المعيار نافذا، يتم إختبار إنخفاض قيمة كامل الشهرة المعترف والمشتراة قبل تاريخ نفاذه.

إستنتاج٢١٥ في حالة القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة، أقر المجلس أن طلب إلغاء القيود العكسية المعترف بها قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح قد يبدو أمرا ملائما، وخصوصا بالنظر الى أسباب المجلس في منع القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة (انظر الفقرات "إستنتاج ١٨٧- إستنتاج ١٩١). واستخلص المجلس، على كل حال، أن الإطفاء السابق لتلك الشهرة، بالإضافة إلى متطلب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي على الأقل، يضمن بأن لا يتجاوز المبلغ المسجل للشهرة مبلغها القابل للإسترداد في نهاية فترة الإبلاغ التي يكون فيها المعيار نافذا. لذلك، استنتج المجلس أنه يجب تطبيق المعيار على أساس مستقبلي.

إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة

إستنتاج٢١٦ حيث أن أحد أهداف المرحلة الأولى من مشروع عمليات اندماج الأعمال كان السعي الى تحقيق مقاربة دولية حول محاسبة الشهرة، درس المجلس ما إذا كان يجب لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يشتمل على إختبار إنخفاض قيمة انتقالي للشهرة مشابه لذلك المشمول في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة سنويا، تبين الإختبارات السنوية إذا وقع حدث ما أو تغيرت الظروف ويكون من المرجح تخفيض القيمة العادلة لوحدة الإبلاغ الى أقل من مبلغها المسجل. في حين تقتضي الأحكام الإنتقالية الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم تطبيق إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بأثر مستقبلي. إلا أنه يجب أداء إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة من *بداية* السنة المالية التي يتم فيها تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بمجمله. ويتم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها نتيجة الإختبار الإنتقالي على أنها أثر التغير في مبادئ المحاسبة، وليس كخسارة إنخفاض قيمة. بالإضافة إلى الإختبار الإنتقالي، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ من المنشأة أن تقوم بأداء إختبار إنخفاض قيمة الشهرة السنوي المطلوب في السنة التي يتم فيها تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بمجمله بشكل مبدئي. وبعبارة أخرى، لا يمكن أن يعتبر إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة على انه إختبار سنوي للسنة الأولى ما لم تحدد المنشأة بداية سنتها المالية في تاريخ الإختبار السنوي لإنخفاض قيمة الشهرة.

إستنتاج٢١٧ استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يمكن تحديد الشهرة التي لم تُعتبر أنها منخفضة القيمة بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما قبل إصدار بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ على أنها منخفضة القيمة إذا تم تطبيق إختبار إنخفاض القيمة على تلك الشهرة في التاريخ الذي طبقت فيه المنشأة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بشكل مبدئي. ويعود سبب هذا، بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما السابقة، إلى قيام المنشآت نموذجيا بإختبار إنخفاض قيمة الشهرة باستخدام تقديرات غير مخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية. واستنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أيضا ما يلي:

(أ) أن الجزء الأكبر من أي خسائر إنخفاض قيمة انتقالية قد نتج على الأرجح من التغير في الأساليب. وتكون بالتالي معاملة تلك الخسائر على أنها ناشئة من التغيرات في المبادئ المحاسبية أكثر صدقا في التمثيل.

(ب) ولأنه يجب الإبلاغ عن خسائر إنخفاض القيمة الإنتقالية على أنها تغير في المبادئ المحاسبية، يجب تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة من تاريخ تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بشكل مبدئي.

إستنتاج٢١٨ لاحظ المجلس أنه كان من المطلوب بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إختبار إنخفاض قيمة الشهرة، التي تم إطفاؤها خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة، في نهاية كل سنة مالية على

الأقل. وكان من المطلوب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة، التي تم إطفاؤها خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، في تاريخ الميزانية العمومية إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها. ويقتضي المعيار المنقح أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة سنويا أو بشكل أكثر تكرارا إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها. كما ينقل ما يلي من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (أ) مؤشرات إنخفاض القيمة، (ب) مقياس المبلغ القابل للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى)، (ج) متطلب ان يتم تخصيص خسائر إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد أولا من أجل تخفيض المبلغ المسجل لأي شهرة مخصصة للوحدة.

إستنتاج٢١٩ لذلك، فإن الشهرة التي تم إختبار إنخفاض قيمتها وفقا للنسخة السابقة من المعيار المنقح مباشرة قبل بداية فترة الإبلاغ التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذا (لأنه قد تم إطفاؤها خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة أو لأنه كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها) لا يمكن أن تُحدد على أنها منخفضة القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في بداية الفترة التي يصبح فيها نافذا. وهذا لأن تطبيق المعيار ينتج عنه تحديد خسائر إنخفاض القيمة للشهرة فقط إذا كان المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها يتجاوز مبلغها القابل للإسترداد، وكان يضمن إختبار إنخفاض القيمة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن الحال لن يكون كذلك.

إستنتاج٢٢٠ استنتج المجلس أنه قد يكون هناك حالة واحدة فقط يمكن أن ينشأ فيها عن إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة الشهرة. وهذه الحالة هي عندما تصبح الشهرة التي تم إطفائها خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، مباشرة قبل بداية الفترة التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذا، منخفضة القيمة في غياب أي مؤشر على إنخفاض القيمة الذي كان يجب بشكل معقول دراسته من قبل المنشأة. واستنتج المجلس أنه من المرجح أن يكون هذا حدثا نادرا.

إستنتاج٢٢١ لاحظ المجلس أنه يمكن رغم ذلك الإعتراف بمثل هذه الخسائر لإنخفاض القيمة نتيجة تطبيق المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي على الأقل. لذلك، فإن الفائدة الوحيدة من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي سيكون، في تلك الحالات النادرة، فصل خسائر إنخفاض القيمة الناشئة قبل الفترة التي يكون فيها المعيار المنقح نافذ المفعول عن خسائر إنخفاض القيمة الناشئة بعد بداية تلك الفترة.

إستنتاج٢٢٢ استنتج المجلس أنه ونظرا للظروف النادرة التي ينشأ فيها هذا الموضوع، أن التكاليف الإضافية للإختبار تفوق الفائدة من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي. لذلك قرر المجلس وجوب أن لا يقتضي المعيار المنقح إختبار إنخفاض قيمة انتقالي للشهرة.

إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجيـــة غيـــر المحددة

إستنتاج٢٢٣ يقتضي أيضا بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي، من بداية السنة المالية التي يتم فيها تطبيق ذلك المعيار بشكل مبدئي، على الأصول غير الملموسة المعترف بها قبل تاريخ نفاذ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ التي يتم إعادة تقييمها على أنها ذات أعمار إنتاجية غير محددة. ويتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة الناشئة عن ذلك الإختبار الإنتقالي لإنخفاض القيمة على أنها أثر لتغير معين في المبادئ المحاسبية وليس على أنها خسارة إنخفاض قيمة. أما بالنسبة للشهرة:

(أ) يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة التي يتوقف إطفائها عند التطبيق المبدئي لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ وفقا لهذا البيان باستخدام طريقة مختلفة عن تلك التي تم تطبيقها سابقا على تلك الأصول. لذلك، من المحتمل بالنسبة للأصل الذي لم يعتبر سابقا أنه منخفض القيمة أن يتم تحديده على أنه كذلك بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

(ب) استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أن الجزء الأكبر من أي خسائر إنخفاض قيمة انتقالية هو ناتج على الأرجح من التغير في أساليب إختبار إنخفاض القيمة. لذلك تكون معاملة هذه الخسائر على أنها ناشئة من التغيرات في المبادئ المحاسبية أكثر صدقا في التمثيل.

إستنتاج٢٢٤ درس المجلس ما إذا كان يجب أن يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة شبيه بذلك الموجود في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

إستنتاج٢٢٥ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" اقتضت إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس الذي يتم إطفاؤه خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة في نهاية كل سنة مالية على الأقل وفقا للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يجب إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس الذي يتم إطفاؤه خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة في تاريخ الميزانية العمومية فقط إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. ويقتضي المعيار المنقح أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد سنويا. كما يقتضي أيضا متابعة قياس المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذا الأصل على أنه قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى.

إستنتاج٢٢٦ بالنسبة للشهرة، استنتج المجلس وجوب أن لا يقتضي المعيار المنقح إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لأن:

(أ) الحالة الوحيدة التي يمكن أن ينشأ فيها عن إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة، هي عند إنخفاض قيمة بند غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد تم إطفائه سابقا خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، مباشرة قبل بداية الفترة التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذا، في غياب أي مؤشر على إنخفاض القيمة كان ينبغي دراسته بشكل معقول من قبل المنشأة.

(ب) يتم رغم ذلك الإعتراف بمثل هذه الخسائر لانخفاض القيمة نتيجة تطبيق المتطلب الوارد في المعيار الذي يقتضي إختبار إنخفاض قيمة هذه الأصول بشكل سنوي على الأقل. لذلك، فإن الفائدة الوحيدة من تطبيق مثل هذا الإختبار هو فصل خسائر إنخفاض القيمة الناشئة قبل الفترة التي يكون فيها المعيار المنقح نافذا عن أي خسائر إنخفاض قيمة ناشئة بعد بداية تلك الفترة.

(ج) نظرا للظروف النادرة جدا التي قد ينشأ فيها هذا الموضوع، تفوق التكاليف الإضافية للاختبار الفائدة المتأتية من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي.

التطبيق المبكر (الفقرة ١٤٠)

إستنتاج٢٢٧ لاحظ المجلس أن إصدار أي معيار إنما يوضح رأيه بأن تطبيق المعيار سينتج عنه تقديم معلومات مفيدة أكثر للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تدفقاتها النقدية. وعلى ذلك الأساس، هناك حالة تسمح، بل وتشجع بالفعل، المنشآت على تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قبل تاريخ نفاذه. إلا أن المجلس أخذ بعين الإعتبار أيضا أن السماح بتطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه

يمكن أن يخفض من قابلية المقارنة بين المنشآت في الفترة (الفترات) التي تسبق تاريخ النفاذ ذلك، ويكون له أثر إتاحة الخيار للمنشآت.

إستنتاج٢٢٨ استنتج المجلس أن المنفعة المتأتية من تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تدفقاتها النقدية من خلال السماح بالتطبيق المبكر لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ تفوق مساوئ الإنخفاض المحتمل لقابلية المقارنة. لذلك، يتم تشجيع المنشآت على تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قبل تاريخ نفاذه. وعلى كل حال، ونظرا لأن تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو جزء من مجموعة متكاملة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هما منقحان عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

ملخص بالتغييرات الرئيسية عن مسودة العرض

إستنتاج٢٢٩ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن مسودة العرض:

(أ) اقترحت مسودة العرض أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد قبل نهاية كل فترة سنوية من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد. ويقتضي المعيار إختبار إنخفاض قيمة هذا الأصل غير الملموس بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد. ويمكن القيام باختبار انخفاض القيمة في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداؤه في نفس الوقت من كل سنة، ويمكن إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم الإعتراف مبدئيا بهذا الأصل غير الملموس خلال الفترة السنوية الحالية، يقتضي المعيار أن يتم إختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل غير الملموس قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

(ب) اقترحت مسودة العرض أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى افتراضات معقولة ومدعومة تأخذ بعين الإعتبار التدفقات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة. ولم يتم شمل هذا الإقتراح في المعيار. وبدلا من ذلك، يضم المعيار إرشادات توضح أنه يجب على الإدارة:

(١) تقييم معقولية الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات تدفقاتها النقدية الحالية من خلال فحص أسباب الاختلافات بين تقديرات التدفقات النقدية السابقة والتدفقات النقدية الفعلية؛ و

(٢) ضمان أن تكون الإفتراضات التي تستند إليها تقديرات تدفقاتها النقدية الحالية منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسبا.

(ج) اقترحت مسودة العرض أنه إذا وجد سوق نشط للإنتاج المتأتي من الأصل أو مجموعة الأصول، يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد، حتى لو كان بعض أو كامل الإنتاج يُستخدم داخليا. وفي مثل هذه الظروف، يجب استخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الوحدة. واقترحت مسودة العرض أيضا انه عند تقدير

التدفقات النقدية المستقبلية لتحديد قيمة استخدام وحدات توليد النقد التي تستخدم الإنتاج، يجب استخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج.

ويقتضي المعيار بطريقة مشابهة انه إذا وجد سوق نشط للإنتاج المتأتي من الأصل أو مجموعة الأصول، يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد، حتى لو كان بعض أو كامل الإنتاج يُستخدم داخليا. وعلى كل حال، يوضح المعيار أنه إذا كانت التدفقات النقدية الواردة المولدة من خلال أي أصل أو وحدة توليد نقد تتأثر بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير لدى الإدارة للسعر (للأسعار) المستقبلي التي يمكن أن تتحقق في المعاملات على أساس تجاري في تقدير ما يلي:

(١) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(٢) التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الأصول أو وحدات توليد النقد الأخرى التي تتأثر بتسعير النقل الداخلي.

(د) اقترحت مسودة العرض وجوب أن يتم تخصيص الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال لواحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد، بحيث تمثل كل من هذه الوحدات أصغر وحدة توليد نقد يمكن أن يتم تخصيص حصة من المبلغ المسجل للشهرة على أساس منسجم ومنطقي. واقترحت مسودة العرض أيضا:

(١) أنه يجب النظر إلى نسبة من المبلغ المسجل للشهرة على أنها يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على أساس معقول ومنسجم فقط عندما تمثل تلك الوحدة أدنى مستوى تراقب فيه الإدارة العائد على الإستثمار في الأصول التي تتضمن الشهرة.

(٢) يجب أن لا تكون وحدة توليد النقد أكبر من القطاع المبني على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "*تقديم التقارير حول القطاعات*".

يقتضي المعيار أن يتم تخصيص الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال لكل من وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشترية، أو مجموعات وحدات تولد النقد، التي يتوقع أن تستفيد من تجمعات الاندماج، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشأة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. ويقتضي المعيار أيضا من كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها أن: (١) تمثل أدنى مستوى في المنشأة يتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية، (٢) لا تكون أكبر من القطاع المبني على صيغة الإبلاغ الرئيسية أو الثانوية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤.

(هـ) اقترحت مسودة العرض أنه عندما تتصرف المنشاة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية يجب أن:

(١) تكون مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(٢) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المستبقاة من وحدة توليد النقد.

تم شمل هذا الإقتراح في المعيار مع إجراء تعديل واحد. حيث يقتضي المعيار أن يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية التي يتم التصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية التي

يتم التصرف بها والنسبة المستبقاة من وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها.

(و) اقترحت مسودة العرض أنه عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين وحدات النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإنه يجب إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد. ويقتضي المعيار على نحو مماثل من المنشأة التي تعيد تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها أن تقوم بإعادة تخصيص الشهرة للوحدات (مجموعات الوحدات) المتأثرة. وعلى كل حال، يقتضي المعيار أداء إعادة التخصيص هذا باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات التي تم إعادة تنظيمها (مجموعات الوحدات).

(ز) اقترحت مسودة العرض منهجا يتألف من خطوتين لاختبار انخفاض قيمة الشهرة. وتتضمن الخطوة الأولى استخدام آلية فحص لتحديد الانخفاض المحتمل في قيمة الشهرة، يتم وفقا لها تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل فقط عندما يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد. إذا قامت المنشأة بتحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل، يمكن للمنشأة عندئذ أن تحدد ما إذا انخفضت قيمة الشهرة المخصصة للوحدة من خلال مقارنة مبلغها القابل للإسترداد، الذي يتم قياسه على أنه "القيمة الضمنية" للشهرة، مع مبلغها المسجل. ويمكن قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها قيمة متبقية، كونها زيادة في المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، عن صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات الطارئة التي تعترف بها المنشاة إذا قامت بشراء وحدة توليد النقد في اندماج الأعمال في تاريخ إختبار إنخفاض القيمة. ويقتضي المعيار أن يتم الإعتراف بأي زيادة في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها عن مبلغها القابل للإسترداد أولا على أنها خسارة لإنخفاض قيمة الشهرة. من ثم يتم الإعتراف بأي زيادة تتبقى بعد تخفيض المبلغ المسجل للشهرة إلى صفر من خلال تخصيصها للأصول الأخرى في الوحدة بطريقة تناسبية مع مبالغها المسجلة.

(ح) اقترحت مسودة العرض ضرورة أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات حول وحدات توليد النقد التي تشتمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة. وتضمنت تلك المعلومات المبلغ المسجل للشهرة والمبلغ المسجل للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، والأساس الذي تم بناءاً عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع)، والمبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مبلغها المسجل، والافتراضات والتقديرات الرئيسية المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة والمعلومات حول حساسية ذلك المبلغ القابل للإسترداد تجاه التغيرات في الإفتراضات والتقديرات الرئيسية. إذا قامت المنشأة بالإبلاغ عن معلومات القطاع وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤

" *تقديم التقارير حول القطاعات* "، تقترح مسودة العرض ضرورة الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل إجمالي لكل قطاع على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة. كما اقترحت مسودة العرض أيضا أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لوحدة توليد النقد إذا تمت تلبية معايير محددة. إن المعيار:

(١) لا يقتضي الإفصاح عن معلومات لتقييم موثوقية اختبارات انخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل إجمالي لكل قطاع وبشكل منفصل لوحدات توليد النقد ضمن القطاع عند تلبية معايير محددة. وبدلا من ذلك، يقتضي المعيار الإفصاح عن هذه المعلومات لكل وحدة توليد نقد (مجموعة وحدات) التي يكون فيها المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة (مجموعة وحدات) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في المنشأة.

(٢) لا يقتضي من المنشأة الإفصاح عن المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد المبلغ المسجل لها. وبدلا من ذلك، يقتضي المعيار من المنشأة الإفصاح عن هذه المعلومات فقط إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الإفتراض الرئيسي الذي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد.

(٣) لا يقتضي من المنشأة الإفصاح عن القيمة المحددة لكل افتراض رئيسي استندت عليه المنشأة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مع مبلغها المسجل. وبدلا من ذلك، يقتضي المعيار أن تفصح المنشأة عن وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، ومنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل افتراض رئيسي، وما إذا كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو تنسجم، حيثما كان ملائما، مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات. لكن إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الإفتراض الرئيسي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد، يُطلب من المنشأة أيضا أن تفصح عن القيمة المحددة للإفتراض الرئيسي، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) مع مبلغها المسجل.

(٤) يقتضي أن يتم الإفصاح عن معلومات حول الإفتراضات الرئيسية لأي افتراض رئيسي له علاقة بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات الوحدات) التي تشتمل بشكل منفرد على مبالغ غير هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، لكنها تحتوي، بشكل إجمالي، على مبالغ هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

تاريخ وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول

إستنتاج٢٣٠ قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية في حزيران ١٩٩٦ إعداد معيار محاسبي دولي حول إنخفاض قيمة الأصول. وفيما يلي الأسباب وراء وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول:

(أ) جمع متطلبات تحديد خسارة إنخفاض القيمة وقياسها والاعتراف بها وعكسها في معيار واحد لضمان الانسجام بين هذه المتطلبات؛

(ب) لم تكن المتطلبات والإرشادات السابقة في معايير المحاسبة الدولية مفصلة بشكل كاف لضمان قيام المنشآت بتحديد خسارة إنخفاض القيمة وقياسها والاعتراف بها بطريقة متشابهة، مثلا كان هناك حاجة لإلغاء بدائل معينة لقياس خسارة إنخفاض القيمة، مثل الخيار السابق بعدم استخدام الخصم؛ و

(ج) قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية في آذار ١٩٩٦ أن تكتشف ما إذا كانت فترة إطفاء الأصول غير الملموسة والشهرة يمكن أن تتجاوز، في بعض الظروف النادرة، ٢٠ سنة إذا كانت تلك الأصول خاضعة لاختبارات انخفاض قيمة سنوية مفصلة موثوقة.

إستنتاج٢٣١ صادقت لجنة معايير المحاسبة الدولية في نيسان ١٩٩٧ على مسودة العرض ٥٥ "*إنخفاض قيمة الأصول*". وقد استلمت لجنة معايير المحاسبة الدولية أكثر من ٩٠ رسالة ملاحظات من أكثر من ٢٠ بلدا. كما قامت اللجنة بأداء إختبار ميداني للإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥. وشاركت أكثر من ٢٠ شركة من قطاعات الأعمال المختلفة ومن ١٠ بلدان مختلفة في الإختبار الميداني. وقد أعد أكثر من نصف المشاركين في الإختبار الميداني بياناتهم المالية باستخدام معايير المحاسبة الدولية وقام النصف الآخر بإعداد التقارير باستخدام معايير أخرى. وأكمل المشاركون في الإختبار الميداني استبيانا مفصلا كما تمت زيارة معظمهم من قبل موظفي لجنة معايير المحاسبة الدولية لمناقشة نتائج تطبيق الإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥ على بعض أصولهم. وتم نشر ملخص موجز برسائل الملاحظات التي تم استلامها حول مسودة العرض ٥٥ ونتائج الإختبار الميداني في النشرة الإخبارية للجنة معايير المحاسبة الدولية في كانون الأول ١٩٩٧.

إستنتاج٢٣٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في تشرين الأول ١٩٩٧ بالتعاون مع مجالس معايير المحاسبة في استراليا وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة بنشر ورقة مناقشة بعنوان "*المراجعة الدولية لمعايير المحاسبة التي تحدد إختبار المبلغ القابل للإسترداد بالنسبة للأصول المُعمَرة*" (كان جيم بول، من موظفي المؤسسة الأسترالية لبحوث المحاسبة، هو المؤلف الرئيسي). ونتجت ورقة المناقشة هذه عن نقاشات "مجموعة العمل" التي تتألف من بعض أعضاء المجلس وموظفين رئيسيين من الهيئات الواضعة للمعايير المدرجة أعلاه ولجنة معايير المحاسبة الدولية. إن الورقة:

(أ) أشارت إلى الميزات الرئيسية لمعايير المحاسبة القائمة أو المقترحة لأعضاء مجموعة العمل التي تقتضي إختبار إنخفاض القيمة، وقارنت هذه المعايير؛ و

(ب) اقترحت أراء مجموعة العمل حول القضايا الرئيسية.

إستنتاج٢٣٣ وفي نيسان ١٩٩٨، وبعد دراسة الملاحظات التي تم استلامها حول مسودة العرض ٥٥ ونتائج الإختبار الميداني، صادقت لجنة معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*".

الآراء المعارضة

الآراء المعارضة لكل من أنتوني.تي. كوب، وجيمس. جيــه. ليــسنرنج، وجيوفري وايتنجتون

آراء ١ اعترض السادة كوب وليسنرنج والبروفسور وايتنجتون على موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

آراء ٢ اعترض السادة كوب وليسنرنج والبروفسور وايتنجتون لعدم موافقتهم على إختبار إنخفاض القيمة الذي يقتضيه المعيار بالنسبة للشهرة.

آراء ٣ وافق كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج على منع إطفاء الشهرة الوارد ذكره في الفقرة ٥٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣" *اندماج الأعمال*". وقد أظهرت الأبحاث والتجارب أن إطفاء الشهرة ينتج عنه بيانات لا معنى لها، وربما تكون مضللة. وعلى كل حال، إذا لم يتم إطفاء الشهرة، فإن طبيعتها الخاصة تقتضي أن يتم محاسبتها بحذر. وينص أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الفقرة "إستنتاج ١٣١") أنه "إذا أمكن وضع إختبار دقيق وعملي لانخفاض القيمة [بالنسبة للشهرة]، سيتم توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة بموجب منهج معين لا يتم فيه إطفاء الشهرة، بل يتم بدلا من ذلك إختبار إنخفاض قيمتها سنويا أو بشكل متكرر إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تشير إلى احتمال إنخفاض قيمتها". ووافق السادة كوب وليسنرنج على ذلك النص. غير أنهما يعتقدان أن إختبار إنخفاض القيمة الذي وافق عليه غالبية المجلس يفتقر إلى الدقة لتلبية ذلك الشرط.

آراء ٤ يشترك كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج في تحفظاتهم مع بعض أعضاء المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ١٣٠"من أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، حول إختبار إنخفاض القيمة المبني على قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل، وبالأخص أصل ذو عمر غير محدد، على أنه القيمة عادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة الإستخدام، أيهما أعلى. والسادة كوب وليسنرنج راضون في الوقت الحاضر، على كل حال، بتأجيل النظر في موضوع القياس العام، بانتظار المزيد من البحث والنقاش حول مبادئ القياس. (وقد أشاروا إلى أن استخدام القيمة العادلة يحقق مقاربة هامة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما). لكن يجب القيام بالمزيد من الجهود الحثيثة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد للشهرة، كيفما تم قياسه، بدلا من إختبار إنخفاض القيمة المنقح الخاص بالمجلس. لقد كانت طريقة "الخطوتين" التي اقترحها المجلس أصلا في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ عبارة عن منهج أكثر فائدة لتحديد "القيمة الضمنية" للشهرة. وكان يجب المحافظة على ذلك الإختبار.

آراء ٥ أقر كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج أن بعض الهيئات الفرعية قد أبدت اعتراضات حيال التعقيد والتكاليف المحتملة للمتطلبات المقترحة في مسودة العرض. إلا أنهما يعتقدان أن العديد من المعلقين قد أساءوا فهم المستوى الذي قصد المجلس أداء إختبار إنخفاض القيمة وفقه. وقد تم توضيح هذا الأمر خلال الإختبار الميداني لمسودة العرض. وزيادة على ذلك، تقدم أحكام الفقرة ٩٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، التي تحدد الوقت الذي لا يجب فيه أداء إختبار إنخفاض القيمة، إعفاءا واسع النطاق من ضرورة القيام بالحسابات المتكررة. وكان قد فضل كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج أن يتم تلبية تلك الاعتراضات من خلال تحديد وجوب أداء إختبار إنخفاض القيمة وفق المستوى الموضح في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٢ " *الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى*" التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

آراء ٦ يعتقد البروفسور وايتنجتون أن هناك جانبين في إختبار إنخفاض القيمة المقترح غير مرضيين بشكل خاص. الأول، الفشل في إلغاء الحماية من إنخفاض القيمة الذي توفره الشهرة المولدة داخليا للمنشأة الدامجة عند عملية الاندماج بالشراء. وتتم مناقشة هذا الجانب في الفقرة "آراء ٧". والثاني، الافتقار إلى إختبار تدفق نقدي لاحق. ويتم مناقشة هذا الجانب في الفقرات "آراء ٨-آراء ١٠". كما أن عدم القدرة على إلغاء الحماية من إنخفاض القيمة الذي توفره الشهرة المولدة داخليا والتي تحدث بعد تاريخ الإندماج بالشراء هي مشكلة أيضا. إلا أنه لا توجد طريقة عملية واضحة للتعامل مع هذه المشكلة ضمن إطار إختبارات إنخفاض القيمة التقليدية.

آراء ٧ عندما يتم دمج مؤسسة أعمال مشتراة مع العمليات الموجودة للمنشأة المشترية، فإن إختبار إنخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يأخذ بعين الإعتبار الشهرة المولدة داخليا الموجودة سابقا الخاصة بالمنشأة المشترية. لذلك، توفر الشهرة المولدة داخليا الموجودة سابقا الخاصة بالمنشأة المشترية حماية ضد إنخفاض القيمة إضافة إلى تلك التي توفرها الشهرة المولدة داخليا اللاحقة. ويعتقد البروفسور وايتنجتون أن إختبار إنخفاض القيمة سيكون أكثر دقة لو اشتمل على متطلب مشابه لذلك المشمول في معيار إعداد التقارير المالية البريطاني ١١ "*إنخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة*"، والذي ينص، لأغراض إختبار إنخفاض القيمة، على القيمة الضمنية للشهرة الخاصة بالمنشأة المشترية الموجودة في وقت الاندماج بالشراء.

آراء ٨ ويتم مناقشة إختبار التدفق النقدي اللاحق في الفقرات "إستنتاج ١٩٥ – إستنتاج ١٩٨" من أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ويحل إختبار التدفق النقدي اللاحق في إختبارات إنخفاض القيمة السابقة محل التدفقات النقدية التي حدثت فعلا لتلك التي تم تقديرها في وقت إختبارات إنخفاض القيمة، ويقتضي تخفيض القيمة إذا كانت التقديرات المنقحة ستؤدي إلى خسارة من إنخفاض قيمة الشهرة. وبالتالي هو تصحيح لتقدير معين. ويتم دمج مثل هذا الإختبار في معيار إعداد التقارير المالية البريطاني ١١.

آراء ٩ تتضمن الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)-(ج)" أسباب رفض المجلس لاختبار التدفق النقدي اللاحق في الفقرة. وتنص مقدمة الفقرة "إستنتاج ١٩٧" على أن هناك خطأ في توجيه إختبار التدفق النقدي اللاحق لأن العمليات الزائدة لانخفاض قيمة الشهرة يمكن أن تثير مشكلة يجب تفاديها. وعلى كل حال، يقتضي إختبار التدفق النقدي اللاحق تخفيضات واقعية للقيمة فقط (على أساس المخرجات الفعلية)، وليس تخفيضات قيمة زائدة. وإذا كان النص الوارد في الفقرة "إستنتاج ١٩٧" صحيحا، فقد يشير هذا إلى نقص آخر في عملية إختبار إنخفاض القيمة يقتضي معالجة مختلفة.

آراء ١٠ تؤكد الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)" على "أن إختبار التدفقات النقدية لا يقدم نتائج صادقة" لأنه يتجاهل العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام. وكما هو موضح أعلاه، فإنه يحل فقط محل التدفق النقدي الناتج للتقدير، الذي يجب أن يكون له معنى واضح ويوفر حماية ضد المغالاة في تفاؤل تقدير التدفقات النقدية. وإذا اعتبر تصحيح تقديرات العناصر الأخرى مهما في هذا السياق، مثل التغيرات التي حصلت في أسعار الفائدة، يمكن دمجها في الحساب. ويبدو أن الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (ب)" تثير نفس النقطة التي تثيرها الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)"، بالنسبة لمعنى خسائر إنخفاض القيمة بموجب الإختبار. وتنتقد الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (ج)" العبء الزائد الذي قد يفرضه إختبار التدفق النقدي اللاحق. ولاحظ البروفسور وايتنجتون أن حجم العبء يعتمد، بالطبع، على مدى تكرار تطبيق الإختبار. ولاحظ أيضا أنه يمكن التقليل من متطلبات الإفصاح الكثيرة المرتبطة حاليا باختبار انخفاض القيمة إذا كان سيتم تطبيق إختبار التدفق النقدي اللاحق.

المحتويات

الفقرات

أمثلة توضيحية

أمثلة توضيحية

هذا الملحق ايضاحي فقط، ولا يشكل جزءا من المعيار ٣٦، تفترض كافة الأمثلة في هذا الملحق أن المشروع ذات العلاقة لا يوجد له عمليات عدا عن العمليات المبينة. المبالغ النقدية في الأمثلة تم تحديدها " بوحدة العملة " (وحدة عملة)

مثال ١ – تحديد وحدات توليد النقد

هدف هذا المثال ما يلي:

(أ) إعطاء دلالة لكيفية تحديد وحدات توليد النقد في مختلف الحالات؛ و

(ب) القاء الضوء على عوامل معينة قد يأخذها المشروع في الإعتبار عند تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي اليها الأصل.

أ – سلسلة مخازن البيع بالتجزئة

الخلفية

مثال١ ينتمي المخزن (س) لسلسلة مخازن التجزئة (م)، ويقوم المخزن (س) بإجراء كافة مشترياته بالتجزئة من خلال مركز الشراء لسلسلة المخازن (م)، وتقرر سلسلة المخازن (م) سياسات التسعير والتسويق والدعاية والموارد البشرية (فيما عدا توظيف أمناء الصناديق والبائعين للمخزن (س)) حيث يقررها المخزن (م). تملك سلسلة المخازن (م) أيضا خمسة مخازن أخرى في نفس المدينة مثل المخزن (س) (بالرغم من أنها في مناطق مختلفة) و ٢٠ مخزنا آخر في مدن أخرى، وتتم إدارة كافة المخازن الأخرى بنفس الطريقة التي يدار بها المخزن (س)، وقد تم شراء المخزن (س) و ٤ مخازن أخرى قبل ٥ سنوات وتم الإعتراف بالشهرة.

ما هي وحدة توليد النقد للمخزن (س)، (وحدة توليد النقد (س)) ؟

التحليل

مثال٢ لتحديد وحدة توليد النقد للمخزن (س)، ينظر المشروع على سبيل المثال فيما يلي:

(أ) فيما إذا كانت تقارير الإدارة الداخلية منظمة لقياس الأداء على أساس كل مخزن على حدة؛ و

(ب) فيما إذا كانت الإعمال يتم تشغيلها على أساس الربح لكل مخزن أو على أساس المنطقة / المدينة.

مثال٣ جميع مخازن (م) في مناطق مختلفة، ومن المحتمل أن لها قواعد عملاء مختلفة وهكذا بالرغم من أنه تتم إدارة المخزن (س) على مستوى الشركة فإن المخزن (س) يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية للمخازن الأخرى لسلسلة المخازن (م)، وعلى ذلك من الممكن إعتبار أن المخزن (س) هو وحدة توليد النقد.

مثال٤ إذا كانت وحدة توليد النقد للمخزن (س) تمثل أدنى مستوى ضمن سلسلة المخازن (م) يتم وفقه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية، يقوم المخزن (م) بتطبيق إختبار إنخفاض القيمة المذكور في الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على وحدة توليد النقد تلك. وإذا لم تتوفر المعلومات حول المبلغ المسجل للشهرة ولم تتم مراقبتها لأغراض الإدارة الداخلية على مستوى وحدة توليد النقد للمخزن (س)، يقوم المخزن (م) بتطبيق إختبار إنخفاض القيمة المذكور في الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة للدولي ٣٦ على وحدة توليد النقد تلك.

ب – مصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج

الخلفية

مثال٥ أحد المواد الخام الهامة المستخدمة للإنتاج النهائي للمصنع (ي) هو منتج وسيط يتم شراؤه من المصنع (س) لنفس المشروع. ويتم بيع منتجات (س) إلى (ي) بسعر التحويل الذي يتعدى الهوامش إلى (س). ويتم بيع ٨٠% من الإنتاج النهائي للمصنع (ي) إلى عملاء خارج المشروع المقدم للتقارير. ويتم بيع ٦٠% من الإنتاج النهائي للمصنع (س) إلى (ي). ويتم بيع المتبقي البالغ ٤٠% إلى عملاء خارج المشروع الذي يقدم التقارير.

بالنسبة لكل حالة من الحالات التالية ما هي وحدات توليد النقد للمصنع (س) والمصنع (ي)؟

الحالة ١ : استطاع المخزن (س) بيع المنتجات التي يبيعها للمخزن (ي) في سوق نشط. وأسعار التحويل الداخلية أعلى من أسعار السوق.

الحالة ٢ : لا يوجد سوق نشط للمنتجات التي يبيعها المصنع (س) للمصنع (ي).

التحليل

الحالة ١

مثال٦ استطاع المصنع (س) بيع منتجاته في سوق نشط، وهكذا، فهو يولد تدفقات نقدية داخلة من الإستخدام المستمر الذي هو مستقل إلى حد بعيد من التدفقات النقدية من (ي). ولذلك، من المحتمل أن المصنع (س) هو وحدة توليد نقد مستقلة بالرغم من أن جزءاً من إنتاجه يستخدمه المصنع (ي) (أنظر فقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال٧ من المحتمل أن المصنع (ي) هو كذلك وحدة توليد نقد مستقلة. ويبيع المصنع (ي) ٨٠% من منتجاته إلى عملاء خارج المشروع المقدم للتقارير. ولذلك يمكن إعتبار تدفقاته النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر أنها مستقلة إلى حد بعيد.

مثال٨ لا تعكس أسعار التحويل الداخلية أسعار السوق لإنتاج (س). ولذلك، عند تحديد القيمة المستخدمة لكل من المصنع (س) والمصنع (ي)، يقوم المشروع بتعديل الميزانيات التقديرية/النبوءات المالية لإظهار أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية لمنتجات المصنع (س) المستخدمة داخلياً (أنظر الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

الحالة ٢

مثال٩ من المحتمل أنه من غير الممكن تقييم المبلغ المرحل لكل مصنع بشكل مستقل عن المبلغ القابل للإسترداد للمصنع الآخر بسبب ما يلي:

(أ) يتم إستخدام معظم إنتاج المصنع (س) داخلياً ولا يمكن بيعة في سوق نشط. وهكذا، تعتمد التدفقات النقدية الداخلة للمصنع (س) على الطلب على منتجات المصنع (ي)، ولذلك، لا يمكن إعتبار المصنع (س) أنه يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد بعيد من منتجات المصنع (ي).

(ب) تتم إدارة المصنعين معاً.

مثال١٠ نتيجة لذلك، من الممكن إعتبار المصنع (أ) والمصنع (ي) معاً أنهما أصغر مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر مستقلة إلى حد بعيد.

ج – المنشأة ذات المنتج المفرد

الخلفية

مثال١١ تنتج المنشاة (م) منتجا مفردا، وتملك المصانع (أ)، (ب) و(ج). وكل مصنع موقعة في قارة مختلفة. وينتج المصنع (أ) جزءا من الإنتاج يتم تجميعه أما في المصنع (ب) أو(ج). ولا يتم إستخدام طاقة المصنعين (ب) او (ج) بكاملها. ويتم بيع منتجات المشروع (م) أما من المصنع (ب) أو المصنع (ج) على نطاق العالم. فعلى سبيل المثال، يمكن بيع منتجات المصنع (ب) في القارة التي يوجد بها المصنع (ج) إذا أمكن تسليم المنتجات من المصنع (ج) أسرع من المصنع (ب). وتعتمد مستويات إستخدام المصنعين (ب) (ج) على توزيع المبيعات بين الموقعين.

بالنسبة لكل حالة من الحالات التالية ما هي وحدات توليد النقد للمصانع (أ)، (ب) و(ج) ؟

الحالة ١ : يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ).

الحالة ٢ : لا يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ).

التحليل

الحالة ١

مثال١٢ من المحتمل أن المصنع (أ) وحدة توليد نقد منفصلة لوجود سوق نشط لمنتجاته (أنظر المثال (ب)–المصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج، الحالة الأولى).

مثال١٣ بالرغم من وجود سوق نشط للمنتجات التي يقوم المصنعان (ب)، (ج) بتجميعهما تعتمد التدفقات النقدية الداخلة للمصنعين (ب) و(ج) على توزيع الإنتاج بين الموقعين، ومن غير المحتمل أنه سيمكن تحديد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية للمصنعين (ب) و(ج) فرديا، وعلى ذلك من غير المحتمل أن يكون المصنعان (ب) و(ج) معا أصغر مجموعات أصول قابلة للتحديد تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير.

مثال١٤ عند تحديد القيمة المستخدمة للمصنعين (أ) و(ب) بالإضافة إلى المصنع (ج) يقوم المشروع (م) بتعديل الميزانيات التقديرية/ النبوءات المالية لإظهار أفضل تقديرها لأسعار السوق المستقبلية لمنتجات المصنع (أ) (أنظر الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) .

الحالة ٢

مثال١٥ من غير المحتمل أن لا يمكن تقييم المبلغ القابل للإسترداد لكل مصنع بشكل مستقل نظراً لما يلي:

(أ) لا يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ)، ولذلك، تعتمد التدفقات النقدية الداخلة للمصنع (أ) على مبيعات المنتجات النهائية من قبل المصنعين (ب) و(ج).

(ب) بالرغم من وجود سوق نشط للمنتجات التي يقوم المصنعان (ب) و(ج)، بتجميعها تعتمد التدفقات النقدية الداخلة للمصنعين (ب) و(ج) على توزيع الإنتاج بين الموقعين. ومن غير المحتمل أن يكون تحديد التدفقات النقدية الداخلة للمصنعين (ب) و(ج) فردياً.

مثال١٦ نتيجة لذلك، من المحتمل أن تكون المصانع (أ)، (ب) و(ج) معاً (أي المشروع (م) ككل) هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير.

د – عناوين المجلات

الخلفية

مثال١٧ يملك أحد الناشرين ١٥٠ عنوان مجلة، ٧٠ مجلة منها تم شراؤها و٨٠ مجلة قام الناشر بإنشائها بنفسه. ويتم الإعتراف بالسعر المدفوع لعنوان مجلة مشتراة على أنه أصل غير ملموس. كما يتم الإعتراف بتكاليف خلق عناوين مجلات والمحافظة على الأسماء الموجودة على أنها مصروف عندما يتم تحملها. ومن الممكن تحديد التدفقات النقدية الداخلة من المبيعات المباشرة والإعلان لكل عنوان مجلة. وتتم إدارة عناوين المجلات حسب قطاعات العملاء ويعتمد مستوى الدخل من الإعلان لعنوان المجلة على سلسلة من الأسماء في قطاع العملاء الذي يعود عنوان المجلة له. وتتبع الإدارة سياسة ترك الأسماء القديمة قبل نهاية العمل الإقتصادي لها واستبدالها في الحال بأسماء جديدة لنفس قطاع العملاء.

ما هي وحدة توليد النقد لعنوان مجلة فردية ؟

التحليل

مثال١٨ من المحتمل أنه يمكن تقييم المبلغ القابل للإسترداد لعنوان مجلة فردية. وبالرغم من أن مستوى الدخل من الإعلان لعنوان يتأثر إلى حد معين بالعناوين الأخرى في قطاع العملاء فانه يمكن تحديد التدفقات النقدية الداخلة لكل عنوان من المبيعات المباشرة والإعلان. إضافة إلى ذلك، بالرغم من أنه تتم إدارة الملكيات حسب قطاعات العملاء فأن قرارات ترك العناوين تتم على أساس العنوان الفردي.

مثال١٩ بناء على ذلك، من المحتمل أن عناوين المجلات الفردية تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن بعضها وأن عنوان كل مجلة هو وحدة توليد نقد مستقلة.

هـ – بناء المؤجر نصفه إلى للآخرين ونصفه مشغول للإستعمال الذاتي

الخلفية

مثال٢٠ المشروع (م) هي شركة تصنيع. وهي تملك مبنى فيه مقرها الرئيسي كان مشغولاً بكامله للإستعمال الداخلي. وبعد تقليص حجم المشروع يتم حالياً إستعمال نصف المبنى داخلياً والنصف الأخر مؤجر إلى طرف ثالث، واتفاقية الإيجار مع المستأجر هي لمدة خمس سنوات .

ما هي وحدة توليد النقد للمبنى؟

التحليل

مثال٢١ الغرض الرئيسي للمبنى هو العمل كأصل للشركة، لدعم أنشطة التصنيع للمشروع (م)، ولذلك لا يمكن إعتبار المبنى ككل أنه يولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير من التدفقات النقدية الداخلة من المشروع ككل. وهكذا، من المحتمل أن وحدة توليد النقد للمبنى هي للمشروع (م) ككل.

مثال٢٢ المبنى ليس في حيازة الشركة كاستثمار. وعلى ذلك، ليس من المناسب تحديد القيمة المستخدمة للمبنى بناء على التوقعات الخاصة بالإيجارات المستقبلية ذات العلاقة في السوق.

مثال ٢ – حساب القيمة المستعملة والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

خلفية وحساب القيمة المستعملة

مثال٢٢ في نهاية عام ٢٠×٠ يمتلك المشروع (ت) المشروع (م) مقابل ١٠٠٠٠ والمشروع (م) له مصانع تصنيع في ثلاث بلدان، والعمر النافع المتوقع للأنشطة المندمجة الناتجة هو ١٥ سنة.

جدول ١. البيانات في نهاية عام ٢٠×٠

نهاية عام ٢٠×٠	*تخصيص سعر الشراء (وحدة عملة)*	*القيمة العادلة للأصول (وحدة عملة) القابلة للتحديد(وحدة عملة)*	*الشهرة*
الأنشطة في البلد (أ)	٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠
الأنشطة في البلد (ب)	٢٠٠٠	١٥٠٠	٥٠٠
الأنشطة في البلد (ج)	٥٠٠٠	٣٥٠٠	١٥٠٠
الإجمالي	١٠٠٠٠	٧٠٠٠	٣٠٠٠

(أ) الأنشطة في كل بلد تمثل اصغر وحدات توليد نقد التي يتم مراقبة الشهرة لأغراض الرقابة الداخلية يمكن تخصيص الشهرة لها على أساس معقول وثابت (التخصيص كإختلاف بناء على سعر شراء الأنشطة في كل بلد، كما هو محدد في اتفاقية الشراء، و القيمة الأدلة للأصل القابل للتحديد).

مثال٢٣أ لأنه تم تخصيص الشهرة للأنشطة في كل بلد، فإنه يجب إختبار إنخفاض قيمة كل من تلك الأنشطة بشكل سنوي أو متكرر إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها (انظر الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال٢٤ يتم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد الخاصة بوحدات توليد النقد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) على أساس حسابات قيمة الإستخدام. وتتجاوز قيمة إستخدام كل وحدة توليد نقد مبلغها المسجل في نهاية ٢٠×٠ و ٢٠×١. لذلك يُنظر إلى الأنشطة في كل بلد والشهرة المخصصة لتلك الأنشطة على أنها غير منخفضة القيمة.

مثال٢٥ في عام ٢٠×٢، يتم انتخاب حكومة جديدة في البلد (أ). وتقوم الحكومة بإصدار تشريع يحد إلى حد كبير من صادرات المنتج الرئيسي للمشروع (ت). ونتيجة لذلك، وفيما يتعلق بالمستقبل المنظور سيتم تخفيض إنتاج المشروع (ت) بمقدار ٤٠%.

مثال٢٦ يتطلب الحد الكبير من التصدير والإنخفاض الناتج في الإنتاج أن يقوم المشروع (ت) بتقدير مبلغ الشهرة القابل للإسترداد لعميات البلد (أ)، في بداية عام ٢٠×٠.

مثال٢٧ يتبع المشروع (ت) أسلوب الإستهلاك على أساس القسط الثابت على مدى عمر مقداره ١٢ سنة لأصول البلد (أ) ولا يتوقع قيمة متبقية

مثال٢٨ لتحديد القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد للبلد (أ) " أنظر الجدول ٢" على المشروع أن يقوم بما يلي:

(أ) إعداد نبوءات التدفق النقدي المأخوذة من أحدث ميزانيات تقديرية/نبوءات مالية للسنوات الخمس القادمة (السنوات (٢٠×٢-٢٠×٦) التي أعتمدتها الإدارة.

(ب) تقدير التدفقات النقدية التالية (الأعوام ٢٠×٧-٢٠×٢) بناء على معدلات نمو آخذة في الإنخفاض، ويقدر معدل النمو لعام ٢٠×٧ بمقدار ٣%، وهذا المعدل أقل من متوسط النمو على المدى الطويل للسوق في البلد (أ).

(ج) اختيار سعر خصم مقداره ١٥%، وهو يمثل سعر ما قبل الضريبة، ويعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بوحدة توليد النقد للبلد (أ).

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها

مثال٢٩ المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) هو ١٣٦٠(وحدة عملة).

مثال٣٠ يقوم المشروع (ت) بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) مع مبلغها المرحل (أنظر الجدول ٣).

مثال٣١ لأن المبلغ المرحل يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد بمبلغ ١٤٣٧ (وحدة عملة) يقوم المشروع (ت) بالإعتراف بخسارة الإنخفاض البالغة ١٤٣٧ (وحدة عملة) في الحال في بيان الدخل. ويتم تخفيض المبلغ المرحل للشهرة المتعلق بعمليات البلد (أ) الى الصفر قبل تخفيض المبلغ المرحل للأصول الأخرى القابلة للتحديد ضمن وحدة توليد النقد للبلد (أ) (أنظر الفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال٣٢ تتم محاسبة الآثار الضريبية بشكل مستقل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*" (أنظر المثال ٣أ).

جدول ٢. حساب القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد للبلد (أ) في نهاية عام ٢٠×٢

السنة	*معدلات النمو على المدى الطويل*	*التدفقات النقدية المستقبلية الحالية*	*عامل القيمة عند سعر خصم ١٥%*[٣]	*التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة*
٢٠×٥(ن=١)		[١]٢٣٠	٠,٨٦٩٥٧	٢٠٠
٢٠×٦		[١]٢٥٣	٠,٧٥٦١٤	١٩١
٢٠×٧		[١]٢٧٣	٠,٦٥٧٥٢	١٨٠
٢٠×٨		[١]٢٩٠	٠,٥٧١٧٥	١٦٦
٢٠×٩		[١]٣٠٤	٠,٤٩٧١٨	١٥١
٢٠×١٠	٣%	[٢]٣١٣	٠,٤٣٢٣٣	١٣٥
٢٠×١١	-٢%	[٢]٣٠٧	٠,٣٧٥٩٤	١١٥
٢٠×١٢	-٦%	[٢]٢٨٩	٠,٣٢٦٩٠	٩٤
٢٠×١٣	-١٥%	[٢]٤٥٢	٠,٢٨٤٢٦	٧٠
٢٠×١٤	-٢٥%	[٢]١٨٤	٠,٢٤٧١٩	٤٥
٢٠×١٥	-٦٧%	[٢]٦١	٠,٢١٤٩٤	١٣
القيمة المستخدمة				١٣٦٠

[١] بناء على افضل تقدير للإدارة لتوقعات صافي التدفق النقدي (بعد التخفيض البالغ ٤٠%).
[٢] بناء على استنتاج من التدفق النقدي للسنة السابقة بإستخدام معدلات نمو متناقصة.
[٣] يحسب عامل القيمة الحالية ك=١/(١+أ)ن حيث أ = سعر الخصم وحدة عملة = مدة الخصم.

جدول ٣. حساب وتوزيع خسارة الإنخفاض في القيمة لوحدة توليد النقد للبلد (أ) في بداية عام ٢٠×٢:

بداية عام ٢٠×٢	*الشهرة*(وحدة عملة)	*الأصول القابلة للتعريف*(وحدة عملة)	*المجموع* (وحدة عملة)
التكلفة التاريخية	١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠
الإستهلاك المتراكم (٢٠×١)	-	(١٦٧)	(١٦٧)
المبلغ المرحل	١٠٠٠	١٨٣٣	٢٨٣٣
خسارة الإنخفاض	(١٠٠٠)	(٤٧٣)	(١٤٧٣)
المبلغ المرحل بعد خسارة الإنخفاض	-	١٣٦٠	١٣٦٠

مثال ٣ آثار الضريبة المؤجلة

أ - آثار الضريبة المؤجلة للإعتراف بخسارة الإنخفاض

إستخدام البيانات للمشروع (ت) كما هي معروضة في المثال (٢)، مع معلومات ملحقة كما هو مبين في هذا المثال.

مثال٣٣ في نهاية عام ٢×٢٠ تبلغ القاعدة الضريبية للأصول القابلة للتحديد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) ما مقداره ٩٠٠ (وحدة عملة)، وخسائر الإنخفاض ليست قابلة للخصم للأغراض الضريبية هو ٤٠%.

مثال٣٤ يخفض الإعتراف بخسارة الإنخفاض في قيمة وحدة توليد النقد للبلد (أ) الفرو قات الضريبية المؤقتة المتعلقة بهذه الأصول، وتبعا لذلك يخفض إلتزام الضريبة المؤجلة.

بداية عام ٢×٢٠	*الأصول القابلة للتعريف قبل خسارة الإنخفاض* (وحدة عملة)	*خسارة الإنخفاض* (وحدة عملة)	*الأصول القابلة للتعريف بعد خسارة الإنخفاض* (وحدة عملة)
المبلغ المرحل (مثال٢)	١٨٣٣	(٤٧٣)	١٣٦٠
القاعدة الضريبية	٩٠٠	–	٩٠٠
الفرق المؤقت			
الخاضع للضريبة	٩٣٣	(٤٧٣)	٤٦٠
إلتزام الضريبة			
المؤجل بمعدل ٤٠%	٣٧٣	(١٨٩)	١٨٤

مثال٣٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*"، لم يتم الإعتراف مبدئياً بضريبة مؤجلة متعلقة بالشهرة. وعلى ذلك، لا تتسبب خسارة الإنخفاض المتعلقة بالقيمة بحدوث تعديل في الضريبة المؤجلة.

ب – الإعتراف بخسارة الإنخفاض تخلق أصل ضريبة مؤجلة

مثال٣٦ منشأة لها أصل قيمته المرحلة ١٠٠٠(وحدة عملة)، ومبلغه القابل للإسترداد ٦٥٠(وحدة عملة)، ويبلغ معدل الضريبة ٣٠% والقاعدة الضريبية للأصل ٨٠٠ (وحدة عملة). والخسائر في الإنخفاض ليست قابلة للخصم للأغراض الضريبية. وتأثير الخسارة في الإنخفاض هو كما يلي:

	قبل الإنخفاض (وحدة عملة)	*اثر الإنخفاض* (وحدة عملة)	*بعد الإنخفاض* (وحدة عملة)
المبلغ المرحل	١٠٠٠	(٣٥٠)	٦٥٠
القاعدة الضريبية	٨٠٠	-	٨٠٠
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة (القابل للخصم)	٢٠٠	(٣٥٠)	(١٥٠)
إلتزام (أصل) الضريبة المؤجلة عند معدل ٣٠%	٦٠	(١٠٥)	(٤٥)

مثال٣٧ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، يعترف المشروع بأصل الضريبة المؤجلة إلى الحد الذي يحتمل فيه توفر الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابلة إستعمال الفرق المؤقت القابل للخصم.

مثال ٤ عكس خسارة إنخفاض القيمة

استخدم البيانات للمشروع (ت) كما هي معروضة في المثال (٢)، مع معلومات إضافية كما هي مقدمة في هذا المثال ، وفي هذا المثال تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال٣٨ في عام ٢٠×٣، لا زالت الحكومة في السلطة في البلد (أ)، إلا أن أوضاع العمل آخذة في التحسن. وتأثير قوانين التصدير أقل مما توقعت الإدارة أولاً. ونتيجة لذلك، تقدر الإدارة أن الإنتاج سيزيد بمقدار ٣٠% ويتطلب هذا التغير لصالح المشروع أن تقوم بإعادة تقدير المبلغ القابل للإسترداد لصافي أصول عمليات البلد (أ) (انظر الفقرتين ١١٠-١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦). ووحدة توليد النقد الصافي أصول عمليات البلد (أ) لا زالت هي عمليات البلد (أ) .

مثال٣٩ تبين حسابات مشابهة للحسابات الواردة في المثال (٢) أن المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) هو الآن ١٩١٠ (وحدة عملة).

عكس خسارة إنخفاض القيمة

مثال٤٠ يقوم المشروع (ت) بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد مع صافي المبلغ المسجل لوحده توليد النقد للبلد (أ).

جدول ١. حساب المبلغ المرحل لوحده توليد النقد للبلد (أ) في نهاية عام ٢٠×٣.

	الشهرة	*الأصول القابلة للتحديد*	*الإجمالي*
	(وحدة عملة	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
نهاية عام ٢٠×٢ *(مثال ٢)*			
التكلفة التاريخية	١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠
الإستهلاك المتراكم	–	(١٦٧)	(١٦٧)
خسارة الإنخفاض	(١,٠٠٠)	(٤٧٣)	(١٤٧٣)
المبلغ المرحل بعد خسارة الإنخفاض	–	١٣٦٠	١٣٦٠
نهاية عام ٢٠×٣			
إستهلاك إضافي (٢ سنة)	صفر	(٢٤٧)	(٢٤٧)
المبلغ المرحل	صفر	١١١٣	١١١٣
المبلغ القابل للإسترداد			١٩١٠
الزيادة في المبلغ القابل للإسترداد عن المبلغ المرحل			٧٩٧

(أ) بعد الإعتراف بخسارة الإنخفاض في بداية عام ٢٠×٢، قام (ت) بتعديل مبلغ الإستهلاك للأصول القابلة للتحديد للبلد (أ) (من ٧، ١٦٦ (وحدة عملة) في السنة) بناء على المبلغ المرحل المعدل والعمر النافع المتبقي (١١ سنة)

مثال٤١ حدث تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد لصافي أصول البلد (أ) منذ أن تم الإعتراف بآخر خسارة إنخفاض. وعلى ذلك تبعاً للفقرة ١١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يعترف المشروع (ت) بعكس خسارة الإنخفاض التي تم الإعتراف بها في عام ٢٠×٢.

مثال٤٢ بموجب الفقرتين ١٢٢، ١٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يقوم المشروع (ت) بزيادة المبلغ المرحل للأصول القابلة للتعريف للبلد (أ) بمقدار ٣٨٧(وحدة عملة) (انظر الجدول ٣)، أي ان المبلغ القابل للإسترداد (١٩١٠(وحدة عملة)) او التكلفة التاريخية المستهلكة (١٥٠٠(وحدة عملة)) (أنظر الجدول ٢). للأصول القابلة للتعريف أيهما أقل، ويتم الإعتراف بهذه الزيادة في الحال في بيان الدخل.

مثال٤٣ بموجب الفقرة ١٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، لا يتم عكس خسارة إنخفاض قيمة الشهرة.

جدول ٢. تحديد التكلفة التاريخية المستهلكة للأصول القابلة للتحديد للبلد (أ) في نهاية عام ٢٠×٣.

نهاية عام ٢٠×٦	*الأصول القابلة للتحديد* (وحدة عملة)
التكلفة التاريخية	٢٠٠٠
الإستهلاك المتراكم (*١٦٦,٧ × ٣ سنوات*)	(٥٠٠)
التكلفة التاريخية المستهلكة	١٥٠٠
المبلغ المسجل (جدول ١)	١١١٣
الفرق	٣٨٧

جدول ٣. المبلغ المسجل لأصول البلد (أ) في نهاية عام ٢٠×٣

نهاية عام ٢٠×٣	*الشهرة* (وحدة عملة)	*الأصول القابلة للتحديد* (وحدة عملة)	*الإجمالي* (وحدة عملة)
إجمالي المبلغ المسجل	١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠
الإطفاء المتراكم	-	(٤١٤)	(٤١٤)
خسارة الإنخفاض المتراكمة	(١٠٠٠)	(٤٧٣)	(١٤٧٣)
المبلغ المسجل	-	١١١٣	١١١٣
عكس خسارة الإنخفاض	صفر	٣٨٧	٣٨٧
المبلغ المسجل بعد عكس خسارة الإنخفاض	-	١٥٠٠	١٥٠٠

مثال ٥ – معاملة إعادة الهيكلة المستقبلية

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال٤٤ في نهاية عام ٢٠×٠ تقوم المنشاة (ك) بإختبار مصنع من اجل إنخفاض قيمته. والمصنع هو وحده توليد نقد. وأصول المصنع مسجلة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة. والمبلغ المسجل للمصنع هو ٣٠٠٠(وحدة عملة) والعمر النافع المتبقي له هو ١٠ سنوات.

مثال٤٥ المبلغ القابل للإسترداد للمصنع (القيمة المستعملة والقيمة العادلة ناقص التكلفة أيهما أعلى) وعلى ذلك فان الأساس حساب القيمته المستعملة. وتتم حساب القيمة المستعملة بإستخدام سعر خصم لما قبل الضريبة مقداره ١٤%.

مثال٤٦ اعتمدت الإدارة ميزانيات تقديرية تعكس ما يلي :

(أ) في نهاية عام ٢٠×٣ ستتم إعادة هيكلة المصنع بتكلفة تقديرية مقدارها ١٠٠(وحدة عملة). وحيث أن المنشأة (ك) ليست ملتزمة بعد إعادة هيكلتها، لم يتم الإعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة المستقبلية.

(ب) ستتحقق منافع مستقبلية من إعادة الهيكلة هذه على شكل تدفقات نقدية خارجة مستقبلية مخفضة.

مثال٤٧ في نهاية عام ٢٠×٢، تصبح المنشأة (ك) ملتزمة بإعادة الهيكلة. ولا زالت التكاليف مقدرة على أنها ١٠٠(وحدة عملة). ويتم الإعتراف بمخصص تبعا لذلك. والتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للمصنع التي تم إظهارها في احدث الميزانيات التقديرية المحددة في الفقرة مثال٥١ المعتمدة من الإدارة وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠×٠.

مثال٤٨ في نهاية عام ٢٠×٣ يتم تحمل ودفع تكاليف إعادة هيكلة فعلية مقدارها ١٠٠(وحدة عملة). ومرة أخرى التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للمصنع التي تم إظهارها في احدث الميزانيات التقديرية المعتمدة من الإدارة وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠×٠.

في نهاية عام ٢٠×٠.

جدول ١. حساب القيمة المستعملة للمصنع في نهاية عام ٢٠×٠.

السنة	التدفقات النقدية المستقبلية (وحدة عملة)	مخصومة بسعر ١٤% (وحدة عملة)
٢٠×١	٣٠٠	٢٦٣
٢٠×٢	٢٨٠	٢١٥
٢٠×٣	٤٢٠[1]	٢٨٣
٢٠×٤	٥٢٠[1]	٣٠٨
٢٠×٥	٣٥٠[2]	١٨٢
٢٠×٦	٤٢٠[2]	١٩١
٢٠×٧	٤٨٠[2]	١٩٢
٢٠×٨	٤٨٠[2]	١٦٨
٢٠×٩	٤٦٠[2]	١٤١
٢٠×١٠	٤٠٠[2]	١٠٨
القيمة المستعملة		٢٠٥١

[1] تستثنى تكاليف إعادة الهيكلة المقدرة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة .
[2] تستثنى المنافع المتوقعة من إعادة الهيكلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة .

مثال٤٩ المبلغ القابل للإسترداد (القيمة المستعملة) للمصنع اقل من مبلغه المسجل. وعلى ذلك يعترف المشروع (ك) بخسارة إنخفاض قيمة المصنع.

جدول ٢. حساب خسارة إنخفاض القيمة في نهاية عام ٢٠×٠

	المصنع (وحدة عملة)
المبلغ المسجل قبل خسارة الإنخفاض	٣٠٠٠
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ١)	٢٠٥١
خسارة الإنخفاض	(٩٤٩)
المبلغ المسجل بعد احتساب خسارة الإنخفاض	٢٠٥١

في نهاية عام ٢٠×١

مثال٥٠ لا يقع أي حدث يتطلب إعادة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للمصنع. وعلى ذلك، لا تطلب إجراء حساب للمبلغ القابل للإسترداد.

في نهاية عام ٢×٢٠

مثال٥١ المنشأة الآن ملتزمة بإعادة الهيكلة. وعلى ذلك، عند تحديد القيمة المستعملة للمصنع، تؤخذ المنافع المتوقعة من إعادة الهيكلة في الإعتبار عند التنبؤ بالتدفقات النقدية، وينجم عن ذلك زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد القيمة المستعملة في نهاية عام ٢٠×٠. وبموجب الفقرتين ١١٠-١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، تتم إعادة المبلغ القابل للإسترداد للمصنع في نهاية عام ٢٠×٢.

جدول ٣. حساب القيمة المستعملة للمصنع في نهاية ٢٠×٢

السنة	*التدفقات النقدية*	*مخصومة بسعر ١٤%*
٢٠× ٣	٤٢٠[١]	٣٦٨
٢٠× ٤	٥٧٠[٢]	٤٣٩
٢٠× ٥	٣٨٠[٢]	٢٥٦
٢٠× ٦	٤٥٠[٢]	٢٦٦
٢٠× ٧	٥١٠[٢]	٢٦٥
٢٠× ٨	٥١٠[٢]	٢٣٢
٢٠× ٩	٤٨٠[٢]	١٩٢
٢٠× ١٠	٤١٠[٢]	١٤٤
القيمة المستعملة		٢١٦٢

[١] تستثنى تكاليف إعادة الهيكلة المقدرة لأنه تم الإعتراف بالتزام.
[٢] تشمل المنافع المقدرة من إعادة الهيكلة المتوقعة من إعادة الهيكلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة .

مثال٥٢ المبلغ القابل للإسترداد للمصنع (القيمة المستعملة) أعلى من مبلغه المسجل (انظر الجدول ٤) وعلى ذلك، يقوم المشروع ك بعكس خسارة الإنخفاض المعترف بها للمصنع في نهاية عام ٢٠×٠.

جدول ٤. حساب عكس خسارة الإنخفاض في نهاية عام ٢٠×٢

	المصنع (وحدة عملة)
المبلغ المسجل في نهاية عام ٢٠×٠ (جدول ٢)	٢,٠٥١
نهاية عام ٢٠×٢	
مبلغ الإستهلاك (لعامي ٢٠×١، ٢٠×٢– جدول ٥)	(٤١٠)
المبلغ المسجل قبل العكس	١,٦٤١
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٣)	٢,١٦٢
عكس خسارة الإنخفاض	٥٢١
المبلغ المسجل بعد العكس	٢,١٦٢
المبلغ المسجل : التكلفة التاريخية المستهلكة (جدول ٥)	٢٤٠٠ (أ)

في نهاية عام ٢٠×٣

مثال٥٣ يحدث تدفق نقدي خارجي مقدار ١٠٠ عندما يتم دفع تكاليف إعادة الهيكلة، وبالرغم من حدوث تدفق نقدي خارجي لا يوجد تغير في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد القيمة المستعملة في نهاية عام ٢٠×٢، وعلى ذلك لا يتم حساب المبلغ القابل للإسترداد للمصنع في نهاية عام ٢٠×٣.

(أ) لا ينجم عن العكس زيادة المبلغ المسجل للمصنع عما سيكون عليه المبلغ المسجل بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة، وعلى ذلك يتم الإعتراف بالعكس الكامل لخسارة الإنخفاض .

جدول ٥. ملخص للمبلغ المسجل للمصنع

نهاية عام (وحدة عملة)	*التكلفة التاريخية المستهلكة* (وحدة عملة)	*المبلغ القابل للإسترداد* (وحدة عملة)	*مبلغ الإستهلاك المعدل* (وحدة عملة)	*خسارة الإنخفاض* (وحدة عملة)	*خسارة المبلغ المسجل بعد الإنخفاض* (وحدة عملة)
٢٠×٠	٣٠٠٠	٢٠٥١	صفر	(٩٤٩)	٢٠٥١
٢٠×١	٢٧٠٠	غ.م	(٢٠٥)	صفر	١٨٤٦
٢٠×٢	٢٤٠٠	٢١٦٢	(٢٠٥)	٥٢١	٢١٦٢
٢٠×٣	٢١٠٠	غ.م	(٢٧٠)	صفر	١٨٩٢

غ.م = لا يتم إحتسابه لأنه لا يوجد دلالة على أن خسارة الإنخفاض ممكن أن تكون في الزيادة / النقصان.

مثال ٦ معاملة الصرف الرأسمالي المستقبلي

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال٥٤ في نهاية عام ٢٠×٠ يقوم المشروع (و) بفحص آلة من اجل إنخفاض قيمتها. والآلة وحدة توليد نقد، وهذه مسجلة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة ومبلغها المسجل هو ١٥٠٠٠٠(وحدة عملة). ويبلغ عمرها النافع المتبقي المقدر ١٠ سنوات.

مثال٥٥ المبلغ القابل للإسترداد للآلة (هو القيمة المستعملة والقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع أيهما أعلى) ويتم تحديده على أساس حساب القيمة المستعملة، ويتم حساب القيمة المستعملة بإستخدام سعر خصم قبل الضريبة مقداره ١٤%.

مثال٥٦ اعتمدت الإدارة ميزانيات تقديرية تعكس ما يلي :

(أ) أ- التكاليف المقدرة اللازمة للمحافظة على مستوى المنافع الإقتصادية المتوقع أن تنشأ من الآلة في ظروفها الحالية؛ و

(ب) في عام ٢٠×٤، سيتم تحمل صرف مقداره ٢٥٠٠٠(وحدة عملة) لزيادة كفاءة الآلة بزيادة قدرتها الإنتاجية.

مثال٥٧ في نهاية عام ٢٠×٤ تم تحمل تكاليف تجديد، والتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للطائرة التي تم إظهارها في احدث ميزانيات تقديرية معتمدة من قبل مجلس الإدارة في فقرة المثال ٦٠ وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠×٠.

في نهاية عام ٢٠×٠

جدول ١. حساب قيمة الطائرة المستعملة في نهاية عام ٢٠×٠

السنة (وحدة عملة)	*التدفقات النقدية المستقبلية* (وحدة عملة)	*مخصومة بسعر ١٤%* (وحدة عملة)
٢٠× ١	٢٢١٦٥[١]	١٩٤٤٣
٢٠× ٢	٢١٤٥٠[١]	١٦٥٠٥
٢٠× ٣	٢٠٥٥٠[١]	١٣٨٧١
٢٠× ٤	٢٤٧٢٥[٢،٣]	١٤٦٣٩
٢٠× ٥	٢٥٣٢٥[٢،٣]	١٣١٥٣
٢٠× ٦	٢٤٨٢٥[٢،٣]	١١٣١٠
٢٠× ٧	٢٤١٢٣[٢،٣]	٩٦٤٠
٢٠× ٨	٢٥٥٣٣[٢،٣]	٨٩٥١
٢٠× ٩	٢٤٢٣٤[٢،٣]	٧٤٥٢
٢٠× ١٠	٢٢٨٥٠[٢،٣]	٦١٦٤
القيمة المستعملة		١٢١١٢٨

١ تشمل على التكاليف المقدرة اللازمة للمحافظة على مستوى المنافع الإقتصادية المتوقع أن تنشأ من الآلة في ظروفها الحالية.

٢ تستثني التكاليف المقدرة من زيادة كفاءة الآلة التي تظهر في الميزانيات التقديرية للإدارة .

٣ تستثني المنافع المقدرة المتوقعة من زيادة كفاءة الآلة التي تظهر في الميزانيات التقديرية للإدارة .

مثال٥٨ القيمة المرحلة للطائرة هي أقل من القيمة القابلة للإسترداد (القيمة المستعملة) وبالتالي فإن (و) تقر بالإعتراف بخسارة إنخفاض في القيمة للطائرة.

جدول ٢. إحتساب خسارة إنخفاض القيمة في نهاية عام ٢٠×٠

	الطائرة
القيمة المرحلة قبل خسارة إنخفاض القيمة	١٥٠٠٠٠
القيمة القابلة للإسترداد	١٢١١٢٨
خسارة إنخفاض القيمة	(٢٨٨٧٢)
القيمة المرحلة بعد إنخفاض القيمة	١٢١١٢٨

الأعوام ٢٠×١-٢٠×٣

مثال٥٩ لا يقع أي حدث يتطلب إعادة تقييم المبلغ القابل للإسترداد للآلة. وعلى ذلك، لا يطلب اجراء حساب للمبلغ القابل للإسترداد.

في نهاية عام ٢٠×٤

مثال٦٠ تم تحمل المصروف الرأسمالي، وعلى ذلك عند تحديد القيمة المستعملة للطائرة يتم اخذ المنافع المستقبلية المتوقعة من تجديد المحرك في الإعتبار عند التنبؤ بالتدفقات النقدية، وينجم عن ذلك زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد القيمة المستعملة في نهاية عام ٢٠×٠، ونتيجة لذلك وبموجب الفقرتين ١١٠، ١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تتم إعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد للطائرة في نهاية عام ٢٠×٤.

جدول ٣. حساب القيمة المستعملة للطائرة في نهاية عام ٢٠×٤

السنة (وحدة عملة)	*التدفقات النقدية المستقبلية* (وحدة عملة)	*مخصومة بسعر ١٤%* (وحدة عملة)
٢٠×٥	٣٠٣٢١	٢٦٥٩٧
٢٠×٦	٣٢٧٥٠	٢٥٢٠٠
٢٠×٧	٣١٧٢١	٢١٤١١
٢٠×٨	٣١٩٥٠	١٨٩١٧
٢٠×٩	٣٣١٠٠	١٧١٩١
٢٠×١٠	٢٧٩٩٩	١٢٧٥
القيمة المستعملة		١٢٢٠٧٢

(أ) تشمل المنافع المقدرة المتوقعة من زيادة كفاءة الآلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة

مثال٦١ القابل للإسترداد للطائرة (القيمة المستعملة) أعلى من المبلغ المسجل للطائرة والتكلفة التاريخية المستهلكة (انظر جدول ٤). وعلى ذلك، تقوم المنشاة (ك) بعكس خسارة الإنخفاض المعترف بها للطائرة في نهاية عام ٢٠×٠ بحيث تسجل الطائرة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة.

جدول ٤. حساب عك خسارة الإنخفاض في نهاية عام ٢٠×٤

	الآلة
	(وحدة عملة)
المبلغ المسجل في نهاية عام ٢٠×٠ (جدول ٢)	١٢١١٢٨
نهاية عام ٢٠×٤	
مبلغ الإستهلاك (٢٠×١ الى ٢٠×٤ – جدول ٥)	(٤٨٤٥٢)
الصرف على زيادة الكفاءة	٢٥٠٠٠
المبلغ المسجل قبل العكس	٩٧٦٧٦
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٣)	١٢٢٠٧٢
عكس خسارة الإنخفاض	١٧٣٢٤
المبلغ المسجل بعد العكس	١١٥٠٠٠
المبلغ المسجل : التكلفة التاريخية المستهلكة (جدول ٥)	.١١٥٠٠٠

(أ) تزيد القيمة المستعملة للآلة عما سيكون عليه مبلغها المسجل عند التكلفة التاريخية المستهلكة. وعلى ذلك، يقتصر العكس على مبلغ لا ينجم عنه زيادة المبلغ المسجل للطائرة عن التكلفة التاريخية المستهلكة.

جدول ٥. ملخص المبلغ المسجل للطائرة

السنة	*التكلفة التاريخية المستهلكة* (وحدة عملة)	*المبلغ القابل للإسترداد المعدل* (وحدة عملة)	*مبلغ الإستهلاك* (وحدة عملة)	*خسارة الإنخفاض* (وحدة عملة)	*المبلغ المسجل بعد الإنخفاض* (وحدة عملة)
٢٠×٠	١٥٠٠٠٠	١٢١١٢٨	صفر	(٢٨,٨٧٢)	١٢١,١٢٨
٢٠×١	١٣٥٠٠٠	غ.م	(١٢١١٣)	صفر	١٠٩٠١٥
٢٠×٢	١٢٠,٠٠٠	غ.م	(١٢١١٣)	صفر	٩٦٩٠٢
٢٠×٣	١٠٥٠٠٠	غ.م	(١٢١١٣)	صفر	٨٤٧٨٩
٢٠×٤	٩٠٠٠٠		(١٢١١٣)		
الزيادة	٢٥٠٠٠		–		
	١١٥٠٠٠	١٢٢٠٧٢	(١٢١١٣)	١٧,٣٢٤	١١٥٠٠٠
٢٠×٥	٩٥٨٣٣ غ.م		(١٩١٦٧)	صفر	٩٥٨٣٣

غ.م = لا يتم إحتسابه لأنه لا يوجد دلالة على أن خسارة الإنخفاض ممكن أن تكون في الزيادة / النقصان.

مثال ٧ إختبار إنخفاض القيمة لوحدات توليد النقد مع الشهرة وحقوق الأقلية

يتم تجاهل الآثار الضريبية في هذا المثال.

الخلفية

مثال ٦٢ تشتري المنشأة (س) ٨٠% من حصص الملكية في المنشأة (ص) مقابل ١٦٠٠ وحدة عملة في ١ كانون الثاني ٣×٢٠. وفي ذلك التاريخ، يكون لصافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) قيمة عادلة مقدارها ١٥٠٠ وحدة عملة. وليس لدى المنشأة (ص) أي إلتزامات طارئة. لذلك، تعترف المنشأة (س) في بياناتها المالية الموحدة:

(أ) بشهرة قيمتها ٤٠٠ وحدة عملة، كونها الفرق بين تكلفة عملية اندماج الأعمال بمبلغ ١٦٠٠ وحدة عملة وحصة المنشأة (س) بمقدار ٨٠% في صافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص)؛

(ب) صافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) بقيمتها العادلة بمقدار ١٥٠٠ وحدة عملة؛ و

(ج) حقوق أقلية بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة، كونها حصة بمقدار ٢٠% في صافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) والتي يحتفظ بها أطراف خارج المنشأة (س).

مثال ٦٣ إن أصول المنشأة (ص) هي أصغر مجموعة من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى. لذلك، فإن المنشأة (ص) عبارة عن وحدة توليد نقد. ولأن وحدة توليد النقد هذه تحتوي الشهرة ضمن مبلغها المسجل، فإنه يجب إختبار إنخفاض قيمتها سنويا أو بشكل أكثر تكرارا إذا كان هناك مؤشر على احتمال إنخفاض قيمتها (انظر الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال ٦٤ في نهاية ٣×٢٠، تقوم المنشأة (س) بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (ص) وهو ١,٠٠٠ وحدة عملة. وتستخدم المنشأة (س) طريقة القسط الثابت في حساب الإستهلاك خلال ١٠ سنوات من عمر الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) ولا تتوقع أي قيمة متبقية.

إختبار إنخفاض القيمة للمنشأة (ص)

مثال ٦٥ تنسب حصة من المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالمنشأة (ص) بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة إلى حقوق الأقلية غير المعترف بها في الشهرة. لذلك، ووفقا للفقرة ٩٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يجب تعديل المبلغ المسجل للمنشأة (ص) افتراضيا لكي تشمل الشهرة التي تنسب الى حقوق الأقلية، قبل مقارنتها مع المبلغ القابل للإسترداد بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة.

الجدول ١– إختبار إنخفاض القيمة للمنشأة (ص) في نهاية ٢٠×٣

نهاية ٢٠×٣

	الشهرة (وحدة عملة)	صافي الأصول القابلة للتحديد (وحدة عملة)	المجموع (وحدة عملة)
إجمالي المبلغ المسجل	٤٠٠	١٥٠٠	١٩٠٠
الإستهلاك المتراكم	–	(١٥٠)	(١٥٠)
المبلغ المسجل	٤٠٠	١٣٥٠	١٧٥٠
حقوق الأقلية غير المعترف بها	١٠٠	–	١٠٠
المبلغ المسجل المعدل افتراضيا	٥٠٠	١٣٥٠	١٨٥٠
المبلغ القابل للإسترداد			١٠٠٠
خسارة إنخفاض القيمة			٨٥٠

(أ) إن الشهرة المنسوبة إلى حصة المنشأة (س) بمقدار ٨٠% في المنشأة (ص) في تاريخ الإندماج بالشراء قيمتها ٤٠٠ وحدة عملة. لذلك، تكون الشهرة المنسوبة افتراضيا الى حقوق الأقلية بمقدار ٢٠% في المنشأة (ص) في تاريخ الإندماج بالشراء قيمتها ١٠٠ وحدة عملة

مثال ٦٦ وفقا للفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة بمبلغ ٨٥٠ وحدة عملة إلى الأصول في الوحدة من خلال أولا تقليل المبلغ المسجل للشهرة الى صفر.

مثال ٦٧ لذلك، يتم تخصيص ٥٠٠ وحدة عملة من خسارة إنخفاض القيمة بمبلغ ٨٥٠ وحدة عملة إلى الشهرة. ولأنه يتم الإعتراف بالشهرة فقط الى حد مقدار حصة ملكية المنشأة (س) بنسبة ٨٠% في المنشأة (ص)، تعترف المنشأة (س) فقط بنسبة ٨٠% من تلك الخسارة لإنخفاض قيمة الشهرة (أي ٤٠٠ وحدة عملة).

مثال ٦٨ ويتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة المتبقية بمبلغ ٣٥٠ وحدة عملة من خلال تقليل المبلغ المسجل للأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) (راجع الجدول ٢).

الجدول ٢– تخصيص خسارة إنخفاض القيمة للمنشأة (ص) في نهاية ٢٠×٣

نهاية ٢٠×٣

	الشهرة (وحدة عملة)	صافي الأصول القابلة للتحديد (وحدة عملة)	المجموع (وحدة عملة)
إجمالي المبلغ المسجل	٤٠٠	١٥٠٠	١٩٠٠
الإستهلاك المتراكم	–	(١٥٠)	(١٥٠)
المبلغ المسجل	٤٠٠	١٣٥٠	١٧٥٠
خسارة إنخفاض القيمة	(٤٠٠)	(٣٥٠)	(٧٥٠)
المبلغ المسجل بعد خسارة إنخفاض القيمة	–	١٠٠٠	١٠٠٠

مثال ٨ – تخصيص أصول الشركة

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال٦٩ للمشروع (م) ثلاث وحدات توليد نقد هي (أ) و(ب) و(ج). القيمة المرحلة لهذه الوحدات لا تشمل الشهرة. وهناك تغيرات عكسية في البيئـــة التقنية التي يعمل بها المشروع (م). وعلى ذلك، يقوم المشروع (م) بإجراء اختبارات خاصة بإنخفاض قيمة كل وحدة من وحدات توليد النقد الخاصة بها. وفي نهاية عام ٢٠×٠ كانت المبالغ المرحلة للوحدات (أ) و(ب) و(ج) هي ١٠٠، ١٥٠ و٢٠٠ على التوالي.

مثال٧٠ يتم إجراء العمليات من مقر رئيسي. والمبلغ المرحل لأصول المقر الرئيسي هو ٢٠٠(وحدة عملة): مبنى المقر الرئيسي ١٥٠ ومركز أبحاث ٥٠ (وحدة عملة). والمبالغ المرحلة الخاصة بوحدات توليد النقد هي دلالة معقولة على الحجم النسبي لمبنى المقر الرئيسي المخصص لكل وحدة من وحدات توليد النقد. والمبلغ المرحل لمركز الأبحاث لا يمكن تخصيصه على أساس معقول لوحدات توليد النقد الفردية.

مثال٧١ يبلغ العمر النافع الباقي المقدر لوحدة توليد النقد (أ) ما مقداره ١٠ سنوات. وتبلغ الأعمـــار النافعة الباقية للوحدتين (ب) و(ج) وأصول المقر الرئيسي ٢٠ سنة. ويتم حساب إستهلاك أصول المقر الرئيسي على أساس القسط الثابت.

مثال٧٢ المبلغ القابل للإسترداد (القيمة المستعملة والقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع أيهما أعلى) لوحدة توليد نقد على أساس القيمة المستعملة. ويتم حساب القيمة المستعملة باستخدام سعر خصم لما قبل الضريبة مقداره ١٥%.

تحديد أصول الشركة

مثال٧٣ بموجب الفقرة ١٠٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يقوم المشروع (م) أولا بتحديد كافة أصول المشروع التي تتعلق بوحدات توليد النقد الفردية التي هي موضوع البحث. وأصول المشروع هي مبنى المقر الرئيسي ومركز الأبحاث.

مثال٧٤ يقوم المشروع (م) بعد ذلك بتقرير كيفية معاملة كل اصل من أصول المشروع :

(أ) يمكن تخصيص المبلغ المرحل لمبنى المقر الرئيسي على أساس معقول وثابت لوحدات توليد النقد تحت المراجعة؛ و

(ب) لا يمكن تخصيص المبلغ المرحل لمركز الأبحاث على أساس معقول وثابت لوحدات توليد النقد الفردية تحت المراجعة.

تخصيص أصول الشركة

مثال٧٥ يتم تخصيص المبلغ المرحل لمبنى المقر الرئيسي للمبلغ المرحل لكل وحدة توليد نقد فردية. ويستخدم أساس تخصيص موزون لأن العمر النافع المقدر المتبقي لوحدة توليد النقد أ هو ١٠ سنوات، بينما الأعمار النافعة المقدرة المتبقية لوحدتي توليد النقد (ب) و(ج) هي ٢٠ سنة.

جدول ١ – حساب تخصيص موزون للمبلغ المسجل لمبنى المقر الرئيسي

نهاية عام ٢٠×٠	أ (وحدة عملة)	ب (وحدة عملة)	ج (وحدة عملة)	الإجمالي (وحدة عملة)
المبلغ المرحل	١٠٠	١٥٠	٢٠٠	٤٥٠
العمر النافع	١٠ سنوات	٢٠ سنة	٢٠ سنة	
الوزن بناء على العمر النافع	١	٢	٢	
المبلغ المرحل بعد الوزن	١٠٠	٣٠٠	٤٠٠	٨٠٠
التخصيص حسب الحصة للمبنى	%١٢ (٨٠٠/١٠٠)	%٣٨ (٨٠٠/٣٠٠)	%٥٠ (٨٠٠/٤٠٠)	%١٠٠
تخصيص المبلغ المرحل للمبنى (بناء على الحصة أعلاه)	١٩	٥٦	٧٥	(١٥٠)
المبلغ المرحل (بعد تخصيص المبنى)	١١٩	٢٠٦	٢٧٥	٦٠٠

تحديد المبلغ القابل للإسترداد وحساب خسارة إنخفاض القيمة

مثال٧٦ تقتضي الفقرة ١٠٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم أولا مقارنة المبلغ القابل للإسترداد لكل وحدة توليد نقد مع مبلغها المسجل، بما في ذلك حصة المبلغ المسجل لمبنى المقر الرئيسي المخصص للوحدة، والإعتراف بأية خسائر إنخفاض قيمة ناتجة. كما تقتضي الفقرة ١٠٢ من نفس المعيار بعد ذلك أن يتم مقارنة المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالمنشأة (م) ككل (أي أصغر مجموعة لوحدات توليد النقد التي تشتمل على مركز الأبحاث) مع مبلغها المسجل، بما في ذلك مبنى المقر الرئيسي ومركز الأبحاث.

جدول ٢ – حساب القيم المستعملة للوحدات (أ) و(ب) و(ج) وللمشروع (م) في نهاية عام٢٠×٢٠:

	أ		ب		ج		م	
السنة	*التدفقات النقديـــة المستقبلية*	*الخصم بسعر ١٥%*	*التدفقات النقديـــة المستقبلية*	*الخصم بسعر ١٥%*	*التدفقات النقديـــة المستقبلية*	*الخصم بسعر ١٥%*	*التدفقات النقديـــة المستقبلية*	*الخصم بسعر ١٥%*
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
١	١٨	١٦	٩	٨	١٠	٩	٣٩	٣٤
٢	٣١	٢٣	١٦	١٢	٢٠	١٥	٧٢	٥٤
٣	٣٧	٢٤	٢٤	١٦	٣٤	٢٢	١٠٥	٦٩
٤	٤٢	٢٤	٢٩	١٧	٤٤	٢٥	١٢٨	٧٣
٥	٤٧	٢٤	٣٢	١٦	٥١	٢٥	١٤٣	٧١
٦	٥٢	٢٢	٣٣	١٤	٦	٢٤	١٥٥	٦٧
٧	٥٥	٢١	٣٤	١٣	٦٠	٢٢	١٦٢	٦١
٨	٥٥	١٨	٣٥	١١	٦٣	٢١	١٦٦	٥٤
٩	٥٣	١٥	٣٥	١٠	٦٥	١٨	١٦٧	٤٨
١٠	٤٨	١٢	٣٥	٩	٦٦	١٦	١٦٩	٤٢
١١			٣٦	٨	٦٦	١٤	١٣٢	٢٨
١٢			٣٥	٧	٦٦	١٢	١٣١	٢٥
١٣			٣٥	٦	٦٦	١١	١٣١	٢١
١٤			٣٣	٥	٦٥	٩	١٢٨	١٨
١٥			٣٠	٤	٦٢	٨	١٢٢	١٥
١٦			٢٦	٣	٦٠	٦	١١٥	١٢
١٧			٢٢	٢	٥٧	٥	١٠٨	١٠
١٨			١٨	١	٥١	٤	٩٧	٨
١٩			١٤	١	٤٣	٣	٨٥	٦
٢٠			١٠	١	٣٥	٢	٧١	٤
القيم المستعملة		١٩٩		١٦٤		٢٧١		٧٢٠ (أ)

(أ) إفترض ان مركز الأبحاث يولد تدفقات مستقبلية إضافية للمشروع ككل. وعلى ذلك، فمبلغ القيمة المستعملة لكل وحدة توليد نقد فردية هي أقل من القيمة المستخدمة للمشروع ككل. ولا تعزى التدفقات النقدية الإضافية الى مبنى المقر الرئيسي.

جدول ٣ – اختبار إنخفاض القيمة أ، ب و ج

نهاية عام ٢٠×٠	*أ*	*ب*	*ج*
	وحدة عملة	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*
المبلغ المسجل (بعد تخصيص المبني) (جدول ١)	١١٩	٢٠٦	٢٧٥
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٢)	١٩٩	١٦٤	٢٧١
خسارة الإنخفاض	صفر	(٤٢)	(٤)

مثال٧٧ الخطوة التالية هي توزيع خسائر الإنخفاض بين أصول وحدات توليد النقد ومبنى المقر الرئيسي.

جدول رقم ٤ – تخصيص خسائر الإنخفاض لوحدتي توليد النقد (ب) و(ج):

وحدة توليد النقد	ب	ج
	(وحدة عملة)	*(وحدة عملة)*
الى مبنى المقر الرئيسي	(١٢) *(٢٠٦/٥٦×٤٢)*	(١) *(٢٧٥/٧٥×٤)*
الى الأصول في وحدة توليد النقد	(٣٠) *(٢٠٦/١٥٠×٤٢)*	(٣) *(٢٧٥/٢٠٠×٤)*
	(٤٢)	(٤)

مثال٧٨ لا يمكن تخصيص مركز الأبحاث على أساس معقول وثابت لوحدات توليد النقد (أ) و(ب) و(ج) يقوم المشروع (م) بمقارنة المبلغ المرحل لأصغــر وحدة توليد النقد التي يمكن تخصيص المبلغ المسجل لمركز الأبحاث لها (أي المشروع (م) ككل) مع مبلغها القابل للإسترداد.

جدول ٥ – فحص الإنخفاض لأصغــر وحدة توليد النقد التي يمكن تخصيص المبلغ المسجل لمركز الأبحاث لها (أي المشروع (م) ككل) مع مبلغها القابل للإسترداد

نهاية عام ٢٠×٠	*أ*	*ب*	*ج*	*المبنى*	*مركز الأبحاث*	*م*
	وحدة عملة	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*		*وحدة عملة*
المبلغ المسجل	١٠٠	١٥٠	٢٠٠	١٥٠	٥٠	٦٥٠
خسارة الإنخفاض الناجمة من اختبار "أسفل لأعلى"	-	(٣٠)	(٣)	(١٣)	-	(٤٦)
المبلغ المسجل بعد اختبار "أسفل لأعلى"	١٠٠	١٢٠	١٩٧	١٣٧	٥٠	٦٠٤
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٢)						٧٢٠
خسارة الإنخفاض الناجمة من اختبار "أعلى لأسفل"						صفر

مثال٧٩ بناء على ذلك لا تنتج خسارة إنخفاض إضافية من تطبيق اختبار إنخفاض القيمة للمشروع (م) ككل، ويتم الإعتراف فقط بخسارة إنخفاض مقدارها ٤٦(وحدة عملة) نتيجة لتطبيق الخطوة الأولى من الإختبا لـــ أ، ب و ج.

المثال ٩- الإفصاحات حول وحدات توليد النقد مع الشهرة أو الأصول غير الملموسة مع العمر النافع غير المحدد

إن الهدف من هذا المثال هو توضيح الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ١٣٤ و ١٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

الخلفية

مثال ٨٠ إن المنشأة (م) هي شركة تصنيع متعددة الجنسيات تستخدم القطاعات الجغرافية كصيغة رئيسية لها في إعداد التقارير عن معلومات القطاع. والقطاعات الثلاث التابعة للمنشأة (م) والتي ينبغي إعداد التقارير حولها بناءا على تلك الصيغة هي أوروبا وأمريكا الشمالية وآسيا. وتم تخصيص الشهرة لأغراض اختبار إنخفاض القيمة لثلاث وحدات توليد نقد منفصلة - اثنتان في أوروبا (الوحدتان (أ) و (ب)) وواحدة في أمريكا الشمالية (الوحدة (ج)) - ولمجموعة واحدة من وحدات توليد النقد (تشمل العملية (س ص ع)) في آسيا. وتمثل كل من الوحدات (أ) و (ب) و (ج) والعملية (س ص ع) أدنى مستوى ضمن المنشأة (م) يتم وفقه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية.

مثال ٨١ قامت المنشأة (م) بشراء الوحدة (ج)، وهي عملية تصنيع في أمريكا الشمالية، في كانون الأول ٢٠×٠. وعلى عكس عمليات المنشأة (م) الأخرى في أمريكا الشمالية، تعمل الوحدة (ج) في صناعة ذات هوامش عالية ومعدلات نمو مرتفعة، وبمنفعة براءة لمدة ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي. وتم منح البراءة للوحدة (ج) مباشرة قبل شرائها من قبل المنشأة (م). وكجزء من محاسبة شراء الوحدة (ج)، اعترفت المنشأة (م)، بالإضافة إلى البراءة، بالشهرة بقيمة ٣٠٠٠ وحدة عملة وعلامة تجارية بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة. وحددت إدارة المنشأة (م) أن لدى العلامة التجارية عمر إنتاجي غير محدد. وليس لدى المنشأة (م) أي أصول غير ملموسة أخرى ذات أعمار إنتاجية غير محددة.

مثال ٨٢ فيما يلي المبالغ المسجلة للشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدات (أ) (ب) (ج) والعملية (س ص ع):

	الشهرة وحدة عملة	*الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة* وحدة عملة
أ	٣٥٠	
ب	٤٥٠	
ج	٣٠٠٠	١٠٠٠
(س ص ع)	١٢٠٠	
المجموع	٥٠٠٠	١٠٠٠

مثال ٨٣ خلال السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٣، تحدد المنشأة (م) أنه لا يوجد إنخفاض في قيمة أي من وحدات توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد الخاصة بها التي تشتمل على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. ويتم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع) الخاصة بتلك الوحدات ومجموعة الوحدات على أساس حسابات قيمة الإستخدام. وتحدد المنشأة (م) أن حسابات المبلغ القابل للإسترداد هي أكثر حساسية للتغيرات في الإفتراضات التالية:

الوحدتان (أ) و(ب)	الوحدة (ج)	العملية (س ص ع)
إجمالي هامش الربح خلال فترة الموازنة (فترة الموازنة هي ٤ سنوات)	سعر سندات الحكومة الأمريكية ومدتها ٥ سنوات خلال فترة الموازنة (فترة الموازنة هي ٥ سنوات)	إجمالي هامش الربح خلال فترة الموازنة (فترة الموازنة هي ٥ سنوات)
تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة	تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة	سعر صرف الين الياباني/ للدولار الأمريكي خلال فترة الموازنة
حصة السوق خلال فترة الموازنة	حصة السوق خلال فترة الموازنة	حصة السوق خلال فترة الموازنة
معدل النمو المستخدم في استقراء التدفقات النقدية خارج فترة الموازنة	معدل النمو المستخدم في استقراء التدفقات النقدية خارج فترة الموازنة	معدل النمو المستخدم في استقراء التدفقات النقدية خارج فترة الموازنة

مثال ٨٤ يتم تقدير إجمالي هوامش الربح خلال فترة الموازنة للوحدتين (أ) و (ب) والعملية (س ص ع) من قبل المنشأة (م) على أساس متوسط إجمالي هوامش الربح المتحققة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، التي تتزايد بنسبة ٥% كل سنة لتحسينات الكفاءة المتوقعة. وتنتج الوحدتان (أ) و(ب) منتجات تكميلية ويتم تشغيلها من قبل المنشأة (م) لتحقيق نفس إجمالي هوامش الربح.

مثال ٨٥ يتم تقدير حصص السوق خلال فترة الموازنة من قبل المنشأة (م) على أساس متوسط حصص السوق المتحققة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، التي يتم تعديلها كل سنة لإستيعاب أي نمو أو هبوط متوقع في حصص السوق.

وتتوقع المنشأة (م):

(أ) أن تختلف حصص السوق بالنسبة للوحدتين (أ) و (ب)، لكن ستنمو كل منهما خلال فترة الموازنة بنسبة ٣% كل سنة نتيجة للتحسينات المستمرة في جودة المنتج.

(ب) ستنمو حصة السوق الخاصة بالوحدة (ج) خلال فترة الموازنة بنسبة ٦% كل سنة نتيجة تزايد النفقات الإعلانية والمنافع المتأتية من الحماية التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي.

(ج) لن يطرأ أي تغير على حصة السوق الخاصة بالعملية (س ص ع) خلال فترة الموازنة نتيجة الجمع بين التحسينات المستمرة في جودة المنتج والزيادة المتوقعة في المنافسة.

مثال ٨٦ تشتري الوحدتان (أ) و(ب) المواد الخام من نفس الموردين الأوروبيين، في حين تشتري الوحدة (ج) المواد الخام من موردين مختلفين في أمريكا الشمالية. ويتم تقدير تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة من قبل المنشأة (م) لكي تكون منسجمة مع مؤشرات أسعار المستهلك المقدرة التي تنشرها الوكالات الحكومية في البلدان الأوروبية وأمريكا الشمالية ذات العلاقة.

مثال ٨٧ وتقدر المنشأة (م) سعر سندات الحكومة الأمريكية التي مدتها ٥ سنوات خلال فترة الموازنة بحيث تكون منسجمة مع العائد على تلك السندات في بداية فترة الموازنة. كما تقدر المنشأة (م) سعر صرف الين الياباني/الدولار الأمريكي بحيث تكون منسجمة مع متوسط سعر الصرف في السوق للعقود الآجلة خلال فترة الموازنة.

مثال ٨٨ تستخدم المنشأة (م) معدلات نمو ثابتة لإستنتاج التدفقات النقدية خارج فترة الموازنة للوحدتين (أ) و (ب) والعملية (س ص ع). وتقدر المنشأة (م) معدلات النمو للوحدتين (أ) و (ب) والعملية (س ص ع) بحيث تكون منسجمة مع المعلومات المتوافرة للعامة حول متوسط معدلات النمو طويلة الأجل للأسواق التي تعمل فيها الوحدتان (أ) و (ب) والعملية (س ص ع). وعلى كل حال، فان معدل نمو الوحدة (ج) يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدة (ج). وتعتبر إدارة المنشأة (م) هذا الأمر معقول في ضوء الحماية التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي.

مثال ٨٩ تشمل المنشأة (م) الإفصاح التالي في ملاحظات بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٣.

اختبارات إنخفاض قيمة الشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

تم تخصيص الشهرة لأغراض اختبار إنخفاض القيمة لثلاث وحدات توليد نقد منفردة – اثنتان في أوروبا (الوحدتان أ و ب) وواحدة في أمريكا الشمالية (الوحدة ج) – ولمجموعة من وحدات توليد النقد (تشمل العملية (س ص ع)) في آسيا. إن المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة (ج) والعملية (س ص ع) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة، في حين أن المبلغ المسجل للشهرة المخصصة لكل من الوحدتين (أ) و (ب) ليس كذلك. ومع ذلك، تستند المبالغ القابلة للإسترداد للوحدتين (أ) و (ب) إلى بعض الإفتراضات الرئيسية نفسها، ويكون المبلغ المسجل الإجمالي للشهرة المخصصة لتلك الوحدات كبيرا.

العملية (س ص ع)

تم تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالعملية (س ص ع) على أساس حساب قيمة الإستخدام. ويستخدم ذلك الحساب تقديرات التدفق النقدي المبنية على الموازنات المالية التي تقرها الإدارة التي تغطي فترة ٥ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٨,٤%. وتم استقراء التدفقات النقدية خارج فترة الخمس سنوات باستخدام معدل نمو ثابت نسبته ٦,٣. ولا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه العملية (س ص ع). وتعتقد الإدارة أن أي تغير محتمل معقول في الإفتراضات الرئيسية التي يستند إليها المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالعملية (س ص ع) لا يؤدي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للعملية (س ص ع) مبلغها القابل للإسترداد.

الوحدة (ج)

تم أيضا تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (ج) على أساس حساب قيمة الإستخدام. ويستخدم ذلك الحساب تقديرات التدفق النقدي المبنية على الموازنات المالية التي تقرها الإدارة التي تغطي فترة ٥ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٩,٢%. ويتم استقراء التدفقات النقدية للوحدة (ج) خارج فترة الخمس سنوات باستخدام معدل نمو ثابت نسبته ١٢%. ويتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدة (ج) بأربع نقاط مئوية. وتستفيد الوحدة (ج) من الحماية التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي، التي مُنحت لها في كانون الأول ٢٠×٢. وتعتقد الإدارة أن معدل نمو بنسبة ١٢% هو معدل معقول في ضوء تلك البراءة. وتعتقد الإدارة أيضا أن أي تغير محتمل معقول في الإفتراضات الرئيسية التي يستند إليها المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (ج) لا يؤدي الى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (ج) مبلغها القابل للإسترداد.

الوحدتان (أ) و(ب)

تم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد الخاصة بالوحدتين (أ) و (ب) على أساس حسابات قيمة الإستخدام. وتُنتج تلك الوحدات منتجات تكميلية، تستند مبالغها القابلة للإسترداد إلى بعض الإفتراضات الرئيسية نفسها. ويستخدم كلا حسابي قيمة الإستخدام تقديرات التدفق النقدي المبنية على الموازنات المالية التي تقرها الإدارة والتي تغطي فترة ٤ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٧,٩%. ويتم استقراء كلا مجموعتي التدفقات النقدية خارج فترة الأربع سنوات باستخدام معدل نمو ثابت نسبته ٥%. ولا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدتان (أ) و(ب). كما تقوم أيضا تقديرات التدفق النقدي خلال فترة الموازنة لكلا الوحدتين (أ) و(ب) على أساس نفس إجمالي هوامش الربح المتوقعة خلال فترة الموازنة ونفس تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة. وتعتقد الإدارة أن أي تغير محتمل معقول في أي من هذه الإفتراضات الرئيسية لن يؤدي إلى أن يتجاوز إجمالي المبلغ المسجل للوحدتين (أ) و (ب) إجمالي المبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدات.

	العملية (س ص ع)	*الوحدة (ج)*	*الوحدتان (أ) و(ب) (بالإجمال)*
المبلغ المسجل للشهرة	١٢٠٠ وحدة عملة	٣٠٠٠ وحدة عملة	٨٠٠ وحدة عملة
المبلغ المسجل للعلامة التجارية ذات العمر الإنتاجي غير المحدد	–	١٠٠٠ وحدة عملة	–
الإفتراضات الرئيسية المستخدمة في حسابات قيمة الإستخدام[1]			
• الإفتراض الرئيسي • أساس تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفتراض الرئيسي	• إجمالي هوامش الربح المشمول في الموازنة. • متوسط إجمالي هوامش الربح المتحققة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، المتزايدة لتحسينات الكفاءة المتوقعة. • تعكس القيم المعينة للإفتراض الرئيسي التجربة السابقة، باستثناء تحسينات الكفاءة. وتعتقد الإدارة أن التحسينات بنسبة ٥% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو معقول.	• سعر سندات الحكومة الأمريكية التي مدتها ٥ سنوات. • العائد على سندات الحكومة الأمريكية التي مدتها ٥ سنوات في بداية فترة الموازنة. • تنسجم القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات.	• إجمالي هوامش الربح المشمول في الموازنة • متوسط إجمالي هوامش الربح المتحققة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، المتزايدة لتحسينات الكفاءة المتوقعة. • تعكس القيم المعينة للإفتراض الرئيسي التجربة السابقة، باستثناء تحسينات الكفاءة. وتعتقد الإدارة أن التحسينات بنسبة ٥% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو معقول.

• الإفتراض الرئيسي • أساس تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفتراض الرئيسي	• سعر صرف الين الياباني/ الدولار الأمريكي خلال فترة الموازنة. • متوسط سعر الصرف في السوق للعقود الأجلة خلال فترة الموازنة. • تنسجم القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات.	• تضخم سعر المواد الخام. • مؤشار أسعار المستهلك المقدرة خلال فترة الموازنة لبلدان أمريكا الشمالية التي يتم شراء المواد الخام منها. • تنسجم القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات.	• تضخم سعر المواد الخام. • مؤشار أسعار المستهلك المقدرة خلال فترة الموازنة لبلدان أوروبا التي يتم شراء المواد الخام منها. • تنسجم القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات..
• الإفتراض الرئيسي • أساس تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفتراض الرئيسي	• حصة السوق المشمولة في الموازنة. • متوسط حصة السوق في الفترة مباشرة قبل فترة الموازنة. • تعكس القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي التجربة السابقة. لا يُتوقع حدوث تغير في حصة السوق نتيجة التحسينات المستمرة في جودة المنتج إضافة إلى الزيادة المتوقعة في المنافسة.	• حصة السوق المشمولة في الموازنة. • متوسط حصة السوق في الفترة مباشرة قبل فترة الموازنة،المتزايدة في كل سنة للنمو المتوقع في حصة السوق. • تعتقد الإدارة أن نمو حصة السوق بنسبة ٦% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو معقول بسبب الزيادة في النفقات الإعلانية والمنافع المتأتية من الحماية التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على المنتج الرئيسي للوحدة (ج)، وعلاقات التعاون المتوقع تحقيقها من تشغيل الوحدة (ج) كجزء من قطاع المنشأة (م) في أمريكا الشمالية.	

(أ) إن الإفتراضات الرئيسية المبينة في الجدول للوحدتين (أ) و (ب) هي فقط تلك المستخدمة في حسابات المبلغ القابل للإسترداد لكلا الوحدتين.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية التوافق بين محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والنسخة الحالية منه. وتُعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا تناولت على نطاق واسع نفس الموضوع بالرغم من اختلاف الإرشادات الواردة فيها.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦
الموضوع	١
١	٢
٢	٣
٣	٤
٤	٥
٥	٦
٦	٧
٧	٨
٨	٩
٩	١٢
١٠	١٣
١١	١٤
١٢	١٥
١٣	١٦
١٤	١٧
١٥	١٨
١٦	١٩
١٧	٢٠
١٨	٢١
١٩	٢٢
٢٠	٢٣
٢١	٢٥
٢٢	٢٦
٢٣	٢٧
٢٤	٢٨
٢٥	٢٩
٢٦	٣١
٢٧	٣٣
٢٨	٣٥

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦
٢٩	٣٦
٣٠	٣٧
٣١	٣٨
٣٢	٣٩
٣٣	٤٠
٣٤	٤١
٣٥	٤٢
٣٦	٤٣
٣٧	٤٤
٣٨	٤٥
٣٩	٤٦
٤٠	٤٧
٤١	٤٨
٤٢	٤٩
٤٣	٥٠
٤٤	٥١
٤٥	٥٢
٤٦	٥٣
٤٧	٥٤
٤٨	٥٥
٤٩	٥٦
٥٠	٥٧ (أ) ١٦
٥١	(أ) ١٧
٥٢	(أ) ١٨
٥٣	(أ) ١٥
٥٤	(أ) ١٩
٥٥	(أ) ٢٠
٥٦	(أ) ٢١
٥٧	٥٨

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦
٥٨	٥٩
٥٩	٦٠
٦٠	٦١
٦١	٦٢
٦٢	٦٣
٦٣	٦٤
٦٤	٦٥
٦٥	٦٦
٦٦	٦٧
٦٧	٦٨
٦٨	٦٩
٦٩	٧٠
٧٠	٧١
٧١	٧٢
٧٢	٧٣
٧٣	٧٤
٧٤	٧٥
٧٥	٧٦
٧٦	٧٧
٧٧	٧٨
٧٨	٧٩
٧٩	٨١
٨٢-٨٠	٩٠,٨٨,٨٢,٨٠
٨٣	لا يوجد
٨٤	١٠٠
٨٥	١٠١
٨٦	١٠٢
٨٧	١٠٣
٨٨	١٠٤

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦
٨٩	١٠٥
٩٠	لا يوجد
٩١	١٠٦
٩٢	١٠٧
٩٣	١٠٨
٩٤	١٠٩
٩٥	١١٠
٩٦	١١١
٩٧	١١٢
٩٨	١١٣
٩٩	١١٤
١٠٠	١١٥
١٠١	١١٦
١٠٢	١١٧
١٠٣	١١٨
١٠٤	١١٩
١٠٥	١٢٠
١٠٦	١٢١
١٠٧	١٢٢
١٠٨	١٢٣
١٠٩	١٢٤
١١٠	١٢٥
١١١	١٢٤
١١٢	لا يوجد
١١٣	١٢٦
١١٤	١٢٧
١١٥	١٢٨
١١٦	١٢٩
١١٧	١٣٠
١١٨	١٣١
١١٩	١٣٢
١٢٠	١٣٩,١٣٨
١٢١	لا يوجد

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦
١٢٢	١٣٩
(أ) ١	مثال١
(أ) ٢	مثال٢
(أ) ٣	مثال٣
(أ) ٤	مثال٤
(أ) ٥	٥ مثال
(أ) ٦	٦ مثال
(أ) ٧	٧ مثال
(أ) ٨	٨ مثال
(أ) ٩	٩ مثال
(أ) ١٠	١٠ مثال
(أ) ١١	١١ مثال
(أ) ١٢	١٢ مثال
(أ) ١٣	١٣ مثال
(أ) ١٤	١٤ مثال
(أ) ١٥	١٥مثال
(أ) ١٦	١٦مثال
(أ) ١٧	١٧مثال
(أ) ١٨	١٨ مثال
(أ) ١٩	١٩ مثال
(أ) ٢٠	٢٠مثال
(أ) ٢١	٢١ مثال
(أ) ٢٢	٢٢ مثال
(أ) ٢٣	٢٣ مثال
(أ) ٢٤	٢٤ مثال
(أ) ٢٥	٢٥ مثال
(أ) ٢٦	مثال ٢٣ (أ) مثال٢٤، مثال٢٦
(أ) ٢٧	لا يوجد
(أ) ٢٨	مثال٢٨
(أ) ٢٩	مثال٢٩
(أ) ٣٠	مثال٣٠
(أ) ٣١	مثال٣١
(أ) ٣٢	مثال٣٢

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦
(أ) ٣٣	مثال٣٣
(أ) ٣٤	مثال٣٤
(أ) ٣٥	مثال٣٥
(أ) ٣٦	مثال٣٦
(أ) ٣٧	مثال٣٧
(أ) ٣٨	مثال٣٨
(أ) ٣٩	مثال٣٩
(أ) ٤٠	مثال٤٠
(أ) ٤١	مثال٤١
(أ) ٤٢	مثال٤٢
(أ) ٤٣	مثال٤٣
(أ) ٤٤	مثال٤٤
(أ) ٤٥	مثال٤٥
(أ) ٤٦	مثال٤٦
(أ) ٤٧	مثال٤٧
(أ) ٤٨	مثال٤٨
(أ) ٤٩	مثال٤٩
(أ) ٥٠	مثال ٥٠
(أ) ٥١	مثال٥١
(أ) ٥٢	مثال٥٢
(أ) ٥٣	مثال٥٣
(أ) ٥٤	مثال٥٤
(أ) ٥٥	مثال٥٥
(أ) ٥٦	مثال٥٦
(أ) ٥٧	مثال٥٧
(أ) ٥٨	مثال٥٨
(أ) ٥٩	مثال٥٩
(أ) ٦٠	مثال٦٠
(أ) ٦١	مثال٦١
(أ) ٦٢	لا يوجد
(أ) ٦٣	لا يوجد
(أ) ٦٤	لا يوجد
(أ) ٦٥	لا يوجد

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦
٦٦ (أ)	لا يوجد
٦٧ (أ)	لا يوجد
٦٨ (أ)	لا يوجد
٦٩ (أ)	لا يوجد
٧٠ (أ)	لا يوجد
٧١ (أ)	لا يوجد
٧٢ (أ)	٦٩ مثال
٧٣ (أ)	مثال ٧٠
٧٤ (أ)	مثال ٧١
٧٥ (أ)	مثال ٧٢
٧٦ (أ)	مثال ٧٣

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦
٧٧ (أ)	مثال ٧٤
٧٨ (أ)	مثال ٧٥
٧٩ (أ)	مثال ٧٦
٨٠ (أ)	مثال ٧٦
٨١ (أ)	مثال ٧٧
٨٢ (أ)	مثال ٧٨
٨٣ (أ)	مثال ٧٩
لا يوجد	١١,١٠
لا يوجد	٢٤
لا يوجد	٣٠
لا يوجد	٣٢

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦
لا يوجد	٣٤
لا يوجد	٨٣-٨٧
لا يوجد	٨٩
لا يوجد	٩١-٩٩
لا يوجد	١٣٣-١٣٧
لا يوجد	١٤٠-١٤١
لا يوجد	١(أ)-١٤(أ)
لا يوجد	مثال ٦٢- مثال ٦٨
لا يوجد	مثال ٨٠- مثال ٨٩

المعيار المحاسبي الدولي ٣٧

المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" مبين في الفقـرة ١-٩٥. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدوليـة عنـدما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ في سياق الهـدف منـه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانـات الماليـة وعرضـها*". معيـار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيـار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ محاسبة وإفصاح كافة المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة، فيما عدا:

(أ) تلك الناجمة عن الأدوات المالية المرحلة بالقيمة العادلة؛

(ب) تلك الناجمة عن العقود غير المنفذة، فيما عدا الحالات التي يكون العقد فيها مثقلاً بالإلتزامات، والعقود غير المنفذة هي العقود التي لم ينجز بموجبها أي طرف أياً من إلتزاماته او قام كلا الطرفان بانجاز إلتزاماتهما جزئيا الى حد متساو؛

(ج) تلك الناشئة في منشآت التأمين من العقود مع حملة البوالص؛ أو

(د) تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

المخصصات

مقدمة ٢ يعرف هذا المعيار المخصصات على انها إلتزامات ذات توقيت او مبلغ غير مؤكدين، ويجب الإعتراف بها فقط في الحالات التالية:

(أ) عندما يكون على المشروع إلتزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) عندما يكون من المحتمل (أي اكثر احتمالا من عدمه) ان تدفقا صادرا للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية سيكون مطلوبا لتسديد الإلتزام؛ و

(ج) اذا كان من الممكن اجراء تقديرا موثوقاً به لمبلغ الإلتزام، ويشير المعيار الى أنه فقط في حالات نادرة جدا لا يكون فيها إجراء تقدير لها موثوق به أمرا ممكناً.

مقدمة ٣ يعرف المعيار الإلتزام المستنتج على انه إلتزام ينتج عن إجراءات المشروع حيث:

(أ) يكون المشروع قد صرح للأطراف الأخرى من خلال نمط قائم للممارسة السابقة أو سياسات معلنة او بيان حالي محدد بشكل كاف أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ و

(ب) نتيجة لذلك أوجد المشروع توقعاً صحيحاً لدى الأطراف الأخرى أنها ستقوم بتنفيذ هذه المسؤوليات.

مقدمة ٤ في حالات نادرة، على سبيل المثال في قضية قانونية، قد لا يكون من الواضح ما اذا كان على المشروع إلتزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر ان حدثا سابقا سيتسبب في نشوء إلتزام حالي إذا كان هناك احتمال أكبر، مع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة، بوجود إلتزام حالي في تاريخ الميزانية العمومية، ويعترف المشروع بمخصص لذلك الإلتزام الحالي اذا تمت تلبية معايير الإعتراف الأخرى المبينة أعلاه، واذا كان هناك احتمال اكبر بعدم وجود إلتزام حالي يقوم المشروع بالإفصاح عن إلتزام محتمل، إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية بعيدة الحدوث.

مقدمة ٥ يجب ان يكون المبلغ المعترف به كمخصص افضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية، وبكلمات اخرى المبلغ الذي ستدفعه المنشأة بشكل معقول لتسديد الإلتزام في تاريخ الميزانية العمومية او تحويله الى طرف آخر في ذلك الوقت.

مقدمة ٦ يتطلب المعيار وجوب قيام المشروع بما يلي عند قياس مخصص ما :

(أ) اخذ المخاطر وحالات عدم التأكد في الإعتبار. على ان، عدم التأكد لا يبرر انشاء مخصصات زائدة او المبالغة المتعمدة في تحديد مبلغ الإلتزامات؛

(ب) خصم المخصصات، حيث يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود ماديا، وذلك باستخدام سعر (او اسعار خصم) لما قبل الضريبة تعكس التقييمات الحالية في السوق للقيمة الزمنية للنقود وتلك المخاطر المتعلقة بالإلتزام الذي لم يتم اظهاره في افضل تقدير للصرف، وحيث يتم استعمال الخصم يتم الإعتراف بالزيادة في المخصص نتيجة لمرور الوقت على انه مصروف فائدة؛

(ج) الأخذ في الإعتبار الأحداث المستقبلية، مثل التغييرات في القانون والتغييرات التقنية، حيث توجد أدلة موضوعية كافية أنها ستقع ؛ و

(د) عدم الأخذ في الإعتبار المكاسب من التصرف المتوقع في الأصول حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطا بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص.

مقدمة ٧ قد يتوقع المشروع استرداد بعض أو كل الصرف الإلتزام لتسديد مخصص (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين)، ويجب على المشروع:

(أ) الإعتراف بمبلغ مسترد فقط عندما يكون مؤكدا بالفعل ان ذلك المبلغ سيتم استرداده إذا قام المشروع بتسديد إلتزامه، ويجب أن لا يزيد المبلغ المعترف به للإسترداد عن مبلغ المخصص؛ و

(ب) الإعتراف بالتعويض على انه اصل منفصل. وفي بيان الدخل، يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصوما منه المبلغ المعترف به للإسترداد.

مقدمة ٨ يجب مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتعديلها لإظهار افضل تقدير حالي ، واذا لم يعد من المحتمل ان تدفقا صادراً للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الإلتزام فانه يجب عكس المخصص.

مقدمة ٩ يجب استخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الإعتراف بالمخصص لها في الأصل.

المخصصات – تطبيقات محددة

مقدمة ١٠ يوضح المعيار كيف يجب تطبيق الإعتراف بالمخصصات وقياسها في ثلاث حالات محددة: خسائر التشغيل المستقبلية والعقود المثقلة بالإلتزامات واعادة الهيكلة.

مقدمة ١١ يجب عدم الإعتراف بالمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية، وتوقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على احتمال انخفاض قيم أصول معينة للعملية، وفي هذه الحالة يقوم المشروع باختبار هذه الأصول من اجل انخفاض قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " *انخفاض قيمة الأصول*".

مقدمة ١٢ اذا كان للمشروع عقد مثقل بالأعباء فانه يجب الإعتراف بالإلتزام الحالي بموجب العقد وقياسه على انه مخصص، والعقد المثقل بالأعباء هو العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.

مقدمة ١٣ يعرف المعيار اعادة الهيكلة على انها برنامج خططت له الإدارة وتحت سيطرتها، ويغير ماديا اما:

(أ) نطاق العمل الذي تولاه المشروع؛ أو

(ب) اسلوب القيام بالعمل.

مقدمة ١٤ يتم الإعتراف بمخصص لإعادة هيكلة التكاليف فقط عندما تتم تلبية المقاييس العامة للإعتراف بالمخصصات، وفي هذا المجال ينشأ إلتزام بناء لإعادة الهيكلة فقط عندما يكون المشروع :

(أ) له خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:

(١) العمل المعني أو جزء منه؛

(٢) المواقع الرئيسية المتأثرة؛

(٣) موقع وعمل والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم؛

(٤) الصرف الذي سيتم القيام به؛ و

(٥) متى سيتم تنفيذ الخطة؛ و

(ب) أحدثت توقعا صحيحا لدى أولئك المتأثرين بها بأنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن خصائصها الرئيسية لأولئك المتأثرين بها.

مقدمة ١٥ لا ينشأ عن قرار للإدارة أو لمجلس الإدارة بإعادة الهيكلة إلتزام بناء في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا اتخذ المشروع قبل تاريخ الميزانية العمومية ما يلي:

(أ) بدأ في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ؛ أو

(ب) أبلغ خطة إعادة الهيكلة إلى أولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم بأن المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

مقدمة ١٦ حيث تشمل اعادة الهيكلة بيع عملية لا ينشأ أي إلتزام للبيع حتى يلتزم المشروع بالبيع، أي توجد اتفاقية بيع ملزمة.

مقدمة ١٧ يجب ان يشمل مخصص اعادة الهيكلة فقط المصروفات المباشرة الناجمة من اعادة الهيكلة والتي هي:

(أ) ناجمة بالضرورة عن اعادة الهيكلة؛ و

(ب) ليست متعلقة بالأنشطة القائمة للمشروع، وهكذا لا يشمل مخصص اعادة الهيكلة تكاليف مثل: اعادة تدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين أو التسويق أو الإستثمار في أنظمة جديدة وشبكات التوزيع.

الإلتزامات المحتملة

مقدمة ١٨ يعرف المعيار الإلتزام المحتمل على انه:

(أ) إلتزام محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة ووجوده سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو اكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع ؛ أو

(ب) إلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولكن غير معترف به بسبب ما يلي:

(١) ليس من المحتمل ان تدفقا صادرا للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية سيكون مطلوبا لتسديد الإلتزام؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

مقدمة ١٩ يجب على المشروع عدم الإعتراف بإلتزام محتمل، ويجب على المشروع الإفصاح عن إلتزام محتمل إلا اذا كان احتمال حدوث تدفق للموارد الصادرة المجسدة للمنافع الإقتصادية بعيداً.

الأصول المحتملة

مقدمة ٢٠ يعرف المعيار الأصل المحتمل على أنه اصل ممكن أن ينشأ عن أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو اكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع، ومثال ذلك مطالبة يتابعها المشروع من خلال عمليات قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

مقدمة ٢١ يجب على المشروع عدم الإعتراف بأصل محتمل، ويجب الإفصاح عن اصل محتمل حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملاً.

مقدمة ٢٢ عندما يكون تحقيق الدخل مؤكدا بالفعل عندئذ لا يكون الأصل المتعلق بذلك أصلا محتملا، ويكون الإعتراف به مناسباً.

تاريخ النفاذ

مقدمة ٢٣ يصبح هذا المعيار نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد ذلك، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر.

معيار المحاسبة الدولي ٣٧
المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

الهدف

هدف هذا المعيار ضمان تطبيق مقاييس الإعتراف وأسس الإعتراف المناسبة على المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية في ايضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

النطاق

١ **يجب ان يطبق هذا المعيار جميع المشاريع في المحاسبة عن المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، فيما عدا:**

(أ) **تلك الناجمة من العقود غير المنفذة، فيما عدا حيث يكون العقد مثقلا بالأعباء ؛ و**

(ب) [تم إلغائها]

(ج) **تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.**

٢ ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*".

٣ العقود غير المنفذة هي العقود التي لم يقم بموجبها أي طرف بأداء أي من إلتزاماته او قام كلا الطرفان بأداء إلتزاماتهما جزئيا الى حد متساو. ولا ينطبق هذا المعيار على العقود غير المنفذة إلا اذا كانت مثقلة بالأعباء.

٤ [تم إلغائها]

٥ حيث يتناول معيار محاسبة دولي آخر نوعا محددا من المخصصات، او الإلتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة، يطبق المشروع ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إندماج الأعمال على سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣ "*إندماج الإعمال*" معاملة المنشأة المشترية للإلتزامات الطارئة المضمونة في إندماج الأعمال. وعلى نحو مماثل، يتم التطرق إلى أنواع معينة من المخصصات في المعايير الخاصة بما يلي:

(أ) عقود الإنشاء (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*") ؛

(ب) ضرائب الدخل (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*")؛

(ج) عقود الإيجار (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*")، على انه، حيث لا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٧ على متطلبات محددة لتناول العقود التشغيلية التي أصبحت مثقلة بالأعباء فان هذا المعيار ينطبق على هذه الحالات؛

(د) منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*") و.

(هـ) عقود التأمين (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*"). إلا أن هـذا المعيـار ينطبق على المخصصات والإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة لشركة التأمين، بإستثناء تلك التي تنشأ عن إلتزاماتها وحقوقها التعاقدية بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيـار الـدولي لإعـداد التقارير المالية ٤.

٦ قد تتعلق بعض المبالغ التي تمت معاملتها على أنها مخصصات بالإعتراف بالإيراد، مثال ذلك عندما يعطي المشروع ضمانات مقابل رسم. ولا يتناول هذا المعيار الإعتراف بالإيراد. ويحدد معيار المحاسبة

الدولي ١٨ "*الإيراد*" الظروف التي يتم فيها الإعتراف بالإيراد ويقدم ارشادا عمليا بشأن تطبيق مقاييس الإعتراف. ولا يغير هذا المعيار متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٨.

٧ يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها إلتزامات ذات توقيت او مبلغ غير مؤكدين. وفي بعض البلدان يستخدم المصطلح "مخصص" أيضا في سياق بنود مثل الإستهلاك وانخفاض قيمة الأصول والديون المشكوك فيها: وهذه تعديلات على المبالغ المرحلة للأصول ولا يتناولها هذا المعيار.

٨ تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى ما اذا كانت عمليات الإنفاق تعامل كأصول أو كمصروفات. وهذه المواضيع لا يتناولها هذا المعيار. وتبعا لذلك، لا يمنع ولا يتطلب هذا المعيار رأسملة التكاليف المعترف بها عندما يتم وضع مخصص.

٩ ينطبق هذا المعيار على المخصصات لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات المتوقفة). وحيث تلبي اعادة هيكلة تعريف العملية المتوقفة فقد يطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" إفصاحات اضافية.

تعريفات

١٠ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:**

المخصص **هو إلتزامذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.**

الإلتزام **هو إلتزام حالي للمشروع ناشيء من احداث سابقة يتوقع ان ينجم عن تسديدها تدفق صادر من المشروع لموارد تجسد منافع إقتصادية.**

الحدث الملزم **هو حدث يخلق إلتزاما قانونيا أو مستنتجاً ينجم عنه عدم وجود بديل حقيقي للمشروع لتسديد ذلك الإلتزام.**

الإلتزام القانوني **هو إلتزام مأخوذ من:**

(أ) عقد (من خلال احكامه الصريحه او الضمنية) ؛

(ب) تشريع؛ أو

(ج) انطباق آخر للقانون.

الإلتزام الإستنتاجي **هو إلتزام مأخوذ من أعمال المشروع حيث:**

(أ) من خلال نمط ثابت من الممارسة السابقة او السياسة المعلنة أشار المشروع لأطراف اخرى انه سيقبل مسؤوليات معينة او بيان حالي محدد بشكل كاف ؛ و

(ب) نتيجة لذلك أوجد المشروع توقعا صحيحا من جانب الأطراف الأخرى انه سيقوم بأداء هذه المسؤوليات.

الإلتزام المحتمل **هو:**

(أ) إلتزام محتمل يمكن أن ينجم من أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد او اكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع ؛ أو

(ب) إلتزام حالي ينشأ من احداث سابقة إلا أنه غير معترف به بسبب ما يلي:

(١) ليس من المحتمل ان يطلب تدفق صادر للموارد المجسده للمنافع الإقتصادية لتسديد الإلتزام ؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

الأصل المحتمل هو اصل محتمل يمكن أن ينشأ من احداث سابقة، وسيتأكد وجوده فقط بوقوع او عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد او اكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع.

العقد المثقل بالأعباء هو العقد الذي تزيد منه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة هي برنامج مرسوم وضمن سيطرة الإدارة، ويغير ماديا إما:

(أ) نطاق العمل الذي تولاه المشروع؛ أو

(ب) أسلوب القيام بالعمل.

المخصصات والإلتزامات الأخرى

١١ يمكن تمييز المخصصات عن الإلتزامات الأخرى مثل الذمم التجارية الدائنة والمستحقات بسبب وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت او مبلغ الصرف المستقبلي الإلتزامفي التسديد، وبالمقارنة مع ذلك:

(أ) الذمم التجارية الدائنة هي إلتزامات للدفع مقابل البضائع او الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها وقدمت الفواتير لها او تم الإتفاق رسميا بشأنها مع المورد؛ و

(ب) المستحقات هي إلتزامات للدفع مقابل البضائع او الخدمات التي تم استلامها او التزود بها ولكن لم يتم دفعها او اصدار فواتير لها او الإتفاق رسميا بشأنها مع المورد، بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (مثال ذلك المبالغ المتعلقة براتب مستحق لإجازة)، وبالرغم من انه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات فان عدم التأكد بشكل عام اقل مما هو بالنسبة للمخصصات.

كثيراً ما يتم التقرير عن المستحقات على أنها جزء من الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، بينما يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

العلاقة بين المخصصات والإلتزامات المحتملة

١٢ بشكل عام تعتبر كافة المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من ناحية التوقيت والمبلغ، على انه ضمن هذا المعيار يستعمل المصطلح "محتمل" للأصول والإلتزامات غير المعترف بها لأن وجودها سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد او اكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع، إضافة إلى ذلك يستعمل المصطلح "الإلتزامات المحتملة" للإلتزامات التي لا تلبي مقاييس الإعتراف.

١٣ يميز هذا المعيار بين ما يلي:

(أ) المخصصات – المعترف بها كالتزامات (على افتراض امكانية عمل تقدير موثوق به) لأنها عبارة عن إلتزامات حالية ومن المحتمل ان تدفقا صادرا للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية سيكون مطلوبا لتسديد الإلتزامات ؛ و

(ب) الإلتزامات المحتملة – المعترف بها كالتزامات لأنها اما:

(١) إلتزامات ممكنة، حيث يجب تأكيد ما إذا كان على المشروع إلتزام حالي يمكن ان يؤدي إلى تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية ؛ أو

(٢) إلتزامات حالية لا تلبي مقاييس الإعتراف في هذا المعيار (لأنه اما ليس من المحتمل ان تدفقا صادرا للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية سيكون مطلوبا لتسديد الإلتزام، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بشكل كاف لمبلغ الإلتزام).

الإعتراف

المخصصات

١٤ يجب الإعتراف بمخصص عندما:

(أ) يكون على المشروع إلتزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) من المحتمل انه سيطلب تدفق صادر للموارد المجسده للمنافع الإقتصادية لتسديد الإلتزام؛ و

(ج) يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الإلتزام.

اذا لم يتم تلبية هذه الشروط، يجب عدم الإعتراف بمخصص.

الإلتزام الحالي

١٥ في حالات نادرة لا يكون من الواضح وجود إلتزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر ان حدثا سابقا سيتسبب في نشوء إلتزام حالي، ومع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة اذا كان وجود إلتزام حالي اكثر احتمالا من عدمه في تاريخ الميزانية العمومية.

١٦ في معظم الحالات تقريبا سيكون من الواضح ما اذا كان حدث سابق تسبب في نشوء إلتزام حالي، وفي حالات نادرة، مثال ذلك في قضية قانونية، قد يكون هناك خلاف حول ما اذا كانت احداث معينة قد وقعت او ما اذا كان ينجم عن هذه الأحداث إلتزام حالي، وفي هذه الحالة يحدد المشروع ما اذا كان إلتزام حالي موجودا في تاريخ الميزانية العمومية بأخذ كافة الأدلة المتوفرة في الإعتبار بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء، وتشمل الأدلة المأخوذة في الإعتبار أية ادلة اضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، وعلى أساس هذه الأدلة:

(أ) حيث يكون وجود إلتزام حالي اكثر احتمالا من عدمه في تاريخ الميزانية العمومية يعترف المشروع بمخصص (اذا تم تلبية مقاييس الإعتراف)؛ و

(ب) حيث يكون عدم وجود إلتزام حالي اكثر احتمالا في تاريخ الميزانية العمومية يفصح المشروع عن إلتزام محتمل الا اذا كان التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية بعيد الإحتمال (انظر الفقرة ٨٦).

الحدث السابق

١٧ الحدث السابق الذي يؤدي الى إلتزام حالي يسمى حدثا ملزما، وحتى يكون الحدث حدثا ملزما من الضروري عدم وجود بديل فعلي لدى المشروع لتسديد الإلتزام الذي أوجده الحدث، وتكون الحالة كذلك فقط:

(أ) حيث يمكن فرض تنفيذ الإلتزام بموجب القانون؛ أو

(ب) في حالة الإلتزام الإستنتاجي حيث يوجد الحدث (الذي قد يكون إجراء للمشروع) توقعات صحيحة لدى اطراف اخرى ان المشروع سينفذ إلتزامه.

١٨ تتناول البيانات المالية المركز المالي لمشروع في نهاية فترته الخاصة بتقديم التقارير وليس مركزه الممكن في المستقبل. وعلى ذلك لا يتم الإعتراف بمخصص للتكاليف التي يلزم تحملها للعمل في المستقبل. والإلتزامات الوحيدة التي يتم الإعتراف بها في الميزانية العمومية لمشروع هي تلك القائمة في تاريخ الميزانية العمومية.

١٩ الإلتزامات الناشئة من أحداث سابقة القائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية لمشروع (أي الإدارة المستقبلية لعملها) هي فقط التي يتم الإعتراف بها كمخصصات، والأمثلة على هذه الإلتزامات هي العقوبات او تكاليف التنظيف للتلف البيئي غير القانوني اللتان قد تؤديان إلى تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية كتسديد بغض النظر عن الإجراءات المستقبلة للمشروع ، وبالمثل يعترف المشروع بمخصص لتكاليف اغلاق مشروع نفطية او محطة توليد طاقة نووية الى الحد الذي يجبر فيه المشروع على اصلاح التلف الذي حدث، وبالمقارنة مع ذلك نظرا للضغوطات التجارية او المتطلبات القانونية قد ينوي المشروع أو يحتاج إلى القيام بالإنفاق للعمل بطريقة معينة في المستقبل (مثال ذلك تركيب فلترات دخان في نوع معين من المصانع)، ونظرا لأن المشروع يمكنها تجنب الإنفاق المستقبلي من خلال إجراءاته المستقبلية، مثال ذلك بتغيير اسلوب عمله لا يكون عليه إلتزام حالي لذلك الإنفاق المستقبلي ولا يتم الإعتراف بمخصص.

٢٠ يتعلق الإلتزام دائما بطرف آخر يكون الإلتزام مستحقا له، على انه ليس من الضروري معرفة شخصية الطرف الذي يستحق له الإلتزام – في الحقيقة قد يكون الإلتزام للجمهور بشكل عام، ونظرا لأن الإلتزام يشمل تعهدا لطرف آخر فانه ينجم عن ذلك ان قرار الادارة او مجلس الإدارة لا ينشأ عنه إلتزام إستنتاجي في تاريخ الميزانية العمومية الا اذا تم ابلاغ القرار قبل تاريخ الميزانية العمومية لأولئك الذين يتأثرون به بطريقة محددة بشكل كاف لإيجاد توقع صحيح لديهم ان المشروع سيقوم بتنفيذ مسؤولياته.

٢١ الحدث الذي لا ينشأ عنه إلتزام في الحال قد ينشأ عنه إلتزام في تاريخ لاحق بسبب تغيرات في القانون او بسبب ان اجراء (مثال ذلك بيان علني محدد بشكل كاف) يقوم به المشروع يتسبب في حدوث إلتزام إستنتاجي، فعلى سبيل المثال عندما يحدث تلف بيئي قد لا يكون هناك إلتزام لتقويم النتائج، على ان السبب

في التلف سيصبح حدثا ملزما عندما يتطلب قانون جديد اصلاح التلف الحالي أو عندما يتقبل المشروع علنا مسؤولية الإصلاح بطريق تخلق إلتزاما إستنتاجيا.

٢٢ حيث لم يتم بعد اكمال تفاصيل قانون جديد مقترح ينشأ إلتزام عندما يكون من المؤكد بالفعل ان التشريع سيصدر كما تمت صياغته، ولغرض هذا المعيار يعامل هذا الإلتزام على أنه إلتزام قانوني، والإختلافات في الظروف المحيطة باصدار التشريع تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يجعل سن القانون مؤكدا بالفعل، وفي العديد من الحالات يكون من المستحيل التأكد ان القانون سيتم اصداره الى ان يصدر بالفعل.

التدفق الصادر المحتمل للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية

٢٣ من أجل ان يحقق إلتزامشروط الإعتراف يجب ان لا يكون هناك فقط إلتزام حالي ولكن أيضا احتمال التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد ذلك الإلتزام، ولغرض هذا المعيار* يعتبر التدفق الصادر للموارد أو حدث آخر انه محتمل إذا كان احتمال حدوثه اكبر من عدمه، أي ان احتمال وقوع الحدث اكبر من احتمال عدم وقوعه، وحيث لا يكون من المحتمل وجود إلتزام حالي يفصح المشروع عن إلتزاممحتمل إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية بعيد الإحتمال (انظر الفقرة ٨٦).

٢٤ حيث يكون هناك عدد من الإلتزامات المتشابهة (مثال ذلك ضمانات المنتجات او عقود مماثلة) فان احتمال ان يكون التدفق الصادر مطلوبا للتسديد يتم تحديده بالنظر في فئة الإلتزامات ككل، وبالرغم من ان احتمال التدفق الصادر لأي بند واحد قد يكون ضئيلا فقد يكون من المحتمل انه ستكون هناك حاجة لبعض التدفق الصادر للموارد لتسديد فئة الإلتزامات ككل، واذا لم تكن الحالة كذلك يتم الإعتراف بمخصص (اذا كانت مقاييس الإعتراف الأخرى قد تمت تلبيتها).

التقدير الموثوق للإلتزام

٢٥ ان استخدام التقديرات هو جزء أساسي لإعداد البيانات المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ويعتبر ذلك صحيحا بشكل خاص في حالة المخصصات التي هي بطبيعتها غير مؤكدة اكثر من معظم بنود الميزانية العمومية، وفيما عدا في حالات نادرة جدا سيكون المشروع قادرة على تحديد نطاق من النتائج الممكنة، ويستطيع بناء على ذلك عمل تقدير للإلتزام موثوق به بشكل كاف لاستخدامه في الإعتراف بمخصص.

٢٦ في الحالات النادرة جدا التي لا يمكن فيها عمل تقدير موثوق به يوجد إلتزام لا يمكن الإعتراف به، ويتم الإفصاح عن الإلتزام على انه إلتزام محتمل (انظر الفقرة ٨٦).

الإلتزامات المحتملة

٢٧ **يجب على المشروع عدم الإعتراف بإلتزام محتمل.**

٢٨ يتم الإفصاح عن إلتزام محتمل حسبما تتطلبه الفقرة ٨٦، إلا إذا كانت إمكانية التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية بعيدة.

* ان تفسير كلمة "محتمل" في هذا المعيار على أنها "أكثر احتمالا" لا ينطبق بالضرورة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

٢٩ حيث يكون المشروع مسؤولا جماعيا وفرديا عن إلتزام يعامل ذلك الجزء من الإلتزام الذي يتوقع ان تقوم الأطراف الأخرى بتلبيته على انه إلتزام محتمل، ويعترف المشروع بمخصص لذلك الجزء من الإلتزام الذي يحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية له، إلا في الحالات النادرة جدا التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به.

٣٠ قد تتطور الإلتزامات المحتملة بطريقة غير متوقعة مبدئيا، وعلى ذلك يتم تقييمها باستمرار لتحديد ما اذا كان التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية قد أصبح محتملا، واذا أصبح من المحتمل انه سيطلب تدفق صادر للمنافع الإقتصادية المستقبلية لبند تم في السابق التعامل معه على انه إلتزام محتمل فانه يتم الإعتراف بمخصص في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها تغير في الإحتمال (فيما عدا في الحالات النادرة جدا التي لا يمكن فيها اجراء تقدير موثوق به).

الأصول المحتملة

٣١ **يجب على المشروع عدم الإعتراف بأصل محتمل.**

٣٢ تنشأ الأصول المحتملة عادة من احداث غير مرسومة او احداث اخرى غير متوقعة تتسبب في امكانية تدفق وارد للمنافع الإقتصادية للمشروع، ومثال ذلك مطالبة يتابعها المشروع من خلال عملية قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

٣٣ لا يتم الإعتراف بالأصول المحتملة في البيانات المالية حيث انه قد ينجم عن ذلك الإعتراف بالدخل الذي قد لا يتحقق ابدا، على انه عندما يكون تحقيق الدخل مؤكدا بالفعل عندئذ لا يكون الأصل اصلا محتملا ويكون الإعتراف به مناسبا.

٣٤ يتم الإفصاح عن أصل محتمل حسبما تتطلبه الفقرة ٨٩، حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملا.

٣٥ يتم تقييم الأصول المحتملة بشكل مستمر لضمان اظهار التطورات بالشكل المناسب في البيانات المالية، واذا أصبح من المؤكد بالفعل ان تدفقا واردا للمنافع الإقتصادية سيحدث فانه يتم الإعتراف بالأصل وبالدخل المتعلق به في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها التغيير، واذا أصبح التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملا يقوم المشروع بالإفصاح عن الأصل المحتمل (انظر الفقرة ٨٩).

القيـــاس

أفضل تقدير

٣٦ **يجب ان يكون المبلغ المعترف به كمخصص افضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية.**

٣٧ ان افضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي هو المبلغ الذي يدفعه المشروع بشكل معقول لتسديد الإلتزام في تاريخ الميزانية العمومية او لتحويله الى طرف آخر في ذلك الوقت، وكثيرا ما يكون مستحيلا او مكلفا بشكل مانع لتسديد او تحويل إلتزام في تاريخ الميزانية العمومية، على ان تقدير المبلغ الذي يدفعه المشروع بشكل معقول لتسديد او تحويل الإلتزام يعطي افضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية.

٣٨ يتم تحديد تقديرات النتيجة والأثر المالي حسب رأي إدارة المشروع يعززه خبرة العمليات المماثلة، وفي بعض الحالات تقارير من خبراء مستقلين، وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الإعتبار أية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٣٩ يتم التعامل مع الشكوك المحيطة بالمبلغ الذي سيتم الإعتراف به كمخصص بطرق متعددة حسب الظروف، وحيث يتعلق المخصص الذي يتم قياسه بعدد كبير من البنود يتم تقدير الإلتزام بوزن جميع النتائج الممكنة حسب احتمالاتها، ويسمى هذا الأسلوب الإحصائي للتقدير "القيمة المتوقعة"، وعلى ذلك يكون المخصص مختلفا اعتمادا على ما إذا كان احتمال خسارة مبلغ معين هو على سبيل المثال ٦٠% أو ٩٠%، وحيث يكون هناك نطاق مستمر من النتائج الممكنة وكل نقطة في ذلك النطاق محتملة مثل غيرها تستخدم نقطة الوسط في النطاق .

مثال
يقوم مشروع ببيع بضائع مع ضمان يغطي بموجبه العملاء عن تكلفة اصلاحات اية عيوب في الصنع تصبح ظاهرة خلال أول ستة شهور بعد البيع، واذا تم اكتشاف عيوب صغيرة في جميع المنتجات المباعة فانه ستنجم تكاليف اصلاح مقدارها ١ مليون، واذا تم اكتشاف عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة فانه سينجم عن ذلك تكاليف بيع مقدارها ٤ مليون، وتدل الخبرة السابقة للمشروع والتوقعات المستقبلية على انه بالنسبة للسنة القادمة فإن ٧٥% من البضائع المباعة لن يكون بها عيوب، ٢٠% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب صغيرة، ٥% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب رئيسية، وحسب الفقرة ٢٤ تقوم المنشأة بتقييم احتمال التدفق الصادر لإلتزامات الضمان ككل. القيمة المتوقعة لتكلفة الاصلاح هي: (٧٥% من الصفر) + (٢٠% من ١ مليون) + (٥% من ٤ ملايين) = ٤٠٠٠٠٠

٤٠ حيث يتم قياس إلتزام مفرد فان النتيجة الفردية الأكثر احتمالا قد تكون أفضل تقدير للإلتزام، على انه حتى في مثل هذه الحالة يأخذ المشروع في الإعتبار النتائج الأخرى الممكنة، وحيث تكون النتائج الأخرى الممكنة اما انها على الأغلب اعلى او على الأغلب اقل من النتيجة الأغلب احتمالا يكون افضل تقدير مبلغا اعلى او مبلغا اقل، فعلى سبيل المثال اذا كان على المنشأة اصلاح خطأ جسيم في مصنع رئيسي أقامته لعميل فان النتيجة الفردية الأغلب احتمالا هي نجاح الاصلاح عند اول محاولة بتكلفة مقدارها ١٠٠٠، ولكن يتم وضع مخصص لمبلغ اكبر اذا كان هناك احتمال كبير بضرورة اجراء محاولات اخرى.

٤١ يتم قياس المخصص قبل احتساب الضريبة حيث يتم تناول النتائج الضريبية للمخصص والتغيرات فيه بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*".

المخاطر وحالات عدم التأكد

٤٢ يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط حتما بالعديد من الأحداث والظروف في الإعتبار من اجل التوصل الى افضل تقدير للمخصص.

٤٣ تصف المخاطرة تقلبات الناتج، وقد يزيد تعديل المخاطرة من المبلغ الذي يقاس بمقداره المطلوب، وتدعو الحاجة إلى اتخاذ جانب الحذر عند إصدار أحكام في ظل ظروف غير مؤكدة بحيث لا تتم المبالغة في الدخل أو الأصول وعدم تقدير المصروفات او الإلتزامات بأقل من قيمتها، على ان عدم التأكد لا يبرر وضع مخصصات مفرطة او مبالغة متعمدة في الإلتزامات، فعلى سبيل المثال إذا قدرت التكاليف المتوقعة لناتج عكسي بشكل خاص على أساس حصيف فإن هذا الناتج لا يعامل عندئذ بشكل متعمد على انه اكثر احتمالا من الحالة الواقعية، وتدعو الحاجة إلى العناية لتجنب ازدواجية التعديلات للمخاطرة وعدم التأكد مع نتائجه المبالغة في المخصص.

٤٤ يتم الإفصاح عن ظروف عدم التأكد المحيطة بمبلغ الصرف الذي تم اجراؤه بموجب الفقرة ٨٥ (ب).

القيمة الحالية

٤٥ حيث يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ماديا يجب ان يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للمصروفات المتوقع ان تكون مطلوبة لتسديد الإلتزام.

٤٦ بسبب القيمة الزمنية للنقود فان المخصصات الخاصة بالتدفقات النقدية الصادرة التي تنشأ بعد وقت قصير بعد تاريخ الميزانية العمومية تشكل عبئا اكبر من تلك المخصصات حيث تنشأ تدفقات نقدية صادرة بنفس المبلغ فيما بعد، ولذلك يتم خصم المخصصات حيث يكون الأثر ماديا.

٤٧ يجب ان يكون سعر (او اسعار الخصم) هو سعر (اسعار) ما قبل الضريبة الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالمطلوب، ويجب ان لا يعكس سعر (أسعار) الخصم المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفق النقدي لها.

الأحداث المستقبلية

٤٨ يجب اظهار الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ الإلتزام لتسديد إلتزام وذلك في مبلغ مخصص حيث توجد أدلة موضوعية كافية على أنها ستقع.

٤٩ قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة هامة بشكل خاص عند قياس المخصصات، فعلى سبيل المثال قد يعتقد المشروع أن تكلفة تنظيف موقع في نهاية عمره النافع ستخفضها التغيرات المستقبلية في التقنية، ويعكس المبلغ المعترف به توقعا معقولا لمراقبين مؤهلين فنيا وموضوعيين مع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة بالنسبة للتقنية التي ستكون متوفرة في وقت التنظيف، وهكذا من المناسب على سبيل المثال ادخال التخفيضات المتوقعة في التكلفة المرتبطة مع الخبرة الزائدة في تطبيق التقنية الحالية او التكلفة المتوقعة لتطبيق التقنية الحالية في عملية تنظيف اكبر او اكثر تعقيدا مما تم في السابق، على ان المشروع لا يتوقع تطوير تقنية جديدة كلية للتنظيف الا اذا كانت هناك ادلة موضوعية كافية على ذلك.

٥٠ يؤخذ اثر التشريع الجديد الممكن في الإعتبار عند قياس إلتزام حالي عندما توجد أدلة موضوعية كافية على ان صدور التشريع مؤكد بالفعل، ومجموعة الظروف المختلفة التي تنشأ أثناء التطبيق تجعل من الصعب تحديد حدث واحد يوفر أدلة كافية وموضوعية في كل حالة، والأدلة مطلوبة بالنسبة لما سيطلبه

التشريع وما اذا كان من المؤكد بالفعل انه سيصدر وينفذ في الوقت المناسب، وفي العديد من الحالات لن توجد أدلة موضوعية كافية الى ان يتم صدور التشريع الجديد.

الإستبعاد المتوقع للأصول

٥١ **يجب عدم اخذ المكاسب من الإستبعاد المتوقع للأصول في الإعتبار عند قياس مخصص.**

٥٢ لا تؤخذ المكاسب من الإستبعاد المتوقع للأصول في الإعتبار عند قياس مخصص حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطا بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص، وبدلا من ذلك يعترف المشروع بالمكاسب من الإستبعادات المتوقعة للأصول في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول الأصول المعنية.

التعويضات

٥٣ **حيث يتوقع ان تقوم جهة اخرى برد بعض او جميع المصروف الإلتزام لتسديد مخصص فانه يجب الإعتراف بالتعويض فقط عندما يكون من المؤكد بالفعل انه سيتم استلام مبلغ التعويض اذا قام المشروع بتسديد الإلتزام، ويجب معاملة مبلغ التعويض على انه اصل منفصل، ويجب ان لا يزيد مبلغ التعويض المعترف به عن مبلغ المخصص.**

٥٤ **في بيان الدخل يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصوما منه مبلغ التعويض المعترف به.**

٥٥ في بعض الأحيان يتوقع المشروع من طرف آخر ان يقوم بدفع جزء من الصرف الإلتزام لتسديد مخصص أو كامله (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين). وقد يقوم الطرف الآخر اما برد المبالغ التي دفعها المشروع أو يدفع المبالغ مباشرة.

٥٦ في معظم الحالات يبقى المشروع مسؤولا عن المبلغ بكامله بحيث يتوجب على المشروع تسديد المبلغ بكامله اذا لم يقم الطرف الأخر بالدفع لأي سبب. وفي هذه الحالة، يتم الإعتراف بمخصص لمبلغ الإلتزام بكامله، كما يتم الإعتراف بأصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون مؤكدا بالفعل ان مبلغ التعويض سيتم استلامه اذا قام المشروع بتسوية الإلتزام.

٥٧ في بعض الحالات، لا يكون المشروع مسؤولا عن التكاليف اذا لم يقم الطرف الأخر بالدفع. وفي هذه الحالة لا يتحمل المشروع أي إلتزام عن هذه التكاليف ولا تدخل ضمن المخصص.

٥٨ كما هو مبين في الفقرة ٢٩، فإن الإلتزام المسؤولة عنه المشروع جماعيا وفرديا هو إلتزام محتمل الى الحد الذي يتوقع فيه ان تقوم اطراف اخرى بتسديد الإلتزام.

التغيرات في المخصصات

٥٩ **يجب مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتعديلها لاظهار أفضل تقدير حالي، واذا لم يعد من المحتمل انه سيطلب تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد الإلتزام فانه يجب عكس المخصص.**

٦٠ حيث يتم استخدام الخصم يزيد المبلغ المرحل لمخصص في كل فترة ليعكس مرور الوقت. ويتم الإعتراف بهذه الزيادة على أنها مصروف إقتراض.

إستخدام المخصصات

٦١ **يجب استخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الإعتراف لها بالمخصص في الأصل.**

٦٢ توضع فقط المصروفات المتعلقة بالمخصص الأصلي مقابله. ووضع المصروفات مقابل مخصص تم الإعتراف به في الأصل لغرض أخر سيخفي اثر حدثين مختلفين.

تطبيق قواعد الإعتراف والقياس

خسائر التشغيل المستقبلية

٦٣ **يجب عدم الإعتراف بمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية.**

٦٤ لا تلبي خسائر التشغيل المستقبلية تعريف الإلتزام في الفقرة ١٠ ومقاييس الإعتراف العامة للمخصصات الواردة في الفقرة ١٤.

٦٥ إن توقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على احتمال انخفاض أصول معينة للعملية، ويقوم المشروع باختبار هذه الأصول من اجل انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*".

العقود المثقلة بالأعباء

٦٦ **اذا كان المشروع داخلاً في عقد مثقل بالأعباء فانه يجب الإعتراف بالإلتزام الحالي بموجب العقد وقياسه كمخصص.**

٦٧ يمكن الغاء العديد من العقود (مثال ذلك بعض طلبيات الشراء الروتينية) بدون دفع تعويض للطرف الآخر، ولذلك لا يوجد إلتزام، والعقود الأخرى تحدد كلا من حقوق وإلتزامات كل طرف من اطراف العقد، وحيث تجعل الأحداث مثل هذا العقد مثقلا بالأعباء يكون العقد ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد إلتزام يتم الإعتراف به، والعقود غير المنفذة التي هي ليست مثقلة بالأعباء تقع خارج نطاق هذا المعيار.

٦٨ يعرف هذا المعيار العقد المثقل بالأعباء على أنه عقد تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية المتوقع استلامها بموجبه، وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب عقد اقل صافي تكلفة خروج من العقد وهي تكلفة الوفاء به وأي تعويض او عقوبات ناجمة من عدم الوفاء به، أيهما أقل.

٦٩ قبل وضع مخصص منفصل لعقد مثقل بالأعباء يقوم المشروع بالإعتراف بأية خسارة في انخفاض القيمة حدثت لأصول مخصصة لذلك العقد (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*").

اعادة الهيكلة

٧٠ فيما يلي امثلة على الأحداث التي قد تقع ضمن تعريف اعادة الهيكلة:

(أ) بيع أو إنهاء خط عمل؛

(ب) إغلاق مواقع العمل في بلد أو منطقة أو تغيير موقع انشطة عمل من بلد أو منطقة إلى بلد أو منطقة أخرى؛

(ج) تغيرات في هيكل الإدارة ، مثال ذلك الغاء طبقة ادارة؛ و

(د) عمليات اعادة تنظيم رئيسية لها تأثير مادي على طبيعة وتركيز عمليات المشروع.

٧١ يتم الإعتراف بمخصص لتكاليف اعادة الهيكلة فقط عندما تتم تلبية مقاييس الإعتراف العامة للمخصصات كما هي واردة في الفقرة ١٤، وتبين الفقرات ٧٢-٨٣ أدناه كيفية انطباق مقاييس الإعتراف العامة على حالات اعادة الهيكلة.

٧٢ **ينشأ الإلتزام الإستنتاجي لإعادة الهيكلة فقط:**

(أ) عندما يكون للمشروع خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي :

(١) العمل او جزء من العمل المعني؛

(٢) المواقع الرئيسية التي تأثرت؛

(٣) موقع وعمل الموظفين وعددهم التقريبي الذين سيتم تعويضهم عن انهاء خدماتهم؛

(٤) المصروفات التي سيتم اجراؤها؛ و

(٥) متى سيتم تنفيذ الخطة؛ و

(ب) عندما يوجد المشروع توقعا صحيحا لدى اولئك الذين يتأثرون به انه سيقوم بتنفيذ اعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة او الإعلان عن ملامحها الرئيسية لاولئك الذين يتأثرون بها.

٧٣ يتم تقديم الأدلة على ان المشروع بدأ في تنفيذ خطة اعادة هيكلة على سبيل المثال، بتفكيك مصنع او بيع أصول او بإعلان الملامح الرئيسية للخطة. ويشكل الإعلان عن خطة مفصلة لاعادة الهيكلة إلتزاما إستنتاجيا بإعادة الهيكلة فقط إذا تم بطريقة وبتفصيل كاف (أي تحديد الملامح الرئيسية للخطة) بحيث يتسبب في نشوء توقعات صحيحة لدى اطراف اخرى مثل العملاء والموردين والموظفين (أو ممثليهم) ان المشروع سيقوم بتنفيذ اعادة الهيكلة.

٧٤ لأجل ان تكون الخطة كافية لنشوء إلتزام إستنتاجي عند ابلاغها لأولئك الذين يتأثرون بها فان الحاجة تدعو الى تخطيط تنفيذها للبدء فيها بأسرع وقت ممكن ولإكمالها ضمن اطار زمني من غير المحتمل ان تحدث خلاله تغيرات هامة في الخطة. واذا كان من المتوقع انه سيكون هناك تأخير كبير قبل بدء اعادة الهيكلة او ان اعادة الهيكلة ستستغرق وقتا طويلا بشكل غير معقول فانه من غير المحتمل ان الخطة ستتسبب في حدوث توقع صحيح لدى الآخرين ان المشروع ملتزم في الوقت الحالي باعادة الهيكلة، لأن الإطار الزمني يتيح الفرص امام المشروع لتغيير خططه.

٧٥ لا يتسبب قرار اتخذته الإدارة او مجلس الإدارة قبل تاريخ الميزانية العمومية في نشوء إلتزام إستنتاجي في تاريخ الميزانية العمومية الا اذا قام المشروع قبل تاريخ الميزانية العمومية بما يلي:

(أ) بدأ في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة؛ أو

(ب) أعلن الملامح الرئيسية لخطة إعادة الهيكلة لأولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم ان المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

في بعض الحالات يبدأ المشروع في تنفيذ خطة إعادة هيكلة، أو يعلن عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها فقط بعد تاريخ الميزانية العمومية، وقد يكون الإفصاح مطلوبا بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠" *الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*"، إذا كانت اعادة الهيكلة ذات أهمية كبيرة بحيث ان عدم الإفصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية على اجراء تقييمات واتخاذ قرارات مناسبة.

٧٦ بالرغم من ان الإلتزام الإستنتاجي لا ينشأ فقط نتيجة لقرار الإدارة فقط فقد ينجم الإلتزام عن احداث سابقة بالاضافة الى ذلك القرار. فعلى سبيل المثال، تكون المفاوضات مع ممثلي الموظفين من اجل دفعات نهاية الخدمة، او مع المشترين لبيع عملية قد تمت فقط على ان تكون خاضعة لموافقة مجلس الإدارة. وعندما يتم صدور هذا القرار وابلاغه للأطراف الأخرى يكون على المشروع إلتزام بناءً لإعادة الهيكلة اذا تمت تلبية الشروط في الفقرة ٧٢.

٧٧ في بعض البلدان، تكون الصلاحية النهائية مسندة لمجلس تشمل عضويته ممثلين عن المصالح عدا عن الإدارة (مثال ذلك الموظفين)، أو قد يكون ابلاغ هؤلاء الممثلين ضروريا قبل ان يقوم المجلس باتخاذ قرار. ونظرا لأن قرارا للمجلس يتضمن ابلاغه إلى أولئك الممثلين فقد ينجم عن ذلك إلتزام إستنتاجي بإعادة الهيكلة.

٧٨ لا ينشأ أي إلتزام عن بيع عملية إلى أن يلتزم المشروع بالبيع، أي تكون هناك اتفاقية بيع ملزمة.

٧٩ حتى وعندما يكون المشروع قد اتخذ قرارا ببيع عملية وأعلن عن ذلك القرار فإنه لا يمكنه الإلتزام بالبيع الى ان يتم تحديد مشتر وكان هناك اتفاقية بيع ملزمة، والى ان تكون هناك اتفاقية بيع ملزمة سيكون المشروع قادر على تغيير رأيه، وعليه في الحقيقة اتخاذ اجراء آخر اذا لم يمكن ايجاد مشتر آخر بشروط مقبولة، وعندما يعتبر بيع عملية انه جزء من اعادة الهيكلة فانه تتم مراجعة أصول العملية من اجل انخفاض قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " *انخفاض قيمة الأصول*"، وعندما يكون البيع فقط جزءا من اعادة الهيكلة يمكن نشوء إلتزام إستنتاجي للأجزاء الأخرى من اعادة الهيكلة قبل ان توجد اتفاقية بيع ملزمة.

٨٠ يجب ان يشمل مخصص اعادة الهيكلة، فقط المصروفات المباشرة الناجمة من إعادة الهيكلة، والتي هي:

(أ) ناجمة بالضرورة عن اعادة الهيكلة؛ و

(ب) ليست مرتبطة مع الأنشطة القائمة للمشروع.

٨١ لا يشمل مخصص اعادة الهيكلة تكاليفا مثل:

(أ) اعادة التدريب او تغيير موقع الموظفين الدائمين؛

(ب) التسويق؛ أو

(ج) الإستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.

تتعلق هذه المصروفات بالإجراء المستقبلي للعمل وهي ليست إلتزامات لإعادة الهيكلة في تاريخ الميزانية العمومية. ويتم الإعتراف بهذه المصروفات على نفس الأساس كما لو أنها نشأت مستقلة عن اعادة الهيكلة.

٨٢ لا تدخل خسائر التشغيل المستقبلية التي يمكن تحديدها في مخصص، الا اذا كانت تتعلق بعقد مثقل بالأعباء كما هو معرف في الفقرة ١٠.

٨٣ حسبما تتطلبه الفقرة ٥١، لا تؤخذ المكاسب من التصرف المتوقع بالأصول في الإعتبار عند قياس مخصص اعادة الهيكلة حتى ولو نظر الى بيع الأصول انه جزء من اعادة الهيكلة.

الإفصاح

٨٤ بالنسبة لكل فئة من المخصصات يجب على المشروع أن يفصح عما يلي:

(أ) المبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة؛

(ب) المخصصات الإضافية التي وضعت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية؛

(ج) المبالغ المستعملة (أي التي تم تحملها وتحميلها مقابل المخصص خلال الفترة)؛

(د) المبالغ غير المستعملة المعكوسة خلال الفترة؛ و

(هـ) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشىء من مرور الوقت وأثر أي تغيير في سعر *الخصم*.

المعلومات المقارنة ليست مطلوبة.

٨٥ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لكل فئة من المخصصات:

(أ) وصف موجز لطبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة ناجمة للمنافع الإقتصادية؛

(ب) اشارة الى الشكوك حول مبلغ او توقيت هذه التدفقات الصادرة. وحيث يكون من الضروري تقديم معلومات مناسبة، يجب على المشروع الإفصاح عن الإفتراضات الرئيسية التي وضعت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية كما تم تناولها في الفقرة ٤٨ ؛ و

(ج) مبلغ أي تعويض متوقع وبيان مبلغ اصل تم الإعتراف به لذلك التعويض.

٨٦ ما لم تكن امكانية حدوث أي تدفق صادر كتسديد، بعيد يجب على المشروع الإفصاح لكل فئة من الإلتزامات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية عن وصف موجز لطبيعة الإلتزام المحتمل ، وحيث يكون ذلك عملياً :

(أ) تقدير لأثره المالي مقاس بموجب الفقرات ٣٦-٥٢ ؛

(ب) اشارة الى الشكوك المتعلقة بمبلغ او توقيت أي تدفق صادر؛ و

(ج) امكانية أي تعويض.

٨٧ عند تحديد اية مخصصات او إلتزامات محتلمة يمكن تجميعها لتكوين فئة من الضروري الأخذ في الإعتبار ما اذا كانت طبيعة البنود متشابهة بشكل كاف بحيث يلبي بيان مفرد بشأنها المتطلبات في الفقرة ٨٥(أ)، (ب) والفقرة ٨٦(أ)، (ب). وهكذا، قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بضمانات لمنتجات مختلفة، على انها فئة واحدة من المخصصات، ولكن لن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بالضمانات العادية والمبالغ الخاضعة للإجراءات القانونية على أنها فئة واحدة.

٨٨ حيث ينشأ مخصص وإلتزام محتمل من نفس مجموعة الظروف، يقوم المشروع بعمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٨٤-٨٦ بطريقة تبين الصلة بين المخصص والإلتزام المحتمل.

٨٩ حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملا يجب على المشروع الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية، وحيث يكون ذلك عملياً، الإفصاح عن تقدير لأثرها المالي مقاس باستخدام المبادىء المبينة للمخصصات في الفقرات ٣٦-٥٢.

٩٠ من المهم ان تتجنب الإفصاحات الخاصة بالأصول المحتملة اعطاء دلالات مضللة لاحتمال نشوء دخل.

٩١ حيث لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في الفقرتين ٨٦ و٨٩ لأنه من غير العملي اجراء ذلك، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٢ في حالات نادرة جدا من الممكن توقع ان يتسبب الإفصاح عن بعض او كل المعلومات المطلوبة في الفقرات ٨٤-٨٩ في الإخلال بشكل جسيم بمركز المشروع في نزاع مع اطراف اخرى فيما يتعلق بموضوع المخصص او الإلتزام المحتمل او الأصل المحتمل، وفي هذه الحالات لا يكون المشروع بحاجة للإفصاح عن المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع مع حقيقة ان المعلومات لم يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

أحكام انتقالية

٩٣ يجب التقرير عن اثر تطبيق هذا المعيار في تاريخ نفاذه (او قبل ذلك) على انه تعديل للرصيد الإفتتاحي للأرباح غير الموزعة للفترة التي تم تطبيقها فيها المعيار لأول مرة. ويشجع المعيار المنشآت، ولكن لا يطلب، منها تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح غير الموزعة لأقرب فترة معروضة واعادة عرض المعلومات المقارنة. واذا لم تتم اعادة عرض المعلومات المقارنة فانه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٤ [تم إلغائها]

تاريخ النفاذ

٩٥ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ او بعد ذلك. ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر. واذا قام المشروع بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يوليو ١٩٩٩، فانه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٦ [تم إلغائها]

ملحق أ

الجداول – المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة والتعويضات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءا من المعيار ٣٧، وهدفه تلخيص المتطلبات الرئيسية للمعايير.

المخصصات والإلتزامات المحتملة

حيث قد، يوجد نتيجة لأحداث سابقة، تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد: (أ) لالتزام حالي أو (ب) لإلتزام محتمل يتأكد وجوده فقط بوقوع او عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو اكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع.		
يوجد إلتزام حالي يحتمل ان يتطلب تدفقا صادرا للموارد	**يوجد إلتزام محتمل او إلتزام حالي قد يتطلب تدفقا صادرا للموارد ولكن لا يحتمل ذلك**	**يوجد إلتزام محتمل او إلتزام حالي حيث يكون احتمال التدفق الخارج للموارد بعيدا**
يتم الإعتراف بمخصص (الفقرة ١٤)	لا يتم الإعتراف بمخصص (الفقرة ٢٧).	لا يتم الإعتراف بمخصص (الفقرة ٢٧)
الإفصاحات مطلوبة للمخصص (الفقرتان ٨٤ ، ٨٥)	الإفصاحات مطلوبة للإلتزام المحتمل (الفقرة ٨٦)	لا يطلب أي إفصاح (الفقرة ٨٦)

ينشأ الإلتزام المحتمل كذلك في الحالة النادرة جدا حيث يوجد إلتزام لا يمكن الإعتراف به لأنه لا يمكن قياسه بشكل موثوق به، والإفصاحات مطلوبة للإلتزام المحتمل.

الأصول المحتملة

يوجد، نتيجة لأحداث سابقة، أصل من المكن أن يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع او عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.		
التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية مؤكد بالفعل	**التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتمل ولكنه ليس مؤكدا بالفعل**	**التدفق الوارد ليس محتملا**
الأصل ليس محتملا (الفقرة ٣٣).	لا يتم الإعتراف بأي أصل (الفقرة٣١).	لا يتم الإعتراف بأي أصل (الفقرة ٣١).
	الإفصاحات مطلوبة (الفقرة ٨٩)	لا يطلب أي إفصاح (الفقرة ٨٩)

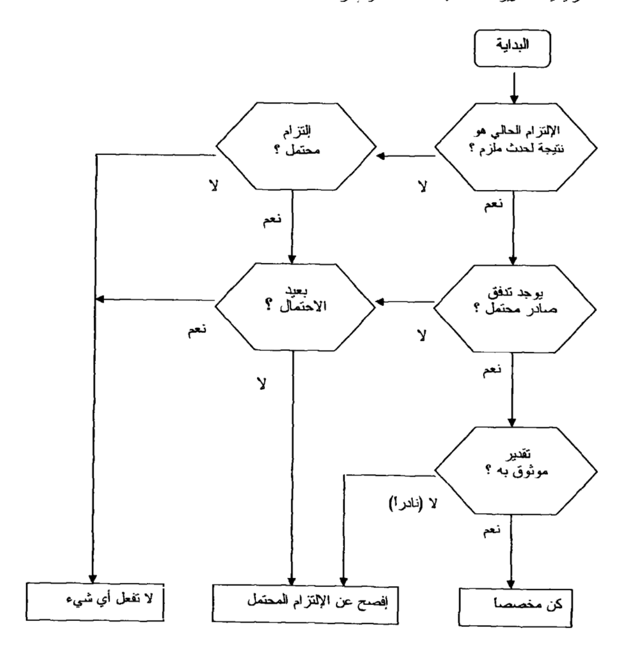
التعويضات

بعض أو كامل الصرف الإلتزام لتسديد مخصص يتوقع تعويضه من قبل طرف آخر.		
لا يوجد على المنشأة إلتزام عن الجزء من الصرف الذي سيتم تعويضه من قبل الطرف الآخر.	يبقى الإلتزام عن المبلغ الذي يتوقع تعويضه على المشروع، ومن المؤكد بالفعل إن التعويض سيتم استلامه اذا قام المشروع بتسديد المخصص.	يبقى الإلتزام عن المبلغ الذي يتوقع تعويضه على المشروع ، والتعويض ليس مؤكدا بالفعل اذا قامت المنشأة بتسديد المخصص.
لا يوجد على المنشأه إلتزام عن المبلغ الذي سيتم استرداده (الفقرة (الفقرة ٥٧)	يتم الإعتراف بالتعويض كأصل منفصل في الميزانية العمومية ويمكن اجراء مقاصة بينه وبين المصروف في بيان الدخل، والمبلغ المعترف به للتعويض المتوقع لا يزيد عن المطلوب(الفقرتان ٥٣ و ٥٤).	لا يتم الإعتراف بالتعويض على انه أصل (الفقرة ٥٣).
لا يطلب أي إفصاح.	يتم الإفصاح عن التعويض مع المبلغ المعترف به للتعويض (الفقرة ٨٥ (ج)).	يتم الإفصاح عن التعويض المتوقع (الفقرة ٨٥(ج)).

ملحق ب

خارطة القرارات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءا من المعيار ٣٧، وغرض هذا المعيار تلخيص متطلبات الإعتراف الرئيسية للمعايير الخاصة بالمخصصات والإلتزامات المحتملة.



ملاحظة: في حالات نادرة لا يكون من الواضح ما إذا كان هناك إلتزام حالي. وفي هذه الحالات، يعتبر ان حدثا سابقا تسبب في نشوء إلتزام حالي، مع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة، إذا كان هناك احتمال اكبر بوجود إلتزام حالي في تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ١٥ من المعيار).

ملحق ج
أمثلة: الإعتراف

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءا من من هذا المعيار.

كافة المشاريع في الأمثلة تنتهي سنتها في ٣١ ديسمبر، وفي جميع الحالات، يفترض انه يمكن إجراء تقدير موثوق به لأية تدفقات صادرة متوقعة. وفي بعض الأمثلة من المحتمل انه نجم عن الظروف المبينة انخفاض في قيمة الأصول – وهذه الناحية لم يتم تناولها في الأمثلة.

تدل الإشارات المتبادلة الواردة في الأمثلة على فقرات للمعايير مناسبة بشكل خاص.

الإشارات إلى "أفضل تقدير" هي لمبلغ القيمة الحالي، حيث يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ماديا.

مثال ١ : الضمانات

يقوم صانع بإعطاء ضمانات في وقت البيع لمشتريي منتجاته. وبموجب شروط عقد البيع يتعهد الصانع بتقويم العيوب الصناعية، التي تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع وذلك من خلال الإصلاح أو الإستبدال، وبناء على الخبرة السابقة، من المحتمل (أي اكثر احتمالا) انه ستكون هناك مطالبات بموجب الضمانات .

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث إلزامي سابق – الحدث الإلزامي هو بيع المنتج مع ضمان، ينشأ عنه إلتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد يتضمن منافع إقتصادية لتسديد – محتمل بالنسبة للضمانات ككل (أنظر الفقرة ٢٤).

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التقويم بموجب الضمان للمنتجات المباعة قبل تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرتين ١٤و ٢٤).

مثال ٢أ: الأرض الملوثة – التشريع المؤكد صدوره بالفعل

يتسبب مشروع يعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث ويقوم بالتنظيف فقط عندما يطلب منه ذلك بموجب القوانين الخاصة في البلد الذي يعمل فيها. وأحد البلدان الذي يعمل فيه المشروع لم يكن لديه تشريعات تتطلب التنظيف. واستمر المشروع في إحداث تلوث في ذلك البلد لعدة سنوات. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ من المؤكد انه سيتم بعد وقت قصير من نهاية العام صدور مشروع قانون يتطلب تنظيف الأرض التي تم تلويثها في السابق.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث إلتزام سابق الحدث الملزم هو تلويث الأرض بسبب التأكد الفعلي من صدور تشريع يتطلب التنظيف.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية لتسديد محتمل.

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (انظر الفقرتين ١٤ و ٢٢).

مثال ٢ب: الأرض الملوثة والإلتزام الإستنتاجي

يتسبب مشروع يعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث وهو يعمل في بلد لا يوجد فيه تشريعات بيئية. على ان المشروع يتبع سياسة معلنة بشكل واسع يتعهد بموجبها بتنظيف كل التلوث الذي يحدثه. ويبين سجل هذا المشروع أنه يقوم بالوفاء بسياستها المعلنة.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – الحدث الملزم هو تلويث الأرض مما ينشأ عنه إلتزام بناء إستنتاجي لأن سلوك المشروع خلق توقعا صحيحا من جانب اولئك المتأثرين به ان المشروع سيقوم بتنظيف التلوث.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية كتسوية – محتمل.

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (انظر الفقرة ١٠ (تعريف الإلتزام البناء) والفقرة ١٤ والفقرة ١٧).

مثال ٣: الحقل النفطي في عرض البحر

يقوم مشروع بتشغيل حقل نفطي في عرض البحر حيث تتطلب اتفاقية الترخيص منه أن يقوم بازالة جهاز الحفر في نهاية الإنتاج واصلاح قاع البحر. ويتعلق تسعون بالمائة من التكاليف النهائية بازالة جهاز الحفر واصلاح التلف الناجم عن تركيبه، وينشأ عشرة بالمائة من خلال استخراج النفط، وفي تاريخ الميزانية العمومية كان الجهاز قد تم تركيبه ولكن لم يتم استخراج النفط.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – يخلق تركيب جهاز الحفر إلتزاما قانونيا بموجب احكام رخصة ازالة الجهاز واستعادة وضع قاع البحر، وهكذا فهو حدث ملزم، على انه في تاريخ الميزانية العمومية لا يوجد إلتزام لاصلاح التلف الذي سينتج عن استخراج النفط.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية كتسديد – محتمل.

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتسعين بالمائة من التكاليف النهائية المتعلقة بازالة جهاز الحفر واصلاح التلف الناجم من تركيبه (انظر الفقرة ١٤)، وهذه التكاليف تدخل ضمن تكلفة جهاز الحفر كجزء منها، ويتم الإعتراف بالعشرة بالمائة الناجمة من استخراج النفط على انها إلتزام عندما يتم استخراج النفط.

مثال ٤ : سياسة رد الأموال

يتبع احد مخازن التجزئة سياسة رد الأموال للمبيعات للعملاء غير الراضين بالرغم من عدم وجود إلتزام قانوني لأن يقوم المخزن بذلك، وسياسته الخاصة برد أموال المبيعات المرتجعة معروفة.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – الحدث الملزم هو بيع المنتج مما ينشأ عنه إلتزام بناء إستنتاجي لأن سلوك المخزن خلق توقعا صحيحا لدى العملاء بأن المخزن سيقوم برد أثمان المبيعات المرتجعة.

التدفق الخارج للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية كتسوية – من المحتمل اعادة نسبة من المشتريات من اجل استرداد أثمانها (انظر الفقرة ٢٤).

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف المبالغ التي تم ردها (انظر الفقرة ١٠ (تعريف الإلتزام البناء)، والفقرات ١٤، ١٧ و ٢٤).

مثال ٥أ : اغلاق قسم – عدم التنفيذ قبل تاريخ الميزانية العمومية

في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٠ قرر مجلس إدارة مشروع إغلاق أحد الأقسام. وقبل تاريخ الميزانية العمومية (٣١ ديسمير ٢٠٠٠) لم يكن قد تم إبلاغ القرار لأي ممن يتأثرون به ولم يتم اتخاذ اية خطوات اخرى لتنفيذ القرار.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لم يوجد حدث ملزم وهكذا لا يوجد إلتزام.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (انظر الفقرتين ١٤ و ٧٢).

مثال ٥ب : اغلاق قسم – الإبلاغ / التنفيذ قبل تاريخ الميزانية العمومية

في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٠، قرر مجلس إدارة مشروع إغلاق قسم يصنع منتجا خاصا. وفي ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٠ وافق المجلس على خطة مفصلة لإغلاق القسم؛ وأرسلت رسائل إلى العملاء تطلب منهم البحث عن مصدر بديل للتزود وأرسلت إشعارات إلى موظفي القسم الزائدين عن الحاجة.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث سابق ملزم – الحدث الملزم هو ابلاغ القرار الى العملاء والموظفين، مما ينشأ عنه إلتزام إستنتاجي من ذلك التاريخ، لأنه يخلق توقعا صحيحا ان القسم سيتم إغلاقه.

التدفق الخارج للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد – محتمل.

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ لأفضل تقدير لتكاليف إغلاق القسم (انظر الفقرتين ١٤ و ٧٢).

مثال ٦ : المتطلب القانوني لتركيب فلترات دخان

بموجب التشريع الجديد يطلب من المشروع تركيب فلترات دخان على مصانعه قبل ٣٠ يونيو ٢٠٠٠، ولم يقم المشروع بتركيب فلترات الدخان.

(أ) في تاريخ الميزانية العمومية ٣١ ديسمبر ١٩٩٩.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لا يوجد إلتزام لعدم وجود حدث ملزم سواء بالنسبة لتكاليف تركيب فلترات الدخان او للغرامات بموجب التشريع.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص لتكلفة تركيب فلترات الدخان (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧– ١٩).

(ب) في تاريخ الميزانية العمومية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– لا زال لا يوجد إلتزام بالنسبة لتكاليف تركيب فلترات الدخان لعدم وقوع حدث ملزم (تركيب الفلترات). على انه، قد ينشأ إلتزام بدفع غرامات او عقوبات بموجب التشريع لأن الحدث الملزم وقع (عملية عدم الإمتثال للمصنع).

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد – يعتمد تقييم احتمال تحمل غرامات وعقوبات من قبل عملية غير ممتثلة على تفاصيل التشريع وشدة سلطة التنفيذ.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص لتركيب فلترات الدخان. على انه، يتم الإعتراف بأفضل تقدير لأية غرامات وعقوبات احتمال فرضها اكبر من عدمه (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧–١٩).

مثال ٧ : اعادة تدريب الموظفين نتيجة للتغييرات في نظام ضريبة الدخل

تقوم الحكومة بادخال عدد من التغييرات في نظام ضريبة الدخل. ونتيجة لهذه التغييرات، سيكون المشروع العامل في قطاع الخدمات المالية بحاجة الى اعادة تدريب نسبة كبيرة من موظفيها الإداريين والعاملين في مجال المبيعات لضمان الإمتثال المستمر لأنظمة الخدمات المالية، وفي تاريخ الميزانية العمومية لم تتم اعادة تدريب للموظفين.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لا يوجد إلتزام لعدم وقوع حدث ملزم (اعادة التدريب).

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧–١٩).

مثال ٨ : العقد المثقل بالأعباء

يقوم مشروع بالعمل بشكل مربح من خلال مصنع قام بتأجيره بموجب عقد ايجار تشغيلي. وخلال شهر ديسمبر عام ٢٠٠٠ يقوم المشروع بتغيير موقع عملياته إلى مصنع جديد. يستمر عقد ايجار المصنع القديم للسنوات الأربع القادمة، ولا يمكن الغاؤه كما لا يمكن تأجير المصنع لمستخدم آخر.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – الحدث الملزم هو توقيع عقد الإيجار، الذي ينشأ عنه إلتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد – عندما يصبح عقد الإيجار مثقلا بالأعباء يحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية (والى ان يصبح عقد الإيجار مثقلا بالأعباء يكون المشروع مسؤولاً عن عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*").

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لدفعات الإيجار التي لا يمكن تجنبها (انظر الفقرات ٥(ج)، ١٤ و ٦٦).

مثال ٩ : ضمان مفرد

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩، يقوم المشروع (أ) بإعطاء ضمان لاقتراضات معينة للمشروع (ب)، التي وضعها المالي في ذلك الوقت سليم. وخلال عام ٢٠٠٠، يسوء الوضع المالي للمنشأة (ب)، وفي ٣٠ يونيو ٢٠٠٠ يقدم المشروع طلبا للحماية من دائنيه.

يلبي هذا العقد تعريف عقد التأمين في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*". ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ للمنشأة المصدرة الإستمرار في سياساتها المحاسبية القائمة فيما يخص عقود التأمين إذا تم تلبية الحد الأدنى من المتطلبات المحددة. كما يسمح هذا المعيار أيضا بتغييرات في السياسات المحاسبية التي تلبي معايير محددة. وفيما يلي مثال على سياسة محاسبية معينة يسمح بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

(أ) في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث سابق ملزم – الحدث الملزم هو اعطاء الضمان، الذي ينشأ عنه إلتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد – لا يحتمل حدوث تدفق صادر للمنافع في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩.

الخلاصة – يتم الإعتراف بالضمان عند القيمة العادلة.

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – الحدث الملزم هو اعطاء الضمان، الذي ينشأ عنه إلتزام قانوني.

التدفق الصادر المجسد للمنافع الإقتصادية لتسديد – في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠، من المحتمل انه سيطلب تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد الإلتزام.

الخلاصة – يتم قياس الضمانة لاحقا بأي المبلغين التاليين، أيهما أعلى: أ- أفضل تقدير للإلتزام (انظر الفقرتين ١٤ و ٢٣) و ب- المبلغ المعترف به بشكل أولي مطروحا منه، حيثما يكون مناسبا، الإطفاء التراكمي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*".

ملاحظة: وحيث يعطي المشروع ضمانات مقابل رسم، يتم الإعتراف بالإيراد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*".

مثال أ١٠ : قضية محكمة

بعد حفل زفاف في عام ٢٠٠٠، توفي عشرة اشخاص، من المحتمل نتيجة للتسمم الغذائي من منتجات باعها المشروع. وقد بدأت الإجراءات القانونية تطالب بالتعويضات من المشروع إلا أنها تعارض المسؤولية. حتى تاريخ اعتماد البيانات المالية للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠، للنشر ابلغ المحامون انه من المحتمل إعتبار المشروع غير مسؤولاً، على أنه، عند قيام المشروع باعداد للبيانات المالية للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، ابلغ المحامون انه، نظرا لحدوث تطورات في القضية من المحتمل إعتبار المشروع مسؤولاً.

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – بناءً على الأدلة المتوفرة عندما تم اعتماد البيانات المالية، لا يوجد إلتزام نتيجة لأحداث سابقة.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (انظر الفقرتين ١٥-١٦). ويتم الإفصاح عن الأمر على انه إلتزام محتمل إلا اذا اعتبر احتمال أي تدفق صادر بعيدا (الفقرة ٨٦).

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – بناءً على الأدلة المتوفرة، هناك إلتزام حالي.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الإقتصادية لتسديد – محتمل.

الخلاصة – يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير للمبلغ لتسديد الإلتزام (الفقرات ١٤-١٦).

مثال ١١ : الإصلاحات والصيانة

تتطلب بعض الأصول الى جانب الصيانة الروتينية، انفاقا كبيرا كل بضع سنوات لعمليات إصلاح وتجديد واستبدال اجزاء رئيسية. ويعطي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، الإرشاد بشأن توزيع الإنفاق الخاص بأصل على اجزائه المكونة له حيث ان لهذه المكونات اعمار نافعة مختلفة او انها تقدم منافع بأنماط مختلفة.

مثال ١١أ : تكاليف التجديد – لا يوجد متطلب تشريعي

فرن بحاجة الى استبدال بطانته كل خمس سنوات لأغراض فنية، وفي تاريخ الميزانية العمومية كانت البطانة مستعملة لمدة ثلاث سنوات.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لا يوجد إلتزام حالي.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

لا يتم الإعتراف باستبدال البطانة لأنه، في تاريخ الميزانية العمومية لا يوجد إلتزام بتبديل البطانة بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للشركة–حتى ان النية لتحمل الإنفاق تعتمد على قرار الشركة بالإستمرار في تشغيل الفرن او استبدال البطانة. وبدلا من الإعتراف بمخصص تتم محاسبة استهلاك البطانة من خلال استعمالها، أي انها يتم استهلاكها على مدى خمس سنوات. وتتم رأسملة تكاليف اعادة تجديد البطانة التي تم تحملها عندئذ مع استعمال كل بطانة جديدة مبينة من خلال الإستهلاك على مدى السنوات الخمسة التالية.

مثال ١١ب : تكاليف الإصلاح – متطلب تشريعي

شركة خطوط جوية يطلب منها بموجب القانون اجراء إصلاح شامل لطائراتها كل ثلاث سنوات.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لا يوجد إلتزام حالي.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

لا يتم الإعتراف بتكاليف ترميم الطائرات على انها مخصص لنفس الأسباب حيث أنه لا يتم الإعتراف بتكلفة استبدال البطانة على انها مخصص في المثال ١١أ. وحتى المتطلب القانوني للترميم لا يجعل تكاليف الترميم مطلوبا لعدم وجود إلتزام لترميم الطائرات بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للمشروع – يستطيع المشروع تجنب الصرف المستقبلي من خلال اجراءاتها المستقبلية. مثال ذلك بيع الطائرات. وبدلا من الإعتراف بمخصص يأخذ استهلاك الطائرات في الإعتبار حدوث التكاليف المستقبلية للصيانة، أي يتم استهلاك مبلغ معادل لتكاليف الصيانة المتوقعة على مدى ثلاث سنوات.

الملحق د

أمثلة: الإفصاحات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءا من المعيار ٣٧.

فيما يلي مثالان على الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٥:

مثال ١ - الضمانات

يقوم صانع بإعطاء ضمانات في وقت البيع لمشتريي منتجات خطوط إنتاجه الثلاثة. وبموجب شروط الضمان يتعهد الصانع بإصلاح البنود التي لا تعمل بشكل مرض لمدة سنتين من تاريخ البيع أو استبدالها. وفي تاريخ الميزانية العمومية، تم الإعتراف بمخصص مقداره ٦٠٠٠٠، ولم يتم خصم المخصص حيث ان اثر الخصم ليس ماديا. ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تم الإعتراف بمخصص مقداره ٦٠٠٠٠ للمطالبات المتوقعة للضمانات الخاصة بالمنتجات التي تم بيعها خلال السنوات المالية الثلاثة الأخيرة. ويتوقع تحمل غالبية هذا الصرف خلال السنة المالية التالية، وسيتم تحمل كافة ذلك خلال سنتين من تاريخ الميزانية العمومية.

مثال ٢ - تكاليف انهاء العمل

في عام ٢٠٠٠، يعترف مشروع يعمل في مجال الأنشطة النووية بمخصص لتكاليف انهاء العمل مقداره ٣٠٠ مليون، ويقدر المخصص باستخدام افتراض ان انهاء العمل سيتم خلال ٦٠-٧٠ سنة، على انه، يوجد احتمال بأن ذلك لن يحصل حتى ١٠٠-١١٠ سنوات، وفي هذه الحالة ستنخفض القيمة الحالية للتكاليف الى حد كبير، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تم الإعتراف بمخصص مقداره ٣٠٠ مليون لتكاليف إنهاء العمل، ويتوقع تحمل هذه التكاليف بين عامي ٢٠٦٠، ٢٠٧٠؛ على انه، يوجد احتمال بأن إنهاء العمل لن يتم حتى الأعوام ٢١٠٠-٢١١٠، وإذا تم قياس التكاليف بناء على توقع أنه لن يتم تحملها حتى الأعوام ٢١٠٠-٢١١٠ فانه يتم تخفيض المخصص إلى ١٣٦ مليون، وقد تم تقدير المخصص باستخدام التقنية الحديثة بالأسعار الحالية وخصمه باستخدام سعر خصم حقيقي مقداره ٢%.

فيما يلي مثال على الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٩٢ حيث لم يتم إعطاء بعض المعلومات المطلوبة لأنه يمكن ان يتوقع أنها ستخل بشكل خطير بمركز المشروع.

مثال ٣- استثناء الإفصاح
مشروع بينها وبين أحد المنافسين نزاع، ويدعي هذا المنافس ان المنشأة تعدت على براءات وتطالب بتعويضات عن الأضرار مقدارها ١٠٠ مليون. ويعترف المشروع بمخصص لأفضل تقدير لها للإلتزام، إلا إنه لا يفصح عن أي من المعلومات التي تتطلبها الفقرتان ٨٤، ٨٥ من المعيار، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية: *تجري مقاضاة ضد الشركة تتعلق بنزاع مع منافس يدعي ان الشركة تعدت على براءات ويطالب بتعويضات عن الأضرار مقدارها ١٠٠ مليون، والمعلومات المطلوبة عادة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ " المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" لا يتم الإفصاح عنها على أساس انه يمكن ان يتوقع ان تخل بشكل خطير بنتيجة المقاضاة، ورأي المدراء انه يمكن ان تقوم الشركة بمقاومة المطالبة بنجاح .*

معيار المحاسبة الدولي ٣٨

الأصول غير الملموسة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ " إكتشاف وتقييم الموارد المعدنية" التي تم اصدارها حتى تاريخ ٩ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" مبين في الفقرة ١-١٣٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناهـا مجلـس معـايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلـى المعـايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات الماليـة وعرضـها*". معيـار المحاسـبة الـدولي٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساسا لاختيار وتطبيـق الـسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٨" *الأصول غير الملموسة*" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" (الصادر في عام ١٩٩٨) ويجب تطبيقه:

(أ) في حالة الإندماج بالشراء على محاسبة الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاقية بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤.

(ب) على كافة الأصول غير الملموسة الأخرى، للفترات السنوية التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

ويُفضل التطبيق المبكر لهذا المعيار.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المنقح هذا كجزء من مشروعة المتعلق بعمليات اندماج الأعمال. ويهدف المشروع إلى تحسين جودة محاسبة إندماج الأعمال والمحاسبة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأنها.

مقدمة ٣ يتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منهما إصدار المجلس في نفس الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*". وتركزت مداولات المجلس في المرحلة الأولى من المشروع بشكل رئيسي على المواضيع التالية:

(أ) طريقة محاسبة إندماج الأعمال؛

(ب) القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات الطارئة المضمونة في إندماج الأعمال؛

(ج) الإعتراف بمخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛

(د) معالجة أي زيادة في حصة المنشأة المشترية في القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إندماج الأعمال عن تكلفة الإندماج؛ و

(هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

مقدمة ٤ وبناءاً على ذلك، كانت نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ هو أن يعكس فقط تلك التغيرات المتعلقة بقراراته في مشروع إندماج الأعمال، وليس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتتعلق التغييرات التي تم إجرائها على المعيار بشكل رئيسي بتوضيح فكرة "قابلية التحديد" في ارتباطها بالأصول غير الملموسة، والعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة وإطفائها، ومحاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الإعمال.

ملخص بالتغيرات الرئيسية

تعريف الأصل غير الملموس

مقدمة ٥ تعرف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصل غير الملموس على أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي يُحتفظ به للإستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو

الخدمات، أو تأجيره للآخرين، أو إستخدامه لأغراض إدارية. وقد تـم إلغـاء متطلـب الإحتفـاظ بالأصل لإستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تـأجيره للآخـرين، أو إسـتخدامه لأغراض إدارية من تعريف الأصل غير الملموس.

مقدمة ٦ لم تُعرِّف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" لكنها نصت على إمكانية تمييز الأصل غير الملموس بوضوح عن الشهرة إذا كان الأصل قابل للفصل، لكن لم تكـن قابلية الفصل تلك شرطا ضروريا لقابلية التحديد. وينص المعيار على أن الأصل يـستوفي معيـار قابلية التحديد في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون:

(أ) قابلا للفصل، أي يمكن فصله أو قسمه عن المنشأة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تـأجيره أو استبداله، إما منفردا أو بالإرتباط مع عقد أو أصل أو إلتزام ذو علاقة؛ أو

(ب) ينشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو عن حقوق وإلتزامات أخرى.

معيار الإعتراف الأولي

مقدمة ٧ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الإعتراف بالأصل غير الملموس، إذا، وفقط إذا، كان من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تُنسب إلـى الأصـل إلـى المنشأة، ويمكن قياس تكلفتها بموثوقية. وتم شمل معايير الإعتراف هذه في هذا المعيار. غير أنه تم شمل إرشادات إضافية لتوضيح ما يلي:

(أ) يُعتبر معيار الإعتراف بالإحتمالية أنه يتم تلبيته دائما بالنسبة للأصول غير الملموسة التـي يتم شرائها بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال.

(ب) يمكن عادة قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس يتم شرائه في اندماج الأعمـال بدرجـة كافية من الموثوقية ليتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. وإذا كان للأصـل غيـر الملموس الذي يتم شرائه في إندماج الأعمال عمر إنتاجي محدد، فإنه يوجد افتراض قابـل للنقض بإمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية.

النفقات اللاحقة

مقدمة ٨ بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، اعتبرت معاملة النفقـات اللاحقـة علـى مشروع معين للبحث والتطوير قيد التنفيذ، يتم شرائه في إندماج الأعمال والإعتـراف بـه بـشكل منفصل عن الشهرة، غير واضحة. ويقتضي المعيار في هذه النفقات:

(أ) أن يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات أبحاث؛

(ب) أن يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تـستوفي المعـايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بهذه النفقات كأصل غير ملموس؛ و

(ج) أن يتم الإعتراف بها كأصل غير ملموس إذا كانت نفقات تطوير تستوفي للمعايير الـواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بهذه النفقات كأصل غير ملموس.

العمر الإنتاجي

مقدمة ٩ استندت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى الإفتراض بأن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس هو دائما محدد، كما اشتملت على افتراض قابل للنقض بأن العمر الإنتاجي لا يمكن أن يتجاوز العشرين سنة من تاريخ إتاحة الأصل للإستخدام. وقد تم إلغاء ذلك الإفتراض القابل للنقض. في حين يقتضي هذا المعيار أن يكون للأصل غير الملموس عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل لكافة العناصر ذات الصلة، حدا واضحا للمدة التي من المتوقع أن يولد الأصل خلالها صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة.

مقدمة ١٠ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه إذا تحققت السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال الحقوق القانونية التي يتم منحها لمدة محددة، فإن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس لا يمكن أن يتجاوز مدة تلك الحقوق، ما لم تكن الحقوق قابلة للتجديد وكان التجديد مؤكدا تقريبا. يتطلب المعيار ما يلي:

(أ) أن لا يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الناشئ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى مدة تلك الحقوق، لكن من الممكن أن يكون أقصر اعتمادا على الفترة التي يتوقع خلالها إستخدام الأصل من قبل المنشأة؛ و

(ب) إذا تم نقل الحقوق لمدة محددة من الممكن تجديدها، يجب أن يتضمن العمر الإنتاجي فترة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل لدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكبد تكلفة كبيرة.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

مقدمة ١١ يقتضي المعيار:

(أ) عدم إطفاء الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدد.

(ب) مراجعة العمر الإنتاجي لهذا الأصل في كل فترة إبلاغ لتحديد ما إذا كانت الأحداث والظروف تستمر في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. إذا لم تكن كذلك، يجب محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد كتغير في التقدير المحاسبي.

اختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

مقدمة ١٢ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن يتم تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس الذي تم إطفائه خلال فترة تزيد عن العشرين سنة من تاريخ إتاحته للإستخدام في نهاية كل سنة مالية على الأقل، حتى ولو لم يكن هناك مؤشرا على إنخفاض قيمة الأصل. وقد تم إلغاء هذا المتطلب. لذلك، تحتاج المنشأة إلى تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي محدد يتم إطفائه خلال فترة تزيد عن العشرين سنة من تاريخ إتاحته للإستخدام فقط عندما يكون هناك، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، مؤشرا على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل.

الإفصاح

مقدمة ١٣ إذا تم تقييم الأصل غير الملموس على أن له عمر انتاجي غير محدد، يقتضي المعيار من المنشأة الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨
الأصول غير الملموسة

الهــدف

١ هدف هذا المعيار بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر. ويتطلب هذا المعيار ان يعترف المشروع بالأصل إذا تم تلبية مقاييس معينة. كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المرحل للأصول غير الملموسة ويتطلب افصاحات معينة بشأن الأصول غير الملموسة.

النطـــاق

٢ **يجب ان تطبق جميع المشاريع هذا المعيار في محاسبة الأصول غير الملموسة باستثناء:**

(أ) **الأصول غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر؛**

(ب) **الأصول المالية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*؛**

(ج) **الإعتراف بموجودات الإستكشاف والتقييم وقياسها (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "*إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية*")، و**

(د) **الإنفاق على تطوير وإستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة.**

٣ إذا كان معيار محاسبة دولي آخر يتناول نوعا معينا من الأصول غير الملموسة، فانه يجب على المشروع تطبيق ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول غير الملموسة التي يحتفظ بها المشروع للبيع أثناء سير العمل المعتاد (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*، ومعيار المحاسبة الدولي ١١ " *عقود الإنشاء*").

(ب) أصول الضريبة المؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*").

(ج) عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧" *عقود الإيجار*".

(د) الأصول الناشئة من منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩" *منافع الموظفين*").

(هـ) الأصول المالية كما تم تعريفها في المعيار ٣٩. الإعتراف والإفصاح عن بعض الأصول المالية المغطاة بواسطة المعيار ٣٧ المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة، المعيار ٢٨ المحاسبة عن الإستثمار في المنشآت الزميلة والمعيار ٣١ الحصص في المشاريع المشتركة.

(و) الشهرة الناجمة من دمج منشآت الأعمال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣" *إندماج الأعمال*).

(ز) التكاليف المؤجلة للإندماج بالشراء، والأصول غير الملموسة، الناتجة عن الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين". ويوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ متطلبات إفصاح محددة لتلك التكاليف المؤجلة للإندماج بالشراء ولكن ليس لتلك الأصول غير الملموسة. لذلك، تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار على تلك الأصول غير الملموسة.

(ح) الأصول غير الملموسة وغير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*".

٤ قد توجد بعض الأصول غير الملموسة ضمن مجسد مادي مثل قرص مضغوط (في حالة برامج الحاسب الآلي) أو في مستندات قانونية (في حالة الترخيص أو البراءة) أو فيلم، ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الأصل الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة وملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" أو كأصل غير ملموس بموجب هذا المعيار فإنه يطلب إستخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر اهمية، مثال ذلك برامج الحاسب الآلي لآلة يتحكم بها الحاسب الآلي ولا تستطيع العمل بدون تلك البرامج المحددة تعتبر جزءا لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي وتعامل كممتلكات أو مصانع أو معدات، وينطبق نفس الشيء على نظام التشغيل للحاسب الآلي، وحيث لا تكون البرامج جزءا لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي ذات العلاقة تعامل برامج الحاسب الآلي على أنها أصل غير ملموس.

٥ ينطبق هذا المعيار بين أشياء أخرى على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب وبدء العمليات والبحث والتطوير، وتوجه أنشطة البحث والتطوير نحو تطوير المعرفة، وعلى ذلك بالرغم من انه قد ينجم عن هذه الأنشطة اصل له تجسيد مادي (مثال ذلك نموذج اصلي) فان العنصر المادي للأصل يعتبر ثانويا لمكونه غير الملموس أي المعرفة الموجودة فيه.

٦ في حالة عقد الإيجار التمويلي قد يكون الأصل الضمني ملموسا أو غير ملموس، وبعد الإعتراف الأولي يعامل المستأجر الأصل غير الملموس المحتفظ به بموجب عقد إيجار تمويلي بموجب هذا المعيار، وتستثنى الحقوق بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق التأليف من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتقع ضمن نطاق هذا المعيار.

٧ قد تحدث الإستثناءات من نطاق معيار محاسبة دولي اذا كانت أنشطة او عمليات معينة متخصصة الى حد تنشأ عنه مسائل محاسبية قد تحتاج الى تناولها بطريقة اخرى، وتنشأ هذه المسائل في الإنفاق على استكشاف او تطوير او استخراج النفط والغاز والترسبات المعدنية في الصناعات الإستخراجية وفي حالة العقود بين منشآت التأمين وحملة بوالصها، وعلى ذلك لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على هذه الأنشطة، على ان هذا المعيار ينطبق على الأصول غير الملموسة الأخرى المستخدمة (مثل برامج الحاسب الآلي) والإنفاق الآخر (مثل تكاليف بدء العمليات) او في الصناعات الإستخراجية او في شركات التأمين.

تعريفـــات

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

السوق النشط هو السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية:

(أ) البنود التي تتم المتاجرة بها داخل السوق متجانسة؛

(ب) من الممكن ان يوجد فيه في أي وقت مشترون وبائعون راغبون؛ و

(ج) الأسعار متوفرة للجمهور.

تاريخ الإتفاقية في اندماج الأعمال هو تاريخ التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإندماج وتاريخ الإعلان عنه، في حالة المنشآت المسجلة. أمـا فـي حـال الإسـتيلاء غيـر الـودي علـى

شركة ما، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإندماج هو تاريخ قبول عدد كافٍ من مالكي المنشأة المشتراة عرض المنشأة المشترية ممارسة السيطرة على المنشأة المشتراة..

الإطفاء هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير ملموس على مدى عمره الإنتاجي.

الأصل هو مورد:

(أ) يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة؛ و
(ب) يتوقع ان تتدفق منه منافع إقتصادية مستقبلية للمشروع.

المبلغ المسجل هو المبلغ الذي يتم الإعتراف به كقيمة للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إطفاء متراكم وخسائر الإنخفاض المتراكمة في القيمة لذلك.

التكلفة هي مبلغ النقد او معادلات النقد المدفوعة او القيمة العادلة للمقابل الآخر المقدم لإمتلاك اصل في تاريخ إمتلاكه او إنتاجه. أو حيثما كان قابلا للتطبيق، المبلغ الذي يُنسب إلى ذلك الأصل عند الإعتراف الأولي به وفقا للمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، مثل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ " الدفع على أساس الأسهم".

المبلغ القابل للإستهلاك هو تكلفة أصل، او مبلغ آخر بديل للتكلفة، في البيانات المالية مخصوما منه القيمة المتبقية.

التطوير هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل اليها او المعرفة الأخرى لخطة او نموذج لإنتاج مواد، او أدوات، او منتجات، او عمليات او أنظمة او خدمات جديدة او محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج او الإستخدام التجاري.

القيمة الخاصة بمنشأة معينة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوئها من الإستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها عند تسوية إلتزام ما.

القيمة العادلة لأصل هي المبلغ الذي يمكن مقابله استبدال ذلك الأصل بين أطراف مطلعة، وراغبة في عملية بين أطراف محايدة.

خسارة الإنخفاض في القيمة هي مبلغ زيادة المبلغ المرحل لأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

الأصل غير الملموس هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي.

الأصول النقدية هي نقود محتفظ بها وأصول سيتم استلامها في مبالغ ثابتة او قابلة للتحديد.

البحث هو استقصاء اصلي او مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني.

القيمة المتبقية هي تقدير المبلغ الذي يتوقع المشروع الحصول عليه لأصل في نهاية عمره التشغيلي، بعد خصم التكاليف المتوقعة للإستبعاد،إذا كان الأصل في ذلك الحين في العمر والظروف المتوقعة في نهاية عمره النافع.

العمر التشغيلي هو اما:

(أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استعمال المشروع للأصل؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج او الوحدات المشابهة التي يتوقع ان يحصل المشروع عليها من الأصل.

الأصول غير الملموسة

٩ كثيرا ما تستهلك المشاريع الموارد، او تتحمل إلتزامات، عند إمتلاك او تطوير، او صيانة او تحسين الموارد غير الملموسة مثل المعرفة العلمية او الفنية، او تصميم وتنفيذ عمليات وأنظمة جديدة وتراخيص وملكية فكرية، ومعرفة بالسوق وعلامات تجارية (بما في ذلك الأسماء التجارية وعناوين النشر). والأمثلة العامة على البنود التي تشملها هذه العناوين العريضة هي برامج الحاسب الآلي، والبراءات، وحقوق التأليف، والأفلام السينمائية، وقوائم العملاء وحقوق خدمة الرهن، وتراخيص صيد الأسماك، وحصص الإستيراد والإمتيازات والعلاقات مع العملاء او الموردين وولاء العملاء وحصة السوق وحقوق التسويق.

١٠ لا تلبي كافة البنود المبينة في الفقرة ٩ تعريف الأصل غير الملموس، أي قابلية التحديد والرقابة على المورد ووجود منافع إقتصادية مستقبلية. واذا كان بند يغطيه هذا المعيار لا يلبي تعريف الأصل غير الملموس، فانه يتم الإعتراف بالإنفاق لإمتلاكه او توليده داخليا. على انه، مصروف عندما يتم تحمله، على انه اذا تم إمتلاك بند في ضم اعمال هو عبارة عن إمتلاك فانه يشكل جزءا من الشهرة المعترف بها في تاريخ الإمتلاك (انظر الفقرة ٦٨).

إمكانية التحديد

١١ يتطلب تعريف الأصل غير الملموس وجوب ان يكون الأصل غير الملموس قابلا للتعريف لتمييزه بشكل واضح عن الشهرة. والشهرة الناشئة من عملية ضم الأعمال التي هي عبارة عن إمتلاك تمثل دفعة يقوم بها الممتلك توقعا لمنافع إقتصادية مستقبلية. وقد تنتج المنافع الإقتصادية المستقبلية من المشاركة بين الأصول القابلة للتحديد الممتلكة او من الأصول التي لا تحقق فرديا شروط الإعتراف بها في البيانات المالية، ولكن التي يكون الممتلك مستعدا بالنسبة لها لإجراء دفعة في الإمتلاك.

١٢ **يستوفي الأصل معيار قابلية التحديد، في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون:**

(أ) قابلا لفصله، ويكون الأصل قابلا للفصل اذا استطاع المشروع تأجير او بيع او استبداله، إما مفرداً أو مع بعضه مع عقود ذات علاقة، أصول أو خصوم؛ أو

(ب) ينشأ من اتفاق تعاقدي أو حقوق قانونية، بغض النظر ما اذا كانت هذه الحقوق أو قابليته للتحويل أو الفصل من المنشأة أو من حقوق وإلتزامات أخرى.

السيطرة

١٣ يفرض المشروع السيطرة على الأصل اذا كان المشروع يملك سلطة الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد ويستطيع كذلك الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع. وقدرة المشروع على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية من اصل غير ملموس تنبع عادة من الحقوق

القانونية. التي يمكن فرضها في المحكمة، وفي ظل عدم وجود حقوق قانونية يكون من الصعب إظهار السيطرة. على ان الإمكانية القانونية لفرض حق ليست شرطاً ضروريا للسيطرة حيث قد يكون المشروع قادرا على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية بطريقة اخرى.

١٤ قد تتسبب المعرفة بالسوق والمعرفة الفنية بحدوث منافع إقتصادية مستقبلية. ويقوم المشروع بالسيطرة على هذه المنافع إذا، على سبيل المثال اذا كانت المعرفة محمية من خلال الحقوق القانونية مثل حقوق التأليف او قيود اتفاقية تجارية (حيث يسمح بذلك) او واجب قانوني على الموظفين للمحافظة على السرية.

١٥ قد يكون لدى المشروع فريق من الموظفين الماهرين وقد يكون قادرا على تحديد مهارات موظفين إضافية تؤدي الى منافع إقتصادية مستقبلية من التدريب. وقد يتوقع المشروع أيضا ان يستمر الموظفون في توفير مهاراتهم للمشروع. على ان، المشروع ليس له عادة سيطرة كافية على المنافع الإقتصادية المستقبلية الناجمة من فريق من الموظفين المهرة ومن التدريب لإعتبار ان هذه البنود تلبي تعريف الأصل غير الملموس. ولسبب مماثل، من غير المحتمل ان تلبي إدارة محددة او موهبة فنية تعريف الأصل غير الملموس إلا اذا كانت محمية من خلال حقوق قانونية لإستخدامها والحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة منها، وهي كذلك تلبي الأجزاء الأخرى من التعريف.

١٦ قد يكون للمشروع محفظة عملاء او حصة في السوق ويتوقع انه، بسبب الجهود الخاصة ببناء علاقات مع العملاء والولاء، فان العملاء سيستمرون في المتاجرة مع المشروع. على انه، في ظل عدم وجود الحقوق القانونية لحماية العلاقات مع العملاء، او ولاء العملاء للمشروع او وجود وسائل اخرى للسيطرة عليها فإن المشروع يكون له عادة سيطرة غير كافية على المنافع الإقتصادية من علاقات وولاء العملاء حتى يمكن اعتبار ان هذه البنود (محفظة العملاء، حصص السوق، العلاقات مع العملاء، ولاء العملاء) تلبي تعريف الأصول غير الملموسة. في غياب الحقوق القانونية لحماية علاقات العملاء، تقدم معاملات التبادل لعلاقات العملاء غير التعاقدية المتطابقة أو المتشابهة (عدا عن كونها جزء من اندماج الأعمال) دليلا على أن المنشأة قادرة رغم ذلك على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة الناتجة من علاقات العملاء. ولأن مثل معاملات التبادل هذه تقدم أيضا دليلا على كون علاقات العملاء قابلة للفصل، تستوفي علاقات العملاء تلك تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الإقتصادية المستقبلية

١٧ قد تشمل المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من اصل غير ملموس الإيراد من بيع المنتجات او الخدمات، او وفورات التكلفة، او المنافع الأخرى الناجمة من إستخدام المشروع للأصل. فعلى سبيل، المثال قد يخفض إستخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من زيادة الإيرادات المستقبلية.

الإعتراف والقياس

١٨ يتطلب الإعتراف ببند على انه اصل غير ملموس ان يقوم المشروع ببيان ان البند يلبي ما يلي:

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (انظر الفقرات ٨-١٧)؛ و

(ب) مقاييس الإعتراف المبينة في هذا المعيار (الفقرات ٢١-٢٣).

ينطبق هذا المتطلب أيضا على التكاليف التي يتم تكبدها بشكل أولي لشراء أصل غير ملموس أو توليده داخليا وتلك التكاليف التي يتم تكبدها لاحقا للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيانته.

١٩ تتناول الفقرات ٢٥-٣٢ تطبيق معيار الإعتراف على الأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل، في حين تتناول الفقرات ٣٣-٤٣ تطبيقه على الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال. وتتناول الفقرة ٤٤ القياس الأولي للأصول غير الملموسة المشتراة بواسطة منحة حكومية، أما الفقرات ٤٥-٤٧ فتتناول عمليات تبادل الأصول غير الملموسة، في حين تتناول الفقرات ٤٨-٥٠ معاملة الشهرة المولدة داخليا. وتتناول الفقرات ٥١-٦٧ الإعتراف والقياس الأوليين بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا.

٢٠ إن من طبيعة الأصول غير الملموسة أنها، في كثير من الحالات، ليس لها إضافات أو بدائل لجزء منها. وتبعا لذلك، من المرجح أن تحافظ معظم النفقات اللاحقة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في أصل غير ملموس موجود، بدلا من استيفاء تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعتراف في هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، من الصعب عادة أن تُنسب النفقات اللاحقة مباشرة إلى أصل غير ملموس محدد بدلا من العمل بوصفه وحدة واحدة. لذلك فمن النادر جدا أن يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة – النفقات التي يتم تكبدها بعد الإعتراف الأولي بأصل غير ملموس مشترى أو بعد إتمام أصل غير ملموس مولد داخليا. وبالإنسجام مع الفقرة ٦٣، يتم دائما الإعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية، وعناوين الصحف الرئيسية، وعناوين النشر، وقوائم العملاء، والبنود المشابهة في جوهرها (سواء يتم شرائها خارجيا أو توليدها داخليا) في الربح أو الخسارة عند تكبدها. ويعود سبب هذا إلى أنه لا يمكن تمييز هذه النفقات عن نفقات تطوير العمل كوحدة واحدة.

٢١ **يجب الإعتراف بالأصل غير الملموس فقط في الحالات التالية:**

(أ) اذا كان من المحتمل ان المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تعزى للأصل ستتدفق المشروع؛ و

(ب) اذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

٢٢ **يجب على المشروع تقييم احتمال المنافع الإقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل افضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع للأصل.**

٢٣ يستخدم المشروع الحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تعزى لاستعمال الأصل بناء على الأدلة المتوفرة في وقت الإعتراف المبدئي، وإعطاء وزن اكبر للأدلة الخارجية.

٢٤ **يجب قياس الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته.**

الإمتلاك المنفصل

٢٥ يعكس عادة السعر الذي تدفعه المنشأة لشراء أصل غير ملموس بشكل منفصل التوقعات حول احتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في الأصل إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، ينعكس أثر

الإحتمالية في تكلفة الأصل. لذلك، يعتبر معيار الإعتراف بالإحتمالية في الفقرة ٢١(أ) على أنه يتم استيفاؤه دائما بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل.

٢٦ عادةً، اذا تم إمتلاك اصل بشكل منفصل فإن تكلفة الأصل غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق، ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو أصول نقدية أخرى.

٢٧ تتكون تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه بشكل منفصل مما يلي:

(أ) سعر الشراء الخاص به، بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة، بعد اقتطاع الخصومات والحسومات التجارية؛ و

(ب) أية تكلفة منسوبة مباشرة لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود.

٢٨ فيما يلي أمثلة على التكاليف المنسوبة مباشرة:

(أ) تكاليف منافع الموظفين (كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*") التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية؛

(ب) الرسوم المهنية التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية؛ و

(ج) تكاليف فحص ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح.

٢٩ فيما يلي أمثلة على النفقات التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس:

(أ) تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والدعائية)؛

(ب) تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و

(ج) التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.

٣٠ يتوقف الإعتراف بالتكاليف في المبلغ المسجل للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل في الحالة التي من الضرورى له أن يكون بها قادرا على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة. لذلك لا تُشمل التكاليف التي يتم تكبدها في إستخدام أو إعادة إستخدام الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل لذلك الأصل. على سبيل المثال، لا تُشمل التكاليف التالية في المبلغ المسجل للأصل غير الملموس:

(أ) التكاليف التي يتم تكبدها خلال إعداد الأصل، القادر على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، ليتم إستخدامه؛ و

(ب) الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التكاليف التي يتم تكبدها مع تزايد الطلب على مخرجات الأصل.

٣١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بتطور الأصل غير الملموس، لكنها غير ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادرا على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة ويمكن أن تحدث هذه العمليات الثانوية قبل أو خلال أنشطة التطوير. ولأن العمليات الثانوية ليست ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادرا على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، يتم الإعتراف بالدخل والمصاريف ذات العلاقة الخاصة بالعمليات الثانوية فورا في الربح أو الخسارة، ويتم شملها في تصنيفات الدخل والمصروف الخاصة بها.

٣٢ اذا أجلت دفعة لأصل غير ملموس الى ما بعد فترة الدفع المعتادة تكون تكلفته معادلة للسعر النقدي، ويتم الإعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات على انه مصروف فائدة على مدى فترة الإئتمان الا اذا تمت رأسملته بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*".

الإمتلاك كجزء من إندماج الأعمال

٣٣ بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*"، إذا تم إمتلاك أصل غير ملموس في عملية ضم الأعمال، والتي هي عبارة عن إمتلاك فان تكلفة ذلك الأصل غير الملموس تكون بناء على قيمته العادلة في تاريخ الإمتلاك. تعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس توقعات السوق حول احتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتمثلة في الأصل إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، ينعكس أثر الإحتمالية في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. لذلك، يعتبر معيار الإعتراف بالإحتمالية الوارد في الفقرة ٢١(أ) أنه يتم استيفاؤه دائما بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في *اندماج الأعمال*.

٣٤ وبناءا على ذلك، ووفقا لهذا المعيار والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تعترف المنشأة المشترية في تاريخ الإندماج بالشراء بشكل منفصل عن الشهرة بأصل غير ملموس للمنشأة المشتراة إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية، بغض النظر عما إذا كان الأصل قد تم الإعتراف به من قبل المنشأة المشتراة قبل الإندماج. هذا يعني أن المنشأة المشترية تعترف بمشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ للمنشأة المشتراة على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة إذا استوفى المشروع تعريف الأصل غير الملموس وكان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. ويستوفي مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ الخاص بالمنشأة المشتراة تعريف الأصل غير الملموس إذا كان:

(أ) يلبي تعريف الأصل؛ و

(ب)كان قابلا للتحديد، أي يمكن فصله أو أنه ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى.

قياس القيمة العادلة لأصول غير ملموسة مكتسبة من اندماج الأعمال

٣٥ من الممكن عادة قياس القيمة العادلة للأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال بدرجة كافية من الموثوقية ليتم الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. عندما يوجد هناك، بالنسبة للتقديرات التي تستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، نطاق كبير من المخرجات الممكنة ذات احتمالات مختلفة، تدخل تلك الشكوك في قياس القيمة العادلة للأصل، بدلا من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية. وإذا كان للأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في اندماج الأعمال عمر إنتاجي محدد، فهناك افتراض قابل للنقض بأنه يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

٣٦ يمكن أن يكون الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في اندماج الأعمال قابلا للفصل، لكن فقط بالإرتباط مع أصل ملموس أو غير ملموس ذي علاقة. على سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن بيع عنوان نشر مجلة معينة بشكل منفصل عن قاعدة البيانات الخاصة بمشتركي المجلة، أو يمكن أن ترتبط علامة تجارية لمياه طبيعية بنبع معين ولا يمكن بيعها بشكل منفصل عن النبع. وفي مثل تلك الحالات، تعترف المنشأة المشترية بمجموعة من الأصول على أنها أصل واحد بشكل منفصل عن الشهرة إذا لم يكن من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول في المجموعة بموثوقية.

٣٧ وعلى نحو مماثل، يتم عادة إستخدام مصطلحي "الماركة" و "الإسم التجاري" كمرادفين للعلامات التجارية والعلامات الأخرى. إلا أن المصطلحين السابقين هما مصطلحان تسويقيان عامان يتم استعمالهما بشكل نمطي للإشارة إلى مجموعة من الأصول التكميلية مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) والإسم التجاري، والمعادلات، والوصفات، والخبرات التقنية المتعلقة بها. وتعترف المنشأة المشترية بمجموعة من الأصول غير الملموسة التكميلية التي تشتمل على ماركة على أنها أصل واحد إذا لم يكن من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول التكميلية بموثوقية. وإذا كان من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول التكميلية بموثوقية، يمكن أن تعترف المنشأة المشترية بها كأصل واحد، بشرط أن يكون للأصول المختلفة أعمار إنتاجية مماثلة.

٣٨ إن الظروف الوحيدة التي قد يكون فيها من غير الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس يتم شرائه في اندماج الأعمال هو عندما ينشأ الأصل غير الملموس من الحقوق القانونية أو الحقوق التعاقدية الأخرى ويكون إما:

(أ) غير قابل للفصل؛ أو

(ب) قابل للفصل، لكن لا يوجد تاريخ أو دليل على معاملات التبادل لنفس الأصول أو أصول مشابهة، ويعتمد تقدير القيمة العادلة خلافا لذلك على متغيرات غير قابلة للقياس.

٣٩ تقدم أسعار السوق المعروضة في سوق نشط التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة لأصل غير ملموس (انظر أيضا الفقرة ٧٨). ويكون عادة سعر السوق المناسب هو سعر العطاء الحالي. وإذا كانت أسعار العطاء الحالية غير متوفرة، يمكن أن يقدم سعر آخر معاملة مماثلة أساسا يتم وفقا له تقدير القيمة العادلة، بشرط عدم وجود أي تغير هام في الظروف الإقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي يتم فيه تقدير القيمة العادلة للأصل.

٤٠ في حال عدم وجود سوق نشط للأصل غير الملموس، تكون قيمته العادلة هو المبلغ الذي كانت ستدفعه المنشأة مقابل الأصل، في تاريخ الإندماج بالشراء، في معاملة على أساس تجارى بين الأطراف المطلعة والراغبة على أساس أفضل المعلومات المتوفرة. وفي تحديد هذا المبلغ، تأخذ المنشأة بعين الإعتبار نتائج آخر المعاملات لأصول مشابهة.

٤١ إن المنشآت التي تشترك على نحو منتظم في شراء وبيع الأصول غير الملموسة الإستثنائية قد تكون قد وضعت أساليب لتقدير قيمها العادلة بشكل غير مباشر. ويمكن إستخدام هذه الأساليب للقياس الأولي لأصل غير ملموس يتم شرائه في اندماج الأعمال إذا كان الهدف منها تقدير القيمة العادلة وإذا كانت تعكس المعاملات والممارسات الحالية في الصناعة التي ينتمي إليها الأصل. وتتضمن هذه الأساليب، حيثما يكون مناسبا:

(أ) تطبيق مضاعفات تعكس معاملات السوق الحالية على المؤشرات التي تحدد ربحية الأصل (مثل الإيراد، وأسهم السوق، والربح التشغيلي) أو على خط الأتاوات التي يمكن الحصول عليها من ترخيص الأصل غير الملموس إلى طرف أخرى في معاملة على أساس تجارى (كما في منهج "الإعفاء من الأتاوة")؛ أو

(ب) خصم صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل.

النفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ مشترى

٤٢ بحث و تطوير النفقات ذات أو التي:

(أ) المتعلقة بمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ يتم شرائه بشكل منفصل أو في انـدماج الأعمـال ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس؛ و

(ب) التي يتم تكبدها بعد شراء ذلك المشروع.

تتم محاسبة نفقات البحث أو التطوير التالية وفقا للفقرات ٥٤-٦٢

٤٣ إن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٤-٦٢ تعنى أن النفقات اللاحقة على مشروع بحث أو تطوير يتم شرائه بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس:

(أ) يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحث؛

(ب) يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي معـايير الإعتـراف كأصل غير ملموس في الفقرة ٥٧؛ و

(ج) تتم إضافتها إلى المبلغ المسجل لمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ مـشترى إذا كانـت نفقـات تطوير تستوفي معايير الإعتراف في الفقرة ٥٧.

الإمتلاك من خلال منحة حكومية

٤٤ في بعض الحالات، من الممكن إمتلاك اصل غير ملموس بدون تكلفة، او مقابل عوض رمزي، من خلال منحة حكومية. وقد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتحويل او تخصيص أصول غير ملموسة لمشروع مثل حقوق النزول في مطار، أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، او تراخيص او حصص استيراد او حقوق الوصول الى موارد اخرى مقيدة. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*"، فقد يختار المشروع الإعتراف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا. واذا اختار المشروع عدم الإعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار القيمة العادلة فان المشروع تعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي (بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي ٢٠) بالإضافة الى أي إنفاق يعزى مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المستهدف.

عمليات تبادل الأصول

٤٥ يمكن إمتلاك اصل أو أكثر من أصل عن طريق مبادلة اصل غير مالي أو أصول، أو مجموعة من الأصول المالية والغير مالية. يمكن شراء واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقاش التالي ببساطة إلى تبادل أصل غير نقدي بآخر، لكنه ينطبق أيضا على كافة عمليات التبادل المذكورة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية. يتم قياس الأصل المشترى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة فورا إلغاء الإعتراف بالأصل المتنازل عنه. وإذا لم يتم قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

٤٦ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل أي جوهر تجاري من خلال دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة المعاملة. ويكون لمعاملة التبادل جوهر تجاري إذا:

(أ) كان شكل (أي مخاطر وتوقيت ومبلغ) التدفقات النقدية للأصل المستلم يختلف عن شكل التـدفقات النقدية للأصل المنقول؛ أو

(ب) كانت القيمة الخاصة بالمنشأة من حصة عمليات المنشأة تتأثر بتغيرات المعاملة نتيجة التبادل؛ و

(ج) كان الفرق في البند (أ) أو (ب) كبيرا بالمقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة التبادل أي جوهر تجاري، تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة من حـصة عمليات المنشأة التي تتأثر بالمعاملة التدفقات النقدية ما بعد الضريبة. ومن الممكن أن تكون نتيجة هـذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمل حسابات مفصلة.

٤٧ تحدد الفقرة ٢١(ب) بأن أحد شروط الإعتراف بالأصل غير الملموس هو أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية. وتكون القيمة العادلة للأصل غير الملموس التي لا يوجد بشأنها معاملات سوق قابلة للمقارنة، قابلة للقياس بموثوقية إذا (أ) كان التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة ليس بذي أهمية لذلك الأصل أو (ب) إذا كان من المعقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق وإستخدامها في تقدير القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية إما للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، يتم حينها إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحا.

الشهرة المولدة داخلياً

٤٨ يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل.

٤٩ في بعض الحالات، يتم تحمل إنفاق لتوليد منافع إقتصادية مستقبلية، ولكن لا ينجم عنها خلق اصل غير ملموس يلبي مقاييس الإعتراف في هذا المعيار. وكثيرا ما يوصف هذا الإنفاق بأنه يساهم في الشهرة المولدة داخليا. ولا يتم الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها اصل لأنها مصدر غير قابل (لأنه لا يمكن فصلة ولا هو ناشيء من إلتزام تعاقدي او حقوق قانونية) للتحديد يسيطر عليه المشروع ويمكن قياسه بشكل موثوق بمقدار التكلفة.

٥٠ ان الفروقات بين القيمة السوقية لمشروع والمبلغ المرحل لصافي أصوله القابلة للتحديد في أي محطة زمنية قد تجتذب سلسلة من العوامل التي تؤثر على قيمة المشروع، على انه، لا يمكن اعتبار هذه الفروقات انها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التي تسيطر عليها المشروع.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٥١ من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما اذا كان أصل غير ملموس مولد داخليا يستوفي شروط الإعتراف، وكثيرا ما يكون من الصعب:

(أ) تحديد ما اذا كان هناك اصل قابل للتحديد سيولد منافع إقتصادية مستقبلية محتملة؛ و

(ب) تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق، وفي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة توليد اصل غير ملموس داخليا عن تكلفة الإحتفاظ بالشهرة المولدة داخليا للمشروع او زيادتها او إجراء العمليات اليومية.

بناء على ذلك، بالإضافة الى الإمتثال للمتطلبات العامة للإعتراف بالأصل غير الملموس، وقياسه مبدئيا فان المشروع تطبق المتطلبات والإرشادات في الفقرات ٥٢- ٦٧ أدناه على كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً .

٥٢ لتقييم ما اذا كان اصل غير ملموس مولد داخليا يلبي مقياس الإعتراف يقوم المشروع بتصنيف توليد الأصل الى ما يلي:

(أ) مرحلة بحث؛ و

(ب) مرحلة تطوير.

بالرغم من انه تم تعريف المصطلحين "البحث" و "التطوير"، فان المصطلحين "مرحلة البحث" و "مرحلة التطوير" لهما معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

٥٣ اذا لم يتمكن المشروع من تمييز مرحلة البحث من مرحلة التطوير لمشروع داخلي لايجاد اصل غير ملموس، فان المشروع يعامل الإنفاق على ذلك المشروع كما لو انه تم تحمله في مرحلة البحث فقط.

مرحلة البحث

٥٤ **يجب عدم الإعتراف بأي اصل غير ملموس ناتج من البحث (او من مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب الإعتراف بالإنفاق على البحث (او على مرحلة البحث لمشروع داخلي) على انه مصروف عندما يتم تحمله.**

٥٥ يتبنى هذا المعيار الرأي بأنه في مرحلة البحث لمشروع، لا يستطيع المشروع إظهار وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع إقتصادية مستقبلية محتملة. ولذلك، يتم الإعتراف بهذا الإنفاق دائما على انه مصروف عندما يتم تحمله.

٥٦ فيما يلي أمثلة على أنشطة البحث:

(أ) الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة؛

(ب) البحث عن تطبيقات لنتائج البحث او المعرفة الأخرى وتقييمها وإجراء اختيار نهائي لها؛

(ج) البحث عن بدائل للمواد، الأدوات، المنتجات، العمليات، الأنظمة او الخدمات؛ و

(د) وضع وتصميم وتقييم وإجراء اختيار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

مرحلة التطوير

٥٧ **يجب الإعتراف بالأصل غير الملموس الناشيء من تطوير (او من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) فقط اذا تمكن المشروع من بيان ما يلي:**

(أ) الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرا للإستعمال او البيع.

(ب) نيتها لإكمال الأصل غير الملموس واستعماله او بيعه.

(ج) قدرتها على استعمال او بيع الأصل.

(د) كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة. ويجب على المشروع بين أشياء اخرى بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس او الأصل غير الملموس نفسه، او اذا كان سيتم استعماله داخليا فائدة الأصل غير الملموس.

(هـ) توفر الموارد الفنية والمالية، المناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير واستعمال او بيع الأصل غير الملموس.

(و) قدرتها على قياس الإنفاق الذي يعزى الى الأصل غير الملموس أثناء تطوره بشكل موثوق به.

٥٨ أثناء مرحلة تطوير مشروع، يستطيع المشروع في بعض الحالات، تحديد أصل غير ملموس وبيان ان الأصل سيولد منافع إقتصادية مستقبلية. ويعود ذلك الى ان مرحلة التطوير لمشروع متقدمة على مرحلة البحث.

٥٩ فيما يلي أمثلة على أنشطة التطوير:

(أ) تصميم وبناء واختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج او لما بعد الإستعمال؛

(ب) تصميم الأدوات، وأجهزة التثبيت، والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة؛

(ج) تصميم وبناء وتشغيل خطة للطيار على نطاق ليس مجديا إقتصاديا؛ و

(د) تصميم وبناء واختبار بديل تم اختياره لمواد او أجهزة او منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة او محسنة.

٦٠ من أجل بيان كيفية توليد أصل غير ملموس لمنافع إقتصادية مستقبلية محتملة، يقوم المشروع بتقييم المنافع الإقتصادية المستقبلية التي سيتم استلامها من الأصل بإستخدام المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*"، واذا كان الأصل سيولد منافع إقتصادية فقط مجتمعا مع الأصول الأخرى، تطبق المشروع مفهوم وحدات توليد النقد كما هي واردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦١ يمكن إظهار توفر الموارد لإكمال، وإستخدام والحصول على المنافع من اصل غير ملموس، على سبيل المثال من خلال خطة عمل تبين الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى اللازمة وقدرة المشروع على ضمان هذه الموارد. وفي حالات معينة تظهر المشروع توفر التمويل الخارجي بالحصول على ما يدل على رغبة المقرض في تمويل الخطة.

٦٢ كثيراً ما تستطيع أنظمة التكلفة للمشروع بشكل موثوق قياس تكلفة توليد أصل غير ملموس داخلياً، مثل الرواتب والإنفاق الآخر الذي تم تحمله للحصول على حقوق التأليف أو الرخص أو تطوير برامج الحاسب الآلي.

٦٣ يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخليا، والبيانات الإدارية، وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في مادتها لذلك على انها أصول غير ملموسة.

٦٤ يتبنى هذا المعيار الرأي بأن الإنفاق على العلامات التجارية المولدة داخليا، والأنظمة الإدارية، وعناوين النشر، وقوائم العملاء، والبنود المشابهة في مادتها لذلك لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير العمل ككل. وعلى ذلك لا يتم الإعتراف بهذه البنود على أنها أصول غير ملموسة.

تكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا

٦٥ ان تكلفة الأصل المولد داخليا لغرض الفقرة ٢٤ هي مبلغ الإنفاق الذي تم تحمله من التاريخ الذي يلبي به الأصل غير الملموس لأول مرة مقاييس الإعتراف في الفقرات ٢١، ٢٢، ٥٧. وتمنع الفقرة ٧١ إعادة عرض الإنفاق المعترف به كمصروف في البيانات المالية السابقة او التقارير المالية المرحلية.

٦٦ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا كافة الإنفاق الضرورية لإنشاء أو تصنيع أو إعداد أصل قادر على العمل بالأسلوب المقصود من الإدارة. وأمثلة مباشرة على التكلفة:

(أ) الإنفاق على المواد والخدمات المستخدمة او المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس؛

(ب) رواتب وأجور الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار ١٩ "*منافع الموظفين*") الناشئة مباشرة من توليد الأصل غير الملموس؛

(ج) المصاريف لتسجيل حق قانوني؛ و

(د) إطفاء البراءات والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل.

ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" مقاييسا للإعتراف بالفائدة كجزء مكون لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخلياً.

٦٧ البنود التالية ليست أجزاء مكونة لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخلياً:

(أ) البيع، والإنفاق الإداري والمصروفات الثابتة العامة الأخرى إلا إذا كان من الممكن أن تعزى هذه المصروفات مباشرة لاعداد الأصل للإستعمال؛

(ب) عدم الفعالية المحددة بوضوح وخسائر التشغيل الأولية التي تم تحملها قبل ان يحقق الأصل الأداء المرسوم؛ و

(ج) الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٦٥

يقوم مشروع بتطوير عملية إنتاج جديدة. وفي عام ٢٠x٥ بلغ الإنفاق الذي تم تحمله ١٠٠٠[أ] (و ن) تم تحمل ٩٠٠ (و ن) منها قبل ١ ديسمبر ٢٠x٥، وتم تحمل ١٠٠(و ن) بين ١ ديسمبر ٢٠x٥ و ٣١ ديسمبر ٢٠x٥ والمشروع قادر على إظهار انه في ١ ديسمبر ٢٠x٥ لبى عملية الإنتاج مقاييس الإعتراف كأصل غير ملموس، ويقدر المبلغ القابل للإسترداد لتقنية العملية (بما في ذلك التدفقات النقدية المستقبلية لإكمال العملية قبل توفرها للإستخدام) بمقدار ٥٠٠ (و ن) .

في نهاية عام ٢٠x٥، تم الإعتراف بعملية الإنتاج على أنها اصل غير ملموس بتكلفة مقدارها ١٠٠ (و ن) (الإنفاق الذي تم تحمله منذ التاريخ الذي تم فيه تلبية معيار الإعتراف، أي ١ ديسمبر ٢٠x٥)، وقد تم الإعتراف بالإنفاق البالغ ٩٠٠(و ن) الذي تم تحمله قبل ١ ديسمبر ٢٠x٥ على انه مصروف لأنه لم يتم تلبية مقاييس الإعتراف حتى ١ ديسمبر ٢٠x٥. ولن يشكل الإنفاق أبدا جزءا من تكلفة عملية الإنتاج المعترف بها في الميزانية العمومية .

خلال عام ٢٠x٦، بلغ الإنفاق الذي تم تحمله ٢٠٠٠(و ن). وفي نهاية عام ٢٠x٦، قدر المبلغ القابل للإسترداد للمعرفة الفنية في العملية (بما في ذلك التدفقات النقدية المستقبلية لإنجاز العملية قبل توفرها للاستعمال) بمقدار ١٩٠٠ (و ن).

في نهاية عام ٢٠x٦، بلغت تكلفة عملية الإنتاج ٢١٠٠(و ن) (إنفاق مقداره ١٠٠(و ن) تم الإعتراف به في نهاية عام ٢٠x٥ بالإضافة الى انفاق مقداره ٢٠٠٠(و ن) تم الإعتراف به في عام ٢٠x٦). ويعترف المشروع بخسارة إنخفاض في القيمة مقدارها ٢٠٠ لتعديل المبلغ المرحل للعملية قبل خسارة الإنخفاض (٢١٠٠) (و ن) الى مبلغها القابل للإسترداد (١٩٠٠). وسيتم عكس خسارة الإنخفاض هذه في فترة لاحقة اذا تم تلبية متطلبات خسارة الإنخفاض في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ .

في هذا المعيار المبالغ النقدية تقاس بوحدة النقد

الإعتراف بمصروف

٦٨ **يجب الإعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس على انه مصروف عندما يتم تحمله، الا اذا:**

(أ) كان يشكل جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس الذي يلبي مقاييس الإعتراف (انظر الفقرات ١٨-٦٧) ؛ أو

(ب) تم إمتلاك البند في عملية ضم اعمال هي عبارة عن إمتلاك ولا يمكن الإعتراف به على انه اصل غير ملموس. واذا كانت الحالة كذلك، فانه يجب ان يشكل هذا الإنفاق (الداخل ضمن تكلفة الإمتلاك) جزءا من المبلغ الذي يعزى للشهرة في تاريخ الإمتلاك (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*").

٦٩ في بعض الحالات، يتم تحمل الإنفاق لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية للمشروع، ولكن لا يتم إمتلاك أصل غير ملموس او اصل آخر او ايجاده يمكن الإعتراف به. وفي هذه الحالات يتم الإعتراف بالإنفاق عندما يتم تحمله على انه مصروف. فعلي سبيل المثال، ما عدا عندما تكون كجزء من مصاريف ضم

الأعمال، يتم دائما الإعتراف بالإنفاق على الأبحاث على انه مصروف عندما يتم تحمله (انظر الفقرة ٥٤). وتشمل الأمثلة على الإنفاق الأخر الذي يتم الإعتراف به كمصروف عندما يتم تحمله ما يلي:

(أ) الإنفاق على أنشطة بدء العمل (تكاليف البدء)، الا اذا تم إدخال هذا الإنفاق ضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*. وقد تتكون تكلفة البدء من تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية، وتكاليف أعمال السكرتاريا التي يتم تحملها لتأسيس وحدة قانونية، والإنفاق لفتح مرفق أو عمل جديد (تكاليف قبل الفتح) أو المصروفات لبدء عمليات جديدة او إصدار منتجات أو عمليات جديدة (مصاريف ما قبل التشغيل).

(ب) الإنفاق على أنشطة التدريب.

(ج) الإنفاق على أنشطة الإعلان والدعاية.

(د) الإنفاق على تغيير موقع او إعادة تنظيم جزء من المشروع أو كاملها.

٧٠ لا تمنع الفقرة ٦٨ الإعتراف بدفعة مقدمة كأصل عندما يتم الدفع لتسليم بضائع او خدمات مقدما قبل تسليم البضائع او تقديم الخدمات.

المصروفات السابقة التي لا يعترف بها كأصل

٧١ الإنفاق على بند غير ملموس الذي تم الإعتراف به مقدماً يجب عدم الإعتراف به كجزء من تكلفة اصل غير ملموس في تاريخ لاحق.

القياس بعد الإعتراف

٧٢ تختار المنشأة إما نموذج التكلفة في الفقرة ٧٤ أو نموذج إعادة التقييم في الفقرة ٧٥ على أنه سياستها المحاسبية. وإذا تم محاسبة أصل غير ملموس بإستخدام نموذج إعادة التقييم، يتم محاسبة جميع الأصول الأخرى في فئته بإستخدام نفس النموذج، ما لم يوجد سوق نشط لتلك الأصول.

٧٣ تعتبر فئة الأصول غير الملموسة مجموعة من الأصول ذات طبيعة وإستخدام مماثلين في عمليات المنشأة. ويتم إعادة تقييم البنود ضمن فئة الأصول غير الملموسة بشكل متزامن لتجنب إعادة التقييم الإنتقائي للأصول وإعداد التقارير حول المبالغ في البيانات المالية التي تمثل خليطا من التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

نموذج التكلفة

٧٤ بعد الإعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بسعر تكلفته مطروحا منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة.

نموذج إعادة التقييم

٧٥ بعد الإعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بمبلغ تم إعادة تقييمه، بحيث تكون قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة لاحقة. ولغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار، يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى

السوق النشط. وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظام معين بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للأصل في تاريخ الميزانية العمومية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

٧٦ لا يسمح نموذج إعادة التقييم بما يلي:

(أ) إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يتم الإعتراف بها مسبقا على أنها أصول؛ أو

(ب) الإعتراف الأولي بالأصول غير الملموسة بمبالغ أخرى غير التكلفة.

٧٧ يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم بعد أن يتم الإعتراف الأولي بالأصل بسعر التكلفة. ولكن إذا تم الإعتراف بجزء فقط من تكلفة الأصل غير الملموس على أنه أصل لأن الأصل لم يحقق معايير الإعتراف إلا من خلال العملية (انظر الفقرة ٦٥)، يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على كامل ذلك الأصل. ويمكن كذلك تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل غير الملموس الذي تم استلامه عن طريق منحة من الحكومة وتم الإعتراف به بمبلغ إسمي (انظر الفقرة ٤٤).

٧٨ ومن غير المألوف وجود سوق نشط له السمات المذكورة في الفقرة ٨ للأصل غير الملموس، بالرغم من إمكانية حصول ذلك. على سبيل المثال، يمكن، في بعض الإختصاصات، وجود سوق نشط لرخص سيارات الأجرة المسموح نقلها، أو رخص صيد السمك أو الحصص الإنتاجية. ولكن لا يمكن وجود سوق نشط للماركات أو العناوين الرئيسية للصحف أو حقوق نشر الموسيقى والأفلام أو براءات الإختراع أو العلامات التجارية، لأن كل أصل فريد بذاته. وبالرغم أيضا من بيع وشراء الأصول غير الملموسة، فإنه يتم التفاوض على العقود بين البائعين والمشترين المختلفين، ولا تتكرر المعاملات بشكل كبير. ولهذه الأسباب، فإن السعر المدفوع مقابل أصل واحد قد لا يقدم دليلا كافيا على القيمة العادلة لأصل آخر. وزيادة على ذلك، لا تتوفر الأسعار عادة للجمهور.

٧٩ يعتمد تكرار عمليات إعادة التقييم على التقلب في القيم العادلة للأصول غير الملموسة التي يتم إعادة تقييمها. وإذا اختلفت القيمة العادلة لأصل معاد تقييمه بشكل جوهري عن مبلغه المسجل، من الضروري القيام بالمزيد من إعادة التقييم. ويمكن أن تشهد بعض الأصول غير الملموسة تغيرات هامة ومتقلبة في القيمة العادلة، وتستلزم بالتالي إعادة تقييم سنوي. ولا تكون عمليات إعادة التقييم المتكررة ضرورية للأصول غير الملموسة ذات التغيرات غير الهامة في القيمة العادلة فقط.

٨٠ إذا تم إعادة تقييم الأصل غير الملموس، فإن الإطفاء المتراكم في تاريخ إعادة التقييم إما أن:

(أ) يتم إعادة عرضه تناسبيا مع التغير في إجمالي المبلغ المسجل للأصل بحيث يساوي المبلغ المسجل للأصل بعد إعادة التقييم مبلغه الذي تم إعادة تقييمه؛ أو

(ب) يتم إلغاؤه مقابل إجمالي المبلغ المسجل للأصل وصافي المبلغ الذي تم إعادة عرضه إلى المبلغ الذي تم إعادته تقييمه للأصل.

٨١ إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة الذي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بسعر تكلفته مطروحا منه أي إطفاء متراكم وخسائر إنخفاض القيمة.

٨٢ إذا لم يعد من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقييمه من خلال الرجوع إلى سوق نشط، يكون المبلغ المسجل للأصل هو مبلغه الذي تم إعادة تقييمه في تاريخ آخر

إعادة تقييم بالرجوع إلى السوق النشط مطروحا منه أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة لاحقة.

٨٣ إن حقيقة أنه لم يعد يوجد سوق نشط للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقييمه قد تشير إلى إمكانية إنخفاض قيمة الأصل وضرورة اختباره وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*".

٨٤ إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط في تاريخ قياس لاحق، يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم من ذلك التاريخ.

٨٥ **إذا ازداد المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم تسجيل الزيادة مباشرة كقيد دائن في حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم. ولكن يتم الإعتراف بالزيادة في حساب الربح أو الخسارة إلى الحد الذي تعكس فيه إنخفاض إعادة التقييم لنفس الأصل المعترف به سابقا في حساب الربح أو الخسارة.**

٨٦ **إذا انخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم الإعتراف بالإنخفاض في حساب الربح أو الخسارة. إلا أنه يتم تسجيل الإنخفاض مباشرة كقيد مدين في حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم إلى الحد الذي يبلغ فيه أي رصيد دائن في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل.**

٨٧ يمكن نقل فائض إعادة التقييم التراكمي المشمول في حقوق الملكية مباشرة إلى الأرباح المحتجزة عند تحقيق الفائض. ويمكن تحقيق كامل الفائض عند سحب الأصل من الخدمة أو التصرف به. ولكن يمكن تحقيق بعض الفائض حيث يتم إستخدام الأصل من قبل المنشأة، وفي هذه الحالة، يكون مبلغ الفائض المتحقق هو الفرق بين الإطفاء المبني على أساس المبلغ المسجل الذي تم إعادة تقييمه للأصل والإطفاء الذي كان من الممكن الإعتراف به على أساس التكلفة التاريخية للأصل. ولا يتم النقل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة من خلال بيان الدخل.

العمر النافع

٨٨ **تُقيّم المنشأة ما إذا كان العمر النافع للأصل غير الملموس محدد أو غير محدد. وإذا كان محددا، فإنها تُقيّم طول أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تؤلف ذلك العمر الإنتاجي. وتعتبر المنشأة الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، عندما لا يكون هناك حد منظور على الفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة.**

٨٩ تعتمد محاسبة الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي. يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد (انظر الفقرات ٩٧- ١٠٦)، في حين لا يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد (انظر الفقرات ١٠٧- ١١٠). وتبين الأمثلة التوضيحية المرافقة لهذا المعيار تحديد العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة المختلفة، والمحاسبة اللاحقة لتلك الأصول على أساس عمليات تحديد العمر الإنتاجي.

٩٠ تؤخذ العديد من العوامل بعين الإعتبار في تحديد العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس، ومنها:

(أ) الإستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بكفاءة من قبل فريق إدارة آخر؛

(ب) دورات عمر المنتج النموذجية للأصل والمعلومات العامة حول تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المشابهة التي يتم إستخدامها بطريقة مشابهة؛

(ج) التقادم الفني أو التقني أو التجاري أو الأنواع الأخرى من التقادم؛

(د) استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل والتغيرات في طلب السوق للمنتجات أو الخدمات الناتجة عن الأصل؛

(هـ) التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين؛

(و) مستوى نفقات الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل هذا المستوى؛

(ز) فترة السيطرة على الأصل والقيود القانونية أو القيود المماثلة على إستخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار ذات العلاقة؛ و

(ح) ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى في المنشأة.

٩١ إن مصطلح "غير محدد" لا يعني "لا نهائي". فالعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوب للمحافظة على الأصل بمعايير أدائه التي يتم تقييمها في وقت تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل هذا المستوى. ولا ينبغي أن يعتمد الإستنتاج الذي مفاده بأن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس هو غير محدد على النفقات المستقبلية المخطط لها التي تزيد عن تلك المطلوبة للمحافظة على الأصل بنفس معايير الأداء ذلك.

٩٢ ونظرا لتاريخ التغيرات السريعة في التقنية، تخضع برمجيات الحاسوب والعديد من الأصول غير الملموسة الأخرى للتقادم التقني. وبالتالي فإنه من المرجح أن تكون أعمارها الإنتاجية قصيرة.

٩٣ يمكن أن يكون العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس طويلا جدا أو حتى غير محدد. وتبرر الشكوك تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أساس عقلاني، ولكنها لا تبرر اختيار عمر قصير بشكل غير واقعي.

٩٤ **لا ينبغي أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى فترة هذه الحقوق، ولكن يمكن أن يكون أقصر اعتمادا على الفترة التي تتوقع المنشأة خلالها أن تستخدم الأصل. وإذا تم نقل الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى لمدة محددة يمكن تجديدها، يتضمن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فترة (فترات) تجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة كبيرة.**

٩٥ يمكن أن يكون هناك عوامل قانونية وإقتصادية تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. وتحدد العوامل الإقتصادية الفترة التي ستستلم فيها المنشأة المنافع الإقتصادية المستقبلية. ويمكن أن تقيد العوامل القانونية من الفترة التي تسيطر خلالها المنشأة على وسيلة الوصول إلى هذه المنافع. ويكون العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من بين الفترات التي تحددها هذه العوامل.

٩٦ يشير وجود العوامل التالية، من بين أشياء أخرى، إلى أن المنشأة يمكن أن تكون قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة كبيرة:

(أ) يكون هناك دليل، ربما يستند إلى الخبرة، بأنه سيتم تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى. إذا كان التجديد مشروطا بموافقة طرف ثالث، فان هذا يشمل وجود دليل على أن الطرف الثالث سيمنح موافقته؛

(ب) يكون هناك دليل بأنه سيتم تحقيق أي شروط ضرورية للحصول على التجديد؛ و

(ج) تكون تكلفة التجديد على المنشأة ليست كبيرة إذا ما قورنت بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقع تدفقها للمنشأة من التجديد.

وإذا كانت تكلفة التجديد مرتفعة إذا ما قورنت بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقع تدفقها للمنشأة من التجديد، فإن تكلفة "التجديد" تمثل، في جوهرها، تكلفة شراء أصل غير ملموس جديد في تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية محددة

فترة وطريقة الإطفاء

٩٧ **يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. ويبدأ الإطفاء عند توفر الأصل للإستخدام، أي عندما يكون في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تريدها الإدارة. ويتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "** *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"* **أو التاريخ الذي يتم فيه إلغاء الإعتراف بالأصل – أيهما يأتي أولا. وتعكس طريقة الإطفاء المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه أن تستهلك المنشأة المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل. وإذا لم يكن من الممكن تحديد ذلك النمط بشكل موثوق، يتم إستخدام طريقة القسط الثابت. ويتم الإعتراف بتكلفة الإطفاء لكل فترة في حساب الربح أو الخسارة إلا إذا كان هذا المعيار أو معيار آخر يسمح أو يقتضي شملها في المبلغ المسجل لأصل آخر.**

٩٨ يمكن إستخدام مجموعة أساليب إطفاء مختلفة لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل على أساس منتظم على مدة عمره الإنتاجي. وهذه الأساليب تشمل طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. ويتم اختيار الأسلوب المستخدم بناء على النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية وتطبيقه باستمرار من فترة لأخرى، إلا اذا كان هناك تغير في النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية التي سيتم اشتقاقها من ذلك الأصل. وقلما ستوجد أدلة مقنعة لدعم أسلوب إطفاء للأصول غير الملموسة ينجم عنه مبلغ إطفاء متراكم اقل من المبلغ الناجم بموجب طريقة القسط الثابت.

٩٩ يتم الإعتراف عادة بالإطفاء على انه مصروف. على أنه، في بعض الأحيان يستوعب المشروع المنافع الإقتصادية المتضمنة في أصل عند إنتاج أصول اخرى. بدلا من احداث مصروف، وفي هذه الحالات، يشكل مبلغ الإطفاء جزءا من تكلفة الأصل الآخر ويتم إدخاله في المبلغ المرحل. فعلى سبيل المثال، يتم إدخال إطفاء الأصول غير الملموسة المستخدمة في عملية إنتاج ضمن المبلغ المرحل للمخزونات (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*").

القيمة المتبقية

١٠٠ **يجب ان تفترض القيمة المتبقية لأصل غير ملموس مع العمر الإنتاجي صفرا الا اذا:**

(أ) كان هناك إلتزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو

(ب) كان هناك سوق نشط للأصل و :

(١) يمكن تحديد القيمة المتبقية بالرجوع الى تلك السوق؛ و

(٢) من المحتمل ان هذا السوق سيكون موجودا في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

١٠١ يتم تحديد القيمة القابلة للإستهلاك لأصل مع عمر إنتاجي محدد بعد خصم قيمته المتبقية. والقيمة المتبقية عدا عن الصفر تعني ضمنا ان المشروع تتوقع ان يستبعد الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الإقتصادي.

١٠٢ تقدر القيمة المتبقية بناءا على المبالغ القابلة للإسترداد من الإستبعاد بإستخدام الأسعار السائدة في تاريخ إمتلاك الأصل لبيع اصل مشابه وصل الى نهاية عمره النافع وعمل في ظل ظروف مشابهة للظروف التي سيستخدم الأصل فيها. والقيمة المتبقية تتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية. التغير في القيمة المتبقية يحسب على أساس التغيرات في التقديرات المحاسبية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

١٠٣ يمكن أن تزداد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس إلى مبلغ يساوي أو يفوق المبلغ المسجل للأصل. وإذا حصل ذلك، تكون تكلفة إطفاء الأصل صفر ما لم وحتى تنخفض قيمته المتبقية لاحقا إلى مبلغ اقل من المبلغ المسجل للأصل.

مراجعة فترة وأسلوب الإطفاء

١٠٤ **يجب مراجعة فترة الإطفاء وأسلوب الإطفاء مع عمر إنتاجي محدد على الأقل في نهاية كل فترة مالية. واذا كان العمر النافع المتبقي للأصل يختلف الى حد كبير عن التقديرات السابقة، فانه يجب تغيير فترة الإطفاء تبعا لذلك، واذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الإقتصادية من الأصل فانه يجب تغيير أسلوب الإطفاء لإظهار النمط الذي تغير. ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبيا على انها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن.**

١٠٥ أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يصبح واضحا ان تقدير عمره النافع ليس مناسبا. فعلى سبيل المثال، فان الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة قد يدل على ان فترة الإطفاء بحاجة لتغييرها.

١٠٦ على مدى الوقت، قد يتغير نمط المنافع الإقتصادية المستقبلية التي يتوقع تدفقها من اصل غير ملموس. فعلى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح ان أسلوب الرصيد المتناقص للإطفاء مناسب بدلا من أسلوب القسط الثابت. ومثال آخر على ذلك هو اذا تم تأجيل إستخدام الحقوق التي تمثلها رخصة بانتظار اتخاذ إجراء بشأن الأجزاء الأخرى لخطة عمل. وفي هذه الحالة قد لا يتم استلام المنافع الإقتصادية التي تتدفق من الأصل حتى فترات لاحقة.

الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية غير محددة

١٠٧ **الأصول غير الملموسة مع العمر الإنتاجي غير المحدد لا يجب إطفائها.**

١٠٨ بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولية ٣٦ " *انخفاض قيمة الأصول*"، تحتاج المنشأة الى إجراء اختبار إنخفاض القيمة للأصول غير الملموسة مع الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد مع المبلغ المرحل.

(أ) سنوياً، و

(ب) في الحالات التي يكون فيها مؤشر على أن الأصول عير الملموسة سوف تطفأ.

مراجعة تقييم العمر النافع

١٠٩ **يتم مراجعة العمر النافع للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاؤه في كل فترة لتحديد ما إذا كانت تستمر الظروف والأحداث في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. وإن لم تكن كذلك، يتم محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".**

١١٠ وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، يعتبر إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه محدد بدلا من كونه غير محدد مؤشرا على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. ونتيجة لذلك، تقوم المنشأة باختبار الأصل فيما يخص إنخفاض القيمة من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد، المحدد وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، مع مبلغه المسجل، والإعتراف بأي زيادة في المبلغ المسجل عن المبلغ القابل للإسترداد على أنها خسارة إنخفاض قيمة.

إمكانية استرداد المبلغ المسجل – خسائر إنخفاض القيمة

١١١ لتحديد ما اذا كان اصل غير ملموس قد انخفضت قيمته، تطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " *انخفاض قيمة الأصول*". ويشرح ذلك المعيار متى وكيف تتم مراجعة المشروع للمبلغ المرحل لأصوله وكيفية تحديدها مبلغ الأصل القابل للإسترداد، ومتى تعترف او تعكس خسارة إنخفاض القيمة.

الإحالة من الخدمة والإستبعاد

١١٢ **يجب عدم الإعتراف بالأصل غير الملموس**

(أ) عند الإستبعاد؛ أو

(ب) عندما يتوقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من استعماله أو استبعاده.

١١٣ **المكاسب او الخسائر الناجمة عن عدم الإعتراف بالأصول غير الملموسة يجب تحديدها على أنها الفرق بين صافي عائدات الإستبعاد، إذا كانت، والمبلغ المرحل للأصل، الإعتراف به في الربح أو الخسارة عندما تكون الأصول غير معترف بها (ما عدا ما جاء في المعيار ١٧ "*عقود الإيجار*" ما لم يتطلب خلافاً لذلك البيع وإعادة الإستئجار). ولا يجوز تصنيف العائد على أنه إيراد.**

١١٤ يمكن أن يتم التصرف بالأصل غير الملموس بعدة طرق (مثلا من خلال البيع، أو ابرام عقد ايجار، أو التبرع). وفي تحديد تاريخ التصرف بمثل هذا الأصل، تطبق المنشأة المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" للإعتراف بالإيرادات من بيع البضائع. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عملية التصرف من خلال البيع وإعادة الإستئجار.

١١٥ إذا قامت المنشأة، وفقا لمبدأ الإعتراف في الفقرة ٢١، بالإعتراف بتكلفة استبدال جزء من الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل للأصل، فإنها تلغي عندئذ الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل. وإذا لم يكن من الممكن بالنسبة للمنشأة تحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها إستخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في الوقت الذي تم فيه شراؤه أو توليده داخليا.

١١٦ يتم الإعتراف بشكل أولي بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بالأصل غير الملموس بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للأصل غير الملموس، يتم الإعتراف بشكل أولي بالمقابل المستلم بسعر النقد الذي تم إعادتهل. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل وسعر النقد الذي تم إعادتهل على أنه ايراد فائدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ بشكل يعكس العائد الفعلي على المبلغ مستحق القبض.

١١٧ لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد عندما لا يعد الأصل غير الملموس مستخدما، إلا إذا تم إستهلاك الأصل بشكل كامل أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

الإفصاح

عـــام

١١٨ يجب ان تفصح البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة، وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخليا والأصول غير الملموسة الأخرى:

(أ) سواءاً كان العمر النافع محددا أو غير محددً، إذا كان محدد، الأعمار النافعة او معدلات الإطفاء المستخدمة؛

(ب) أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة مع أعمار نافعة محددة؛

(ج) إجمالي المبلغ المرحل والإطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛

(د) بند (بنود) بيان الدخل الذي يدخل ضمن إطفاء الأصل غير الملموس؛

(هـ) مطابقة المبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة مبينة ما يلي:

(١) الإضافات، مبينة بشكل منفصل تلك الناجمة من التطور الداخلي، ومن خلال ضم الأعمال؛

(٢) الأصول المصنفة بأنها معدة للبيع أو موجودة ضمن مجموعة البيع المصنفة بأنها معدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والإستبعادات الأخرى.

(٣) الزيادات او الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم بموجب الفقرات ٦٤، ٧٥ و٨٥ ومن خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها او المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" (ان وجدت)؛

(٤) خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (ان وجدت)؛

(٥) خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (ان وجدت)؛

(٦) أية خسائر تم الإعتراف بها خلال الفترة؛ الإطفاء المعترف به خلال الفترة؛

(٧) صافي فروقات الإنفاق الناجمة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبي من خلال عملة العرض للمنشأة؛ و

(٨) التغيرات الأخرى في المبلغ المرحل خلال الفترة.

١١٩ ان فئة أصول غير ملموسة هي عبارة عن مجموعة أصول ذات طبيعة واستعمال متشابهين في عمليات المشروع. ومن الممكن ان تشمل الأمثلة على الفئات المنفصلة ما يلي:

(أ) أسماء الماركات التجارية؛

(ب) البيانات الإدارية وعناوين النشر؛

(ج) برامج الحاسب الآلي؛

(د) التراخيص والإمتيازات؛

(هـ) حقوق التأليف، والبراءات وحقوق الملكية الصناعية الأخرى وحقوق الخدمة والتشغيل؛

(و) الوصفات والصيغ والرسوم والنماذج الأولية؛ و

(ز) الأصول غير الملموسة تحت التطوير.

الفئات المذكورة أعلاه غير مجمعة (مجمعة) الى فئات اصغر (اكبر) اذا كان سينجم عن ذلك معلومات مناسبة اكثر لمستخدمي البيانات المالية .

١٢٠ يفصح المشروع عن المعلومات حول الأصول غير الملموسة التي انخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالإضافة الى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١١٨(هـ) (٣) الى (٥).

١٢١ يحتاج معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن طبيعة وأثر التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي في الفترة الحالية او الذي يتوقع ان يكون له تأثير مادي في الفترات اللاحقة. وهذا الإفصاح قد ينجم عن تغيرات فيما يلي:

(أ) تقييم العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة؛

(ب) أسلوب الإطفاء؛ أو

(ج) القيم المتبقية.

١٢٢ **يجب ان يفصح المشروع عما يلي:**

(أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذي يتم تقييمه على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد. وفي تقديم هذه الأسباب، تصف المنشأة العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد أن الأصل ذو عمر إنتاجي غير محدد، وعند إعطاء هذه الأسباب يجب على المشروع بيان العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر النافع للأصل.

(ب) وصف، وبيان بأي اصل فردي غير ملموس مادي للبيانات المالية للمشروع ككل ومبلغه المرحل وفترة الإطفاء المتبقية.

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة التي تم إمتلاكها عن طريق منحة حكومية ومعترف بها مبدئيا بمقدار قيمتها العادلة (انظر الفقرة ٤٤).

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئيا لهذه الأصول؛

(٢) مبلغها المرحل؛ و

(٣) لو تم قياسها بعد الإعتراف بإستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

(د) وجود الأصول غير الملموسة المقيدة ملكيتها ومبالغها المرحلة وكذلك المبالغ المسجلة للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات.

(هـ) مبلغ الإلتزامات لإمتلاك الأصول غير الملموسة.

١٢٣ عندما يبين المشروع العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر النافع لأصل غير ملموس، فان المشروع يأخذ في الإعتبار قائمة العوامل في الفقرة ٩٠.

الأصول غير الملموسة المقاسة بعد الإعتراف لإستخدامها في نموذج إعادة التقييم

١٢٤ اذا رحلت الأصول غير الملموسة بمقدار مبالغ أعيد تقييمها فانه يتم الإفصاح عما يلي:

(أ) حسب فئة الأصول غير الملموسة:

(١) تاريخ نفاذ إعادة التقييم؛

(٢) المبلغ امرحل للأصول غير الملموسة المعاد تقييمه ؛ و

(٣) المبلغ المسجل الذي كان من الممكن الإعتراف به لو تم قياس الفئة التي تم إعادة تقييمها من الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف بإستخدام نموذج التكلفة في الفقرة ٧٤.

(ب) مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مبينا التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين؛ و

(ج) طريقة و أي افتراضات هامة تطبق في تقدير القيمة العادلة للأصول.

١٢٥ قد يكون من الضروري تجميع فئات الأصول المعاد تقييمها الى فئات أكبر لأغراض الإفصاح. على انه، لا يتم تجميع الفئات اذا كان سينجم عن ذلك دمج فئة أصول غير ملموسة تشمل مبالغ تم قياسها بموجب نموذج للتكلفة ونموذج إعادة التقييم.

الإنفاق على البحث والتطوير

١٢٦ يجب ان تفصح المنشأة عن إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصروف خلال الفترة.

١٢٧ يشمل الإنفاق على البحث والتطوير كافة الإنفاق الذي يعزى مباشرة لأنشطة البحث او التطوير او (انظر الفقرتين ٦٦-٦٧ من اجل الإرشاد الخاص بهذا النوع من الإنفاق الذي سيتم إدخاله لغرض متطلب الإفصاح في الفقرة ١٢٦).

معلومات اخرى

١٢٨ تشجع المنشأة على، ولكن ليس كمطلب، الإفصاح عن المعلومات التالية:

(أ) بيان بأي اصل غير ملموس تم إطفاؤه كاملا ولا زال مستعملاً؛ و

(ب) بيان موجز بالأصول غير الملموسة الهامة التي يسيطر عليها المشروع ولكن غير معترف بها كأصول لأنها لم تحقق مقياس الإعتراف في هذا المعيار او لأنه تم إمتلاكها او توليدها قبل ان تصبح نسخة المعيار ٣٨- *الأصول غير الملموسة* ١٩٩٨ نافذة المفعول.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ

١٢٩ إذا اختارت المنشأة، وفقا للفقرة ٨٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*اندماج الأعمال*"، تطبيق المعيار السابق ذكره ابتداءً من أي تاريخ قبل تواريخ النفاذ المحددة في الفقرات ٧٨-٨٤ منه، فإنها ينبغي أن تطبق هذا المعيار أيضا بأثر مستقبلي من نفس ذلك التاريخ. وبالتالي، لا ينبغي على المنشأة تعديل المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة المعترف بها في ذلك التاريخ. ولكن تقوم المنشأة، في ذلك التاريخ، بتطبيق هذا المعيار لإعادة تقييم الأعمار الإنتاجية لأصولها غير الملموسة المعترف بها. إذا قامت المنشأة، نتيجة لإعادة التقييم ذلك، بتغيير تقييمها للعمر الإنتاجي للأصل، يتم محاسبة ذلك التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

١٣٠ خلافا لذلك، تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) محاسبة الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال التي يكون تاريخ الإتفاقية لها في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤؛ و

(ب) محاسبة جميع الأصول غير الملموسة الأخرى بأثر مستقبلي من بداية أول فترة سنوية تبدأ في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤. وبالتالي، لا ينبغي على المنشأة تعديل المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة المعترف بها في ذلك التاريخ. ولكن تقوم المنشأة، في ذلك التاريخ، بتطبيق هذا المعيار لإعادة تقييم الأعمار الإنتاجية لهذه الأصول غير الملموسة. إذا قامت المنشأة، نتيجة إعادة التقييم ذلك، بتغيير تقييمها للعمر الإنتاجي للأصل، يتم محاسبة ذلك التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

١٣٠أ على المنشأة تطبيق التعديلات الواردة في الفقرة ٢ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *لاكتشاف وتقييم المصادر المعدنية* لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

عمليات تبادل الأصول المتشابهة

١٣١ إن المتطلب الوارد في الفقرتين ١٢٩ و١٣٠(ب) لتطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي يعني أنه إذا تم قياس تبادل للأصول قبل تاريخ نفاذ هذا المعيار على أساس المبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه، لا تعيد المنشأة عرض المبلغ المسجل للأصل المشترى لكي تعكس قيمته العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء.

التطبيق المبكر

١٣٢ يتم تشجيع الشركات التي تنطبق عليها الفقرة ١٣٠ على تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ المحددة في الفقرة ١٣٠. ولكن إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ تلك، ينبغي عليها أيضا تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ و معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " إنخفاض قيمة الأصول" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الصادر في عام ١٩٩٨)

---

١٣٣ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* (الصادر عام ١٩٩٨).

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٨

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" بواسطة أربعة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية. ولكن عارض البروفيسوف وينجتون. ويأتي رأية المعارض بعد أساس الإستنتاج في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول الغير ملموسة

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كجزء من مشروعه حول عمليات اندماج الأعمال. ولم يكن في نية المجلس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كجزء من ذلك المشروع.

وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأساس استنتاجات يلخص اعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. ومن أجل الملائمة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الإستنتاجات الخاص به من أساس الإستنتاجات السابق الذي يناقش (أ) أمورا لم يقم المجلس بدراستها، و(ب) تاريخ وضع معيار معين حول الأصول غير الملموسة. وتلك المواد مشمولة في الفقرات المشار إليها بالأرقام والرمز "سابق". ويتم ترقيم الفقرات التي تصف اعتبارات المجلس في التوصل إلى استنتاجاته بالرمز "استنتاج".

المقدمة

استنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في عام ١٩٩٨. وقد تم تنقيحه من قبل المجلس كجزء من مشروعه المتعلق بعمليات اندماج الأعمال. ويتألف ذلك المشروع من مرحلتين. المرحلة الأولى نتج عنها إصدار المجلس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*اندماج الأعمال*" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" في الوقت نفسه. لذلك، لم تكن في نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كجزء من المرحلة الأولى من المشروع إعادة دراسة جميع المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتتعلق التغييرات على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بشكل رئيسي بما يلي:

(أ) فكرة "قابلية التحديد" في ارتباطها بالأصول غير الملموسة؛

(ب) العمر الإنتاجي وإطفاء الأصول غير الملموسة؛ و

(ج) محاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد الإنجاز التي يتم شراؤها في عمليات اندماج الأعمال.

استنتاج٣ وباستثناء مشاريع البحث والتطوير التي يتم شراؤها في عمليات اندماج الأعمال، لم يقم المجلس بإعادة دراسة المتطلبات الواردة في النسخة السابقة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حول الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا. وقد تم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأساس استنتاجات يلخص اعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. ومن اجل الملائمة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الإستنتاجات هذا من أساس الإستنتاجات السابق الذي يناقش الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا (انظر الفقرات "إستنتاج ٢٩" - " إستنتاج ٤٦") وتاريخ وضع معيار معين حول الأصول غير الملموسة (انظر الفقرات " إستنتاج ١٠٤" - " إستنتاج ١١٠"). إن الآراء المعبر عنها في الفقرات " إستنتاج ٢٩ - إستنتاج ٤٦" والفقرات " إستنتاج ١٠٤ - إستنتاج ١١٠" هي آراء لجنة معايير المحاسبة الدولية.

تعريف الأصول المالية غير الملموسة (الفقرة ٨)

استنتاج٤ تم تعريف الأصل غير الملموس في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على أنه "أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي محتفظ به للإستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو لتأجيره للآخرين أو للخدمات الإدارية". ويلغي التعريف في المعيار المنقح متطلب

الإحتفاظ بالأصل للإستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو لتأجيره للآخرين، أو للخدمات الإدارية.

استنتاج٥ لاحظ المجلس أن السمات الأساسية للأصول غير الملموسة هي:
(أ) أنها عبارة عن موارد تسيطر عليها المنشأة ويُتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة؛
(ب) أنه لا يوجد لها جوهر مادي؛ و
(ج) أنها قابلة للتحديد.

واستنتج المجلس أن الهدف من احتفاظ المنشأة ببند يملك هذه السمات ليس ذو صلة بتصنيفه على أنه أصل غير ملموس، وأن جميع هذه البنود ينبغي أن تكون ضمن نطاق المعيار.

قابلية التحديد (الفقرة ١٢)

استنتاج٦ ينبغي أن يكون الأصل غير النقدي الذي ليس له جوهر مادي، بموجب هذا المعيار، كما هو بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، قابلا للتحديد حتى يلبي تعريف الأصل غير الملموس. ولم تعرف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "قابلية التحديد"، ولكنها نصت على أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان الأصل قابلا للفصل، لكن لم تكن قابلية الفصل تلك شرطا ضروريا لقابلية التحديد. ويقتضي المعيار المنقح أن يتم معاملة الأصل على أنه قد حقق معيار قابلية التحديد الوارد في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون قابلا للفصل، أو عندما ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو قابلة للفصل عن المنشأة أو عن الحقوق والإلتزامات الأخرى.

معلومات حول مباحثات المجلس

استنتاج٧ سارع المجلس إلى دراسة مسألة "قابلية التحديد" كجزء من المرحلة الأولى من مشروعه المتعلق باندماج الأعمال نتيجة التغيرات التي حدثت خلال عام ٢٠٠١ على متطلبات المعايير الكندية والأمريكية حول الإعتراف المنفصل بالأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات اندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن الأصول غير الملموسة تشمل نسبة متزايدة من أصول العديد من المنشآت، وأنه عادة ما يتم شمل الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية اندماج الأعمال في المبلغ المعترف به على أنه شهرة، بالرغم من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*اندماج الأعمال*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ التي تقتضي الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. واتفق المجلس مع الإستنتاج الذي توصلت إليها الهيئات الواضعة للمعايير الكندية والأمريكية بأنه يتم تعزيز الفائدة من البيانات المالية إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية اندماج الأعمال عن الشهرة. لذلك، استنتج المجلس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تنشأ من المرحلة الأولى من مشروع اندماج الأعمال ينبغي أن توفر أساسا حاسما لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية اندماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

استنتاج٨ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ووضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، أكد المجلس على وجهة النظر الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأن قابلية التحديد هي سمة تميز من ناحية المفهوم الأصول غير الملموسة الأخرى عن الشهرة. واستنتج

المجلس أنه من أجل توفير أساسا حاسما لتحديد الأصول غير الملموسة والإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، فإنه لا بد من توضيح مفهوم قابلية التحديد أكثر.

توضيح قابلية التحديد (الفقرة ١٢)

استنتاج٩ استنتج المجلس، وبالإنسجام مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان قابلا للفصل، أي يمكن فصله عن المنشأة وبيعه، أو نقله، أو ترخيصه، أو تأجيره، أو مبادلته. لذلك، وفي سياق الأصول غير الملموسة، تشير قابلية الفصل إلى قابلية التحديد، وينبغي الإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة بالأصول غير الملموسة المشتراة في عملية اندماج الأعمال والتي لها تلك السمة على أنها أصول.

استنتاج١٠ إلا أن المجلس استنتج، وبالإنسجام أيضا مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن قابلية الفصل ليست هي المؤشر الوحيد على قابلية التحديد. ولاحظ المجلس أن قيم العديد من الأصول غير الملموسة، وعلى عكس الشهرة، تنشأ من حقوق منقولة قانونيا بموجب عقد أو قانون. وفي حالة الشهرة المشتراة، تنشأ قيمتها من جمع الأصول التي تشكل منشأة مشتراة أو القيمة التي يتم إيجادها عن طريق جمع الأصول من خلال اندماج الأعمال، مثل التجميعات المتوقعة أن تنتج عن المنشآت أو مؤسسات العمل الدامجة. ولاحظ المجلس أنه رغم أن العديد من الأصول غير الملموسة قابلة للفصل وتنشأ من الحقوق التعاقدية – القانونية، تحدد بعض الحقوق التعاقدية – القانونية تُنشأ حصص ممتلكات غير قابلة للفصل بسهولة عن المنشأة ككل. على سبيل المثال، وبموجب قوانين بعض الإختصاصات، فإن بعض التراخيص الممنوحة للمنشأة غير قابلية للنقل إلا من خلال بيع المنشأة ككل. واستنتج المجلس أن حقيقة نشوء الأصل غير الملموس من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى هي سمة تميزها عن الشهرة. لذلك، ينبغي الإعتراف بالأصول غير الملموسة التي لها تلك السمة والمشتراة في اندماج الأعمال على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة.

علاقات العملاء غير التعاقدية (الفقرة ١٦)

استنتاج١١ نصت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على ما يلي "تسيطر المنشأة على الأصل إذا كان للمنشأة صلاحية الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من المصادر ذات الصلة وتستطيع تقييد وصول الآخرين إلى تلك المنافع". ثم أوردت الوثائق المزيد من التفاصيل حيث نصت على أنه "لا يكون عادة للمنشأة سيطرة كافية على المنافع الإقتصادية من علاقات العملاء وولائهم لتعتبر أن مثل هذه البنود تحقق تعريف الأصول غير الملموسة، في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية العلاقات مع العملاء أو ولاء العملاء للمنشأة، أو طرق أخرى للسيطرة عليها".

استنتاج١٢ إلا أن مسودة الأمثلة التوضيحية المرافقة لمسودة العرض ٣ "*اندماج الأعمال*" تنص على أنه "إذا لم تنشأ علاقة العميل المشتراة في اندماج الأعمال من عقد معين، يتم الإعتراف بالعلاقة على أنها أصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا حققت معيار قابلية الفصل. وتقدم معاملات التبادل لنفس الأصل أو لأصل مشابه دليلا على قابلية فصل علاقة العملاء غير التعاقدية ويمكن أن توفر أيضا معلومات عن أسعار التبادل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة". وفي

حين وافق البعض في ردهم على مسودة العرض عموما على استنتاجات المجلس حول تعريف قابلية التحديد، كان البعض الآخر غير متأكد بشأن العلاقة بين معيار قابلية الفصل لتحديد ما إذا كانت علاقة العميل غير التعاقدية قابلة للتحديد، وبين مفهوم السيطرة لتحديد ما إذا كانت العلاقة تحقق تعريف الأصل. إضافة إلى ذلك، اقترح البعض الإعتراف بعلاقات العملاء غير التعاقدية، بموجب الإقتراح الوارد في مسودة العرض، بشكل منفصل إذا تم شراؤها في اندماج الأعمال، ولكن ليس إن تم شراؤها في معاملة منفصلة.

استنتاج١٣ لاحظ المجلس أن معاملات التبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو علاقات العملاء غير التعاقدية المشابهة تقدم دليلا ليس فقط على أن البند قابل للفصل، ولكن أيضا على أن المنشأة قادرة على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المتدفقة من تلك العلاقة. وبطريقة مشابهة، إذا قامت المنشأة بشراء علاقة عملاء غير تعاقدية بشكل منفصل، فإن وجود معاملة صرف لتلك العلاقة يقدم إثباتا على أن البند قابل للفصل وأن المنشأة قادرة على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من العلاقة. لذلك، فإن العلاقة تحقق تعريف الأصل غير الملموس ويتم الإعتراف بها على هذا الأساس. ولكن في حالة عدم وجود معاملات تبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو علاقات العملاء غير التعاقدية المشابهة، فإن هذه العلاقات المشتراة في اندماج الأعمال لا تحقق عادة تعريف "الأصل غير الملموس" – لأنها غير قابلة للفصل، ولا يمكن للمنشأة أن تثبت أنها تسيطر على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المتدفقة من تلك العلاقة.

استنتاج١٤ لذلك، قرر المجلس أن يوضح في الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية علاقات العملاء، فإن معاملات التبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو علاقات العملاء غير التعاقدية المشابهة (عدا عن تلك التي تكون جزءا من اندماج الأعمال) تقدم دليلا على أن المنشأة قادرة بكل الأحوال على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من علاقات العملاء. ولأن معاملات التبادل هذه تقدم أيضا دليلا على أن علاقات العملاء قابلة للفصل، فإن علاقات العملاء تحقق تعريف الأصل غير الملموس.

معايير الإعتراف المبدئي

استنتاج١٥ وفقا للمعيار، كما هو الحال في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، يتم الإعتراف بالأصل غير الملموس إذا، وفقط إذا:

(أ) كان من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تنسب للأصل إلى المنشأة؛ و

(ب) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

ودرس المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ تطبيق معايير الإعتراف هذه على الأصل غير الملموس المشترى في اندماج الأعمال. وتوضح الفقرات "استنتاج ١٦ – استنتاج ٢٥" مناقشات المجلس حول هذا الموضوع.

الإستملاك كجزء من إندماج الأعمال (الفقرات ٣٣-٣٨)

استنتاج ١٦ اقترحت مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه يتم دائما تحقيق معايير الإعتراف في الفقرة "استنتاج ١٥"، باستثناء القوى العاملة، للأصل غير الملموس المشترى في اندماج الأعمال. لذلك، لم يتم تضمين تلك المعايير في مسودة العرض ٣ "*اندماج الأعمال*".

واقترحت مسودة العرض ٣ أنه ينبغي على المنشأة المشترية الإعتراف بشكل منفصل في تاريخ الإندماج بالشراء بجميع الأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة. وبعد دراسة ردود المجاوبين، قرر المجلس ما يلي:

(أ) الإستمرار باقتراح أن معيار الإعتراف بالإحتمالية يعتبر دائما أنه قد تم إستيفائه بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال؛ و

(ب) عدم الإستمرار باقتراح أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، ينبغي دائما توفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشترى في إندماج الأعمال بموثوقية.

معيار الإعتراف بالإحتمالية

استنتاج١٧ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لاحظ المجلس أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس تعكس توقعات السوق حول احتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل غير الملموس إلى المنشأة المشترية. وبعبارة أخرى، ينعكس تأثير الإحتمالية في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. لذلك، يُنظر دائما إلى معيار الإعتراف بالإحتمالية أنه يتحقق بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال.

استنتاج١٨ لاحظ المجلس أن هذا الأمر يسلط الضوء على إنعدام الإنسجام العام بين معايير الإعتراف للأصول والإلتزامات الواردة في *الإطار* (التي تنص على أن البند الذي يلبي تعريف العنصر ينبغي الإعتراف به فقط إذا كان من المحتمل تدفق أية منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند من أو إلى المنشأة، وكان من الممكن قياس البند بموثوقية) وعمليات قياس القيمة العادلة الذي يقتضيه إندماج الأعمال مثلا. غير أن المجلس استنتج أن دور الإحتمالية كمعيار للإعتراف في *الإطار* ينبغي أن يُؤخذ بعين الإعتبار بعمومية أكثر كجزء من مشروع المفاهيم القادم.

معيار موثوقية الإعتراف بالقياس

استنتاج١٩ وعند إعداد مسودة العرض، استنتج المجلس أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، ينبغي وجود معلومات كافية للقياس بموثوقية القيمة العادلة للأصل الذي يكون له أساس تعاقدي أو قانوني ذو صلة أو يمكن فصله عن المنشأة. وقد عارض المجاوبون بشكل عام الإقتراح على أساس أن:

(أ) قد لا يكون من الممكن دائما إجراء قياس موثوق للقيمة العادلة لأصل يكون له أساس تعاقدي أو قانوني ذو صلة أو يمكن فصله عن المنشأة.

(ب) لا يوجد افتراض مشابه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للأصول الملموسة القابلة للتحديد المشتراة في عملية إندماج أعمال. وبالفعل قرر المجلس عند وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" أن ينقل من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المبدأ العام الذي يفيد بأنه يجب على المنشأة المشترية الإعتراف بالأصول الملموسة القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة، لكن بشرط إمكانية قياسها بموثوقية.

استنتاج٢٠ بالإضافة إلى ذلك، أجرى المجلس زيارات ميدانية ومناقشات طاولة مستديرة خلال فترة استلام الملاحظات بشأن مسودة العرض*. وتم توجيه مجموعة من الأسئلة للمشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة هدفت إلى تحسين فهم المجلس حول ما إذا من الممكن أن توجد أصول غير نقدية ليس لها جوهر مادي قابلة للفصل أو تنشأ من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى، والتي قد لا يمكن أن يتوفر بشأنها معلومات كافية لقياس قيمتها العادلة بموثوقية.

استنتاج٢١ وقدم المشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة أمثلة عديدة على أصول غير ملموسة قاموا بشرائها في عمليات إندماج أعمال حديثة والتي من غير الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. على سبيل المثال، إشترى احد المشاركين حقوق إستملاك الماء كجزء من عملية إندماج أعمال. وتعتبر هذه الحقوق قيّمة جدا للعديد من أصحاب المصانع العاملين في نفس الإختصاص الذي يعمل فيه المشارك – ولا يستطيع أصحاب المصانع إستملاك الماء، وفي حالات عديدة، لا يمكنهم تشغيل مصانعهم بدونه. وتمنح السلطات المحلية هذه الحقوق بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على الإطلاق، لكن بأعداد محدودة، ولفترات ثابتة (عادة ١٠سنوات)، قابلة للتجديد أيضاً بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على الإطلاق. ولا تباع هذه الحقوق إلا كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل، لذلك لا يوجد سوق ثانوي في هذه الحقوق. وإذا أعاد صاحب المصنع هذه الحقوق إلى السلطات المحلية، فإنه يحرم من إعادة طلبها. ويناقش المشارك بأنه لا يمكن تقييم هذه الحقوق بشكل منفصل عن أعماله (وبالتالي عن الشهرة) لأن الأعمال ستتوقف بدون هذه الحقوق.

استنتاج٢٢ وبعد دراسة ملاحظات المجاوبين وتجارب المشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة، استخلص المجلس أنه، وفي بعض الحالات، يمكن أن لا تكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة بموثوقية، على الرغم من أن الأصل قابل للتحديد. ولاحظ المجلس، بستثناء ما هو مبين في الفقرة "استنتاج ٢٥"، أن الأصول غير الملموسة التي لم يتمكن المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة من قياس قيمتها العادلة بموثوقية نشأت من:

(أ) إما من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى وتكون غير قابلة للفصل (أي يمكن أن تنقل فقط كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل)؛ أو

(ب) أو من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى وتكون قابلة للفصل (يمكن فصلها أو قسمها عن المنشأة وبيعها أو نقلها أو ترخيصها أو تأجيرها أو تبادلها منفردة أو مع عقد أو أصل أو التزام ذو علاقة)، ولكن دون وجود سابقة أو دليل على معاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مشابهة، وبخلاف ذلك يكون تقدير القيمة العادلة معتمدا على متغيرات ليست قابلة للقياس.

استنتاج٢٣ ورغم ذلك، حافظ المجلس على وجهة نظره التي تفيد بأن فائدة البيانات المالية يتم تعزيزها إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال عن الشهرة، وبالأخص نظرا لقرار المجلس اعتبار الشهرة أصلاً ليس له عمر إنتاجي محدد ولا يتم إطفائه. كما ظل المجلس قلقاً أيضاً من أن الإخفاق في تلبية معيار موثوقية الإعتراف بالقياس يمكن إستخدامه بشكل غير مناسب من قبل

---

* تم إجراء الزيارات الميدانية من بداية شهر كانون الأول ٢٠٠٢ واستمرت حتى بداية نيسان ٢٠٠٣، وشملت أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في الإجتماعات التي عقدت مع ٤١ شركة في استراليا وفرنسا وألمانيا واليابان وجنوب أفريقيا وسويسرا والمملكة المتحدة. كما شارك أيضا أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجموعة من مناقشات الطاولة المستديرة مع المدققين والمعدين والمحاسبين وواضعي المعايير المحاسبية والمنظمين في كندا والولايات المتحدة بشأن قضايا التنفيذ التي تواجهها شركات أمريكا الشمالية خلال التطبيق الأول لبياني المعايير المحاسبية المالية الأمريكية رقم ١٤١ *إندماج الأعمال* ورقم ١٤٢ *الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى*، وأقسام الدليل الكندي المقابل التي تم إصدارها في حزيران ٢٠٠١.

المنشآت كأساس لعدم الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة. على سبيل المثال، اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة المشترية الإعتراف بالأصل غير الملموس للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإندماج بالشراء إذا كان من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية، وكان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية. ولاحظ المجلس عند إعداد مسودة العرض ٣ أنه على الرغم من أن الأصول غير الملموسة تشكل جزء متنامي من أصول عدة منشآت، فإنه غالبا ما تم تضمين تلك (الأصول) المشتراة في عمليات إندماج الأعمال في المبلغ المعترف به على أنه شهرة، على الرغم من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأنه يجب الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

استنتاج٢٤ وبناءا على ذلك، ورغم أن المجلس قرر عدم الإستمرار في الإقتراح الذي يفيد أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يجب دائما توفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشترى في إندماج الأعمال بموثوقية، قرر المجلس أيضا:

(أ) التوضيح في الفقرة ٣٥ أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في إندماج الأعمال يمكن أن تقاس عادة بموثوقية كافية لكي يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. وبالنسبة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، فإنه عندما تكون هناك مجموعة من النتائج الممكنة باحتمالات مختلفة، يدخل ذلك الشك في قياس القيمة العادلة للأصل، بدلا من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

(ب) تضمين في الفقرة ٣٥ افتراض قابل للدحض مفاده أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد ويتم شرائه في إندماج الأعمال قابل للقياس بموثوقية.

(ج) التوضيح في الفقرة ٣٨ أن الظروف الوحيدة التي من غير الممكن فيها قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس يتم شرائه في إندماج الأعمال هو عندما ينشأ الأصل غير الملموس من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى ويكون إما(١) غير قابل للفصل، (٢) أو قابل للفصل لكن ليس هناك سابقة أو دليل على معاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مماثلة، وبخلاف ذلك يعتمد تقدير القيمة العادلة على متغيرات يكون أثرها غير قابل للقياس.

(د) تضمين متطلب في الفقرة "٦٧(ح)" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ للمنشآت بالإفصاح عن وصف كل أصل يستوفي تعريف الأصل غير الملموس وكان قد تم شرائه في إندماج الأعمال خلال الفترة لكن لم يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، وتفسيرا للسبب وراء عدم إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية.

استنتاج٢٥ واقترح بعض المشاركين في الزيارات الميدانية أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس عندما يكون قابلا للفصل، إنما فقط مع عقد أو أصل أو التزام ذو صلة (أي غير قابل للفصل بشكل منفرد)، وليس هناك سابقة لمعاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مماثلة على أساس مستقل، ولأن البنود ذات الصلة تنتج معا نفس التدفقات النقدية، يمكن قياس القيمة العادلة لكل منها من خلال التوزيع العشوائي لتلك التدفقات النقدية بين البندين. وقد عارض المجلس أن توفر ظروفا كهذه أساسا لتضمين قيمة الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل للشهرة. وبالرغم من إرتباط بعض الأصول غير الملموسة بشكل وثيق بأصول أو التزامات أخرى قابلة للتحديد تباع عادة

"كمجموعة واحدة"، فإنه لا يزال من الممكن قياس القيمة العادلة لتلك المجموعة بموثوقية. لهذا قرر المجلس أن يشمل التوضيحات التالية في الفقرتين ٣٦ و ٣٧ من المعيار:

(أ) عندما يكون الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في إندماج الأعمال قابل للفصل لكن فقط مع أصل ملموس أو غير ملموس ذو علاقة، تعترف المنشأة المشترية بمجموعة الأصول كأصل منفرد واحد بشكل منفصل عن الشهرة إذا كانت القيم العادلة المختلفة للأصول في المجموعة غير قابلة للقياس بموثوقية.

(ب) وعلى نحو مماثل، تعترف المنشأة المشترية كأصل واحد بمجموعة من الأصول غير الملموسة المتممة التي تشكل ماركة إذا لم تكن القيم العادلة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية. وإذا كانت القيم العادلة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية، يمكن للمنشأة المشترية أن تعترف بها كأصل منفرد بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط أن يكون للأصول المختلفة أعمار إنتاجية مماثلة.

الإستملاك المنفصل (الفقرتان ٢٥ و ٢٦)

استنتاج٢٦ بعد أن قرر المجلس أن يشمل الفقرات ٣٣ – ٣٨ في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، قرر أيضا أنه بحاجة لدراسة دور الإحتمالية وموثوقية معايير الإعتراف بالقياس للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل.

استنتاج٢٧ وبالإنسجام مع استنتاجه بشأن دور الإحتمالية في الإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال، استنتج المجلس أنه ينظر دائما إلى معيار الإعتراف بالإحتمالية للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل على أنه يتم استيفاؤه. وهذا لأن السعر الذي تدفعه المنشأة لتشتري بشكل منفصل أصلا غير ملموس يعكس عادة التوقعات حول احتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل غير الملموس إلى المنشأة. وبمعنى آخر، ينعكس تأثير الإحتمالية في تكلفة الأصل غير الملموس.

استنتاج٢٨ استنتج المجلس أيضا أنه عندما يتم شراء الأصل غير الملموس بشكل منفصل مقابل نقد أو أصول نقدية أخرى، ينبغي وجود معلومات كافية لقياس تكلفة ذلك الأصل بشكل موثوق. ولكن قد لا يكون هذا هو الحال عندما يشتمل مقابل الشراء على أصول غير نقدية. لذلك، قرر المجلس أن ينقل إرشادات من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ توضح أن تكلفة الأصل غير الملموس المشترى بشكل منفصل يمكن قياسها عادة بشكل موثوق، وخصوصا عندما يكون مقابل الشراء عبارة عن نقد أو أصول نقدية أخرى.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (الفقرات ٥١-٦٧)

إستنتاج٢٩ يدور الجدل المتعلق بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا حول ما إذا ينبغي وجود:

(أ) متطلب للإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا في الميزانية العمومية عند تحقق معايير محددة؛

(ب) متطلب للإعتراف بنفقات جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخليا على أنها مصاريف؛

(ج) متطلب للإعتراف بنفقات جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخليا على أنها مصاريف، مع استثناءات محددة ومعينة؛ أو

(د) حرية الإختيار بين المعالجات المذكورة في (أ) و(ب) أعلاه.

معلومات عامة حول متطلبات الأصول غير الملموسة المولدة داخليا

إستنتاج٣٠ قبل إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في عام ١٩٩٨، تم التطرق إلى بعض الأصول غير الملموسة المولدة داخليا (تلك التي تنشأ من نفقات التطوير) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٩ "*تكاليف البحث والتطوير*". وكانت دائما عملية صياغة وتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٩ موضع جدل.

إستنتاج٣١ كانت المتطلبات المقترحة والمعتمدة للإعتراف بالأصل الناشئ من نفقات التطوير والأصول غير الملموسة المولدة داخليا الأخرى كما يلي:

(أ) في العام ١٩٧٨، أقرت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٩ "*محاسبة أنشطة البحث والتطوير*". واقتضت الإعتراف بنفقات البحث والتطوير على أنها مصاريف عندما يتم تكبدها، إلا إذا كان للمنشأة خيار الإعتراف بالأصل الناشئ من نفقات التطوير عند تلبية معايير معينة.

(ب) في عام ١٩٨٩، اقترحت مسودة العرض إي ٣٢ "*تكاليف مقارنة البيانات المالية*" الإبقاء على خيار معيار المحاسبة الدولي ٩ الخاص بالإعتراف بالأصل الناجم من نفقات التطوير إذا تم تلبية مقاييس معينة تحدد ما يلي:

(١) كمعاملة مفضلة، الإعتراف بكافة النفقات على البحث والتطوير كمصروف عندما يتحقق؛ و

(٢) كمعاملة بديلة مسموح بها، الإعتراف بأصل ناجم من نفقات التطور عندما يتم تلبية مقاييس معينة.

لم يدعم معظم المعلقون على إي ٣٢، المحافظة على خيار معين أو المعاملة المفضلة المقترحة.

(ج) في عام ١٩٩١، اقترحت مسودة العرض إي ٣٧ "*تكاليف البحث والتطوير*" طلب الإعتراف بالأصل الناجم من نفقات التطوير عندما يتم تلبية مقاييس معينة. وفي عام ١٩٩٣، اعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي ٩ "*تكاليف البحث والتطوير*" بناء على مسودة العرض إي ٣٧.

(د) في عام ١٩٩٥ وبما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٩ – اقترحت مسودة العرض إي ٥٠ – الأصول غير الملموسة طلب الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً عدا عن تلك الناجمة عن نفقات التطوير التي كان معيار المحاسبة الدولي سيغطيها – كأصول ندما يتم تلبية معايير معينة.

(هـ) في عام ١٩٩٧، اقترحت مسودة العرض إي ٦٠ "*الأصول غير الملموسة*" ما يلي:

(١) الإبقاء على اقتراحات مسودة العرض إي ٥٠ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً؛ ولكن

(٢) توسعة نطاق المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة ليتناول كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً – بما في ذلك تلك الناجمة عن نفقات التطوير.

(و) في عام ١٩٩٨، اعتمد المجلس ما يلي:

(١) معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" بناء على مسودة المعيار إي ٦٠، مع بعض التغييرات الطفيفة؛ و

(٢) سحب معيار المحاسبة الدولي ٩.

إستنتاج٣٢ منذ عام ١٩٨٩، كانت رأي الأغلبية في مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية والمعلقين هو أنه يجب أن تكون هناك معاملة واحدة تتطلب أصلا غير ملموس مواد داخليا – سواء كانت تصدر من نفقات التطوير أو نفقات أخرى – ليتم الإعتراف بها كأصل عندما تتم تلبية مقاييس اعتراف معينة، وبتعارض اراء عدة أقليات هذه المعالجة ولكن لا يوجد إجماع واضح على أية معاملة أخرى مفردة.

دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة

إستنتاج٣٣ أسباب عدم الإبقاء على معيار المحاسبة الدولي ٩ كمعيار منفصل:

(أ) يعتقد المجلس أن الأصل غير القابل للتحديد الذي ينجم عن أنشطة البحث والتطوير هو أصل غير ملموس لأن المعرفة هي الناتج الرئيسي لهذه الأنشطة. وبناء على ذلك، يدعم المجلس معالجة نفقات البحث والتطوير بالشكل المماثل لنفقات الأنشطة التي يقصد بها خلق أية أصول أخرى غير ملموسة مولدة داخلياً.

(ب) بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٠، التي اقترحت استثناء نفقات البحث والتطوير من نطاقها:

(١) قالوا أنه كان من الصعب أحيانا تحديد ما إذا يجب أن ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٩ أو المعيار المقترح الخاص بالأصول غير الملموسة، و

(٢) لاحظوا الفروقات في المعالجات المحاسبية بين معيار المحاسبة الدولي ٩ واقتراحات مسودة العرض إي ٥٠، بينما لم يكن هذا قصد المجلس.

إستنتاج٣٤ دعمت أغلبية كبيرة من المعلقين على مسودة العرض إي ٦٠ إدخال نواحي معينة لمعيار المحاسبة الدولي ٩ في المعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة وسحب معيار المحاسبة الدولي ٩. ودعمت أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٦٠ الإبقاء على معيارين منفصلين. وهذه الأقلية دعمت الرأي بأنه يجب التعامل مع الأصول غير الملموسة المولدة داخليا على أساس كل حالة لوحدها مع متطلبات منفصلة لمختلف أنواع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. وقد قال هؤلاء المعلقون أن مسودة العرض إي ٦٠ اقترحت مقاييس اعتراف كانت عامة جداً لأن تكون فعالة عملياً لكافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

إستنتاج٣٥ رفض المجلس اقتراحاً لتطوير معايير منفصلة (أو متطلبات مفصلة ضمن معيار واحد) لأنواع محددة من الأصول غير الملموسة المولدة داخليا، لأنه كما هو موضح أعلاه يعتقد المجلس أن نفس مقاييس الإعتراف يجب أن تنطبق على كافة أنواع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

نتائج دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع معيار المحاسبة الدولي ٣٨

إستنتاج٣٦ تختلف متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٩ "*تكاليف البحث والتطوير*" في النواحي الرئيسية التالية:

(أ) حدد معيار المحاسبة الدولي ٩ مبلغ النفقات التي يمكن الإعتراف بها مبدئيا لأصل والناجمة عن نفقات التطوير (أي المبلغ الذي شكل تكلفة هذا الأصل، بمقدار المبلغ الذي كان يحتمل استرداده من الأصل. وبدلا ن ذلك تطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ما يلي:

(١) يجب تجميع كافة النفقات المتحققة عندما يتم تلبية مقاييس الإعتراف حتى يتوفر الأصل للاستخدام وذلك لتكوين تكلفة الأصل؛ و

(٢) يجب أن يقوم المشروع، على الأقل سنوياً، بإجراء اختبار لانخفاض قيمة أصل غير ملموس ليس متوفراً بعد للاستخدام. وإذا زادت التكلفة المعترف بها للأصل عن مبلغه

القابل للإسترداد، فإن المشروع يعترف بخسارة الإنخفاض تبعا لذلك. ويجب عكس خسارة الإنخفاض هذه إذا تم تحقيق شروط عكس خسائر الإنخفاض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*".

(ب) يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بديلاً مسموحا به لقياس أصل غير ملموس بمبلغ معاد تقييمه مخصوماً منه الإطفاء اللاحق وخسائر الإنخفاض اللاحقة. ولم يسمح معيار المحاسبة الدولي ٩ بهذه المعاملة. على أنه، من غير المحتمل الى حد كبير وجود سوق نشط (الشرط المطلوب لإعادة تقييم الأصول غير الملموسة) لأصل ناجم عن نفقات التطوير.

(ج) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأخذ في الإعتبار القيم المتبقية عند تحديد المبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير ملموس. وقد منع معيار المحاسبة الدولي ٩ أخذ القيم المتبقية في الإعتبار. على أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يحدد مقاييس تجعل من غير المحتمل الى حد بعيد أن يكون للأصل الناجم من نفقات التطوير قيمة متبقية تزيد عن الصفر.

استنتاج٣٧ يعتقد المجلس انه، من الناحية العملية، من غير المحتمل انه سينجم عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فروقات من تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٩.

الإعتراف بالنفقات من جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أنها مصروف

استنتاج٣٨ يقول أولئك الذين يحبذون الإعتراف بنفقات كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخليا (بما في ذلك تطوير النفقات) كمصروف ما يلي:

(أ) الأصول غير الملموسة المولدة داخليا لا تلبي متطلبات "*الإطار*" الخاصة بالإعتراف كأصل بسبب ما يلي:

(١) المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول غير الملموسة المولدة داخليا لا يمكن تمييزها عن المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الشهرة المولدة داخلياً؛ و/ أو

(٢) من غير الممكن التمييز بشكل موثوق به بين النفقات المرتبطة بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا والنفقات المرتبطة بتحسين الشهرة المولدة داخليا.

(ب) لن تتحقق إمكانية مقارنة البيانات المالية. وهذا يعود إلى أن الحكم الخاص بتحديد ما إذا كان من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية من الأصول غير الملموسة المولدة داخليا هو حكم شخصي جدا لأن ينجم عنه محاسبة مماثلة في ظروف مماثلة.

(ج) ليس من الممكن اجراء تقييم موثوق به للمبلغ الذي يمكن استعادته من اصل غير ملموس مولد داخليا، ما لم يمكن تحديد قيمته العادلة بالرجوع الى سوق نشط. وبناء على ذلك، فإن الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا لا يوجد له سوق نشط بمبلغ عدا عن الصفر قد يضلل المستثمرين.

(د) ينجم عن متطلب الإعتراف بأصول غير ملموسة مولدة داخليا بالتكلفة إذا تم تلبية مقاييس معينة معلومات قليلة، إن وجدت، أو معلومات تنبؤية بسبب ما يلي:

(١) إن إظهار الجدوى التقنية أو النجاح التجاري من اجل تلبية مقاييس الإعتراف لا يتحقق بشكل عام حتى يتم الإعتراف بنفقات كبيرة كمصروف. وبناء على ذلك، فإن التكلفة

المعترف بها لأصل غير ملموس مولد داخلياً لن تعكس إجمالي الإنفاق على ذلك الأصل.

(٢) قد لا يكون لتكلفة اصل غير ملموس مولد داخلياً أية علاقة من قيمة ذلك الأصل.

(هـ) في بعض البلدان، يتشكك المستخدمون بالمشروع الذي يعترف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

(و) التكاليف المضافة للإحتفاظ بالسجلات اللازمة لتبرير ودعم الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً لا تبرر المنافع.

الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

إستنتاج٣٩ يقول أولئك الذين يدعمون الإعتراف الإجباري للأصول غير الملموسة المولدة داخليا (بما في ذلك تلك الناجمة من نفقات التطوير) عندما يتم تلبية معايير معينة ما يلي:

(أ) إن الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا إذا لبى تعريف الأصل ومقاييس الإعتراف يتفق مع *الإطار*. ويمكن للمشروع في بعض الحالات:

(١) تحديد احتمال استلام منافع اقتصادية مستقبلية من اصل غير ملموس مولد داخلياً؛ و

(٢) تميز نفقات هذا الأصل عن نفقات الشهرة المولدة داخليا.

(ب) لقد كان هناك استثمار على نطاق واسع في الأصول غير الملموسة خلال العقدين الماضيين. وكانت هناك شكاوى بأن:

(١) عدم الإعتراف بالإستثمارات في الأصول غير الملموسة في البيانات المالية يشوه قياس أداء المنشأة ولا يتيح إجراء تقييم دقيق للعائدات على الإستثمار في الأصول غير الملموسة؛ و

(٢) إذا لم تتابع المشاريع العائدات على الإستثمارات في الأصول غير الملموسة بشكل افضل، هناك مخاطرة الإفراط أو الإنخفاض في الإستثمار في الأصول الهامة. والنظام المحاسبي الذي يشجع هذا السلوك سيكون بشكل متزايد علامة غير مناسبة بشكل متزايد لكل من، أغراض الرقابة الداخلية وللأغراض الخارجية.

(ج) توصلت دراسات أبحاث معينة، بشكل خاص في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى وجود صلة بين القيمة– التكلفة لنفقات البحث والتطوير. ووجدت الدراسات أن راسملة نفقات البحث والتطوير تعطي معلومات متعلقة بالقيمة للمستثمرين.

(د) إن حقيقة وجود بعض الشكوك حول قيمة اصل لا تبرر متطلب عدم وجود الإعتراف بتكلفة للأصل.

(هـ) يجب أن لا يهم لأغراض الإعتراف ما إذا كان قد تم شراء الأصل من الخارج أو تم تطويره داخلياً. وبشكل خاص، يجب أن لا تكون هناك فرصة موازنة محاسبية اعتمادا على ما إذا كان المشروع يقرر تطوير الأصل غير الملموس خارجيا أو تطويره داخلياً.

رأي لجنة معايير المحاسبة الدولي في المصادقة على المعيار ٣٨

إستنتاج٤٠ إن رأي المجلس – الذي انعكس باستمرار في الإقتراحات السابقة للأصول غير لملموسة – هو أنه يجب أن لا يكون هناك فرق بين المتطلبات لما يلي:

(١) الأصول غير الملموسة المطلوبة خارجيا؛ و

(٢) الأصول غير الملموسة المولدة داخليا، سواء كانت تنشأ من أنشطة التطوير أو الأنواع الأخرى للأنشطة.

بناء على ذلك، يجب الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا عندما يتم تلبية تعريف ومقاييس الإعتراف للأصل غير الملموس. وقد دعم هذا الرأي كذلك غالبية المعلقين على مسودة العرض إي ٦٠.

إستنتاج٤١ رفض المجلس اقتراحا لبديل مسموح به للإعتراف بالنفقات الخاصة بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا (بما في ذلك نفقات التطوير) كمصروف في الحال، حتى ولو نجم عن النفقات اصل يلبي مقاييس الإعتراف. ويعتقد المجلس أن الإختيار الحر سيضعف إمكانية مقارنة البيانات المالية وجهود المجلس في السنوات الأخيرة لتخفيض عدد المعالجات البديلة في معايير المحاسبة الدولية.

الفروق في مقاييس الإعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة المشتراة

إستنتاج٤٢ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ مقاييس اعتراف محددة للأصول غير الملموسة المولدة داخليا التي تتوسع بالنسبة لمقاييس الإعتراف العامة للأصول غير الملموسة. ويفترض تلبية هذه المقاييس ضمنيا عندما تمتلك المنشاة أصلا غير ملموس. وبناء على ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تظهر المنشأة انه تم تلبية هذه المقاييس فقط للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

الإعتراف المبدئي بالتكلفة

إستنتاج٤٣ يقول البعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٠ ومسودة العرض إي ٦٠ أن مقاييس الإعتراف المقترحة في مسودة العرض إي ٥٠ ومسودة العرض إي ٦٠ كانت مقيدة جدا وتحول دون الإعتراف بالعديد من الأصول غير الملموسة، وبشكل خاص الأصول غير الملموسة المولدة داخليا. وبالتحديد اختلفوا مع الإقتراحات (مستبقي في معيار المحاسبة الدولي ٣٨) أن:

(أ) يجب عدم الإعتراف بأصل غير ملموس بمبلغ عدا عن تكلفته، وحتى ولو كان من الممكن تحديد قيمته العادلة بشكل موثوق به؛ و

(ب) يجب عدم إعادة بيان نفقات اصل غير ملموس لم يتم الإعتراف به كمصروف في الفترات السابقة؛

يحتج المعلقون بأن هذه المبادئ تناقض *الإطار*"، وإستشهدوا بالفقرة ٨٣ من *الإطار*، الذي يحدد انه يجب الإعتراف بالبند الذي يلبي تعريف الأصل إذا، كان من الممكن بين أشياء أخرى قياس *تكلفته أو قيمته*" بشكل موثوق به. وقد دعم هؤلاء المعلقين الإعتراف بالأصل غير الملموس – الأصل غير الملموس المولد داخليا –بقيمته العادلة، إذا أمكن، بين أشياء أخرى قياس قيمته العادلة بشكل موثوق به.

إستنتاج٤٤ رفض المجلس اقتراحاً بالسماح بالإعتراف الأولي بأصل غير ملموس بالقيمة العادلة (إلا إذا تم الحصول على الأصل في عملية اندماج أعمال هي عبارة عن شراء، أو مقابل أصل غير مماثل* أو عن طريق هبة حكومية وذلك بسبب ما يلي:

(أ) إن هذا متفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦، *الممتلكات والمصانع والمعدات*. حيث يمنع معيار المحاسبة الدولي الإعتراف الأول لبند من الممتلكات، والمصانع والمعدات (فيما عدا تلك الحالات المعدودة المحددة كما في معيار المحاسبة الدولي ٣٨).

(ب) إن من الصعب تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس بصورة موثوقة في غياب سوق نشط. وحيث أن الأسواق النشطة بالمواصفات المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المستبعد جداً وجودها لأصول غير ملموسة منتجة داخلياً، فلم يقتنع المجلس بأن من الضروري أن يضع استثناءً للمبادئ المطبقة في الإعتراف والقياس الأولي للأصول غير المالية؛

(ج) إن الأغلبية العظمى من المعلقين على المسودة ٥٠ أي أيدت الإعتراف الأولي للأصول غير الملموسة بالتكلفة ومنع إعادة إثبات النفقات المتكبدة على بند غير ملموس تم الإعتراف به مبدئيا كمصروف.

تطبيق معايير الإعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

إستنتاج٤٥ معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة يمنع بشكل محدد الإعتراف بالأصول غير ملموسة بالماركات، والعناوين البارزه، وأسماء الصحف، وقوائم العملاء، وبنود شبيهة في الجوهر التي يتم انتاجها داخلياً. ويعتقد المجلس بأن البنود غير الملموسة المنتجة داخلياً من هذا لنوع من النادر وربما لن تستوفي شروط الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وحتى يتم تجنب أي سوء فهم فلقد قرر المجلس أن يقع هذا الإستنتاج في شكل منع صريح.

إستنتاج٤٦ يوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ايضاً بأن النفقات على البحث، والتدريب، والدعاية وبدء التشغيل لن ينجم عنها اصل غير ملموس يمكن الإعتراف به في البيانات المالية. وبينما يرى البعض هذه المتطلبات على أنها مفيدة جداً أو حكيمة، فإنها مبنية على تفسير المجلس لتطبيق شروط الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وهي تعكس أيضاً حقيقة أنه في بعض الأحيان يكون من الصعب تحديد فيما إذا كان هناك موجود غير ملموس يمكن تمييزه عن الشهرة المنتجة داخلياً.

المحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة

إستنتاج٤٧ قرر المجلس مبدئيا أنه ينبغي أن يشمل نطاق المرحلة الأولى من مشروع اندماج الأعمال الخاص به دراسة للمحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال. ولتلك الغاية، ركز المجلس اهتمامه بشكل أولي على المواضيع الثلاثة التالية:

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ *الممتلكات والمصانع والمعدات* (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) من المنشأة قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المشترى مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة إلا إذا افتقرت معاملة التبادل إلى الجوهر التجاري. وقامت المنشأة مسبقا بقياس هذا الأصل المشترى بالقيمة العادلة ما لم تكن الأصول المتبادلة متشابهة. واستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه ينبغي تطبيق نفس معايير القياس على الأصول غير الملموسة المشتراة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية.

(أ) ما إذا كان ينبغي الإستمرار في محاسبة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والمشترى في اندماج الأعمال بعد الإعتراف الأولي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

(ب) ما إذا كان، وتحت أي ظروف، يمكن اعتبار الأصل غير الملموس المشترى في اندماج الأعمال على أنه ذو عمر انتاجي غير محدد.

(ج) كيف ينبغي محاسبة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد (على افتراض وجود مثل هذه الأصل) والمشترى في اندماج الأعمال بعد الإعتراف الأولي.

إستنتاج٤٨ إلا أن المجلس قرر، أثناء مناقشاته للمواضيع الواردة في النقطتين (ب) و(ج) في الفقرة "استنتاج ٤٧"، أنه يتم تطبيق أي استنتاجات يتوصل إليها حول تلك المواضيع بشكل متساوي على الأصول غير الملموسة المعترف بها التي يتم الحصول عليها بطريقة أخرى غير اندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن تعديل المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فقط للأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات اندماج الأعمال يؤدي إلى تناقضات في محاسبة الأصول غير الملموسة بالإعتماد على طريقة الحصول عليها. وبالتالي، يتم محاسبة البنود المتشابهة بطرق مختلفة. واستنتج المجلس أن إيجاد هذه التناقضات يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول غير الملموسة الخاصة بالمنشأة، بسبب تدني مستوى قابلية المقارنة والموثوقية (والتي تعتمد على فكرة العرض الصادق، أي تتم محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة). لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي تطبيق أي تعديلات على المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لمعالجة المواضيع في النقطتين (ب) و(ج) في الفقرة "استنتاج ٤٧" على جميع الأصول غير الملموسة، سواء كانت مولدة داخليا أم مشتراة بشكل منفصل أو كجزء من عملية اندماج الأعمال.

إستنتاج٤٩ وقبل البدء بمناقشاته حول المواضيع المحددة في الفقرة "استنتاج ٤٧"، أشار المجلس إلى القلق الذي عبر عنه البعض، أنه وبسبب عدم الموضوعية المرتبطة بتمييز الشهرة عن الأصول غير الملموسة الأخرى كما في تاريخ الإندماج بالشراء، فإن الفروق بين المعاملة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى تزيد من احتمالية الخطأ في تصنيف الأصول غير الملموسة في تاريخ الإندماج بالشراء. غير أن المجلس استنتج أن إتباع معايير قابلية الفصل والحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى يوفر أساسا حاسما بشكل معقول لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل. لذلك، قرر المجلس أن تحليله لمحاسبة الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف الأولي كان ينبغي أن ينظر فقط إلى طبيعة تلك الأصول وليس إلى المعاملة اللاحقة للشهرة.

محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة المستملكة في عمليات اندماج الأعمال

إستنتاج٥٠ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ اقتضت قياس الأصل غير الملموس بعد الإعتراف الأولي:

(أ) بالتكلفة مطروحا منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة؛ أو

(ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة العادلة للأصل، المحدد بالرجوع إلى السوق النشط، في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة

لاحقة. وبموجب هذا المنهج، ينبغي أن تتم عمليات إعادة التقييم بشكل منتظم بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للأصل في تاريخ الميزانية العمومية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

وأيا كانت الطريقة المستخدمة من المذكور أعلاه، تقتضي النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إطفاء المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال أفضل تقدير لعمره الإنتاجي.

إستنتاج٥١ لاحظ المجلس أن ما يدعم متطلب إطفاء جميع الأصول غير الملموسة فكرة أنها جميعها قابلة للتحديد وذات أعمار إنتاجية محددة. وبعيدا عن مسألة ما إذا كان، وفي ظل أي ظروف، يمكن اعتبار الأصل غير الملموس على أن ذو عمر إنتاجي غير محدد، كان لدى المجلس قضية مهمة لدراستها ألا وهي ما إذا كان التخلي عن المتطلبات أعلاه سيكون مبررا بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال التي لها أعمار إنتاجية محددة.

إستنتاج٥٢ لاحظ المجلس أن أي تخلي عن المتطلبات أعلاه بالنسبة للأصول غير الملموسة التي لها أعمار محددة والمشتراة في اندماج الأعمال يؤدي إلى تناقضات في طرق محاسبة الأصول غير الملموسة المعترف بها المبنية بالكامل على أساس الطريقة التي يتم من خلالها الحصول عليها. وبعبارة أخرى، يتم محاسبة البنود المتشابهة بطرق مختلفة. واستنتج المجلس أن إيجاد هذه التناقضات يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول غير الملموسة الخاصة بالمنشأة، بسبب تدني مستوى قابلية المقارنة والموثوقية.

إستنتاج٥٣ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي الإستمرار بمحاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة والمشتراة في اندماج الأعمال وفقا للمتطلبات السابقة بعد الإعتراف الأولي.

فحص خفض القيمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمال الإنتاجية غير المحددة (الفقرة ١١١)

إستنتاج٥٤ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والذي يتم إطفاؤه خلال فترة تزيد على ٢٠ عاما، سواء تم شراؤه في اندماج الأعمال أم لا، على الأقل في نهاية كل سنة مالية.

إستنتاج٥٥ لاحظ المجلس أن المبلغ القابل للإسترداد للأصل الملموس المُعمر ينبغي قياسه، فقط عندما يكون هناك مؤشر، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*"، على إمكانية انخفاض قيمة الأصل. ولا يرى المجلس أي سبب منطقي يقتضي تحديد المبالغ القابلة للإسترداد لبعض الأصول القابلة للتحديد التي يتم إطفاؤها خلال فترات طويلة جدا بشكل أكثر انتظاما من الأصول الأخرى القابلة للتحديد التي يتم إطفاؤها أو استهلاكها خلال فترات مشابهة. لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والذي يتم إطفاؤه خلال فترة تزيد على ٢٠ عاما فقط عندما يكون هناك مؤشر، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على إمكانية انخفاض قيمة الأصل. ونتيجة لذلك، قرر المجلس إلغاء المتطلب في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الذي يقتضي بأن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس على الأقل في نهاية كل سنة مالية.

إستنتاج٥٦ قرر المجلس أيضا أن جميع المتطلبات المتعلقة باختبار انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ينبغي أن تكون مشمولة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بدلا من معيار المحاسبة الدولي ٣٨. لذلك، قرر المجلس

نقل المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وهو أنه ينبغي على المنشأة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس غير المتوفر بعد للإستخدام في نهاية كل فترة إبلاغ سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمته أم لا.

القيمة المتبقية للأصل غير ملموس لعمر إنتاجي محدد (الفقرة ١٠٠)

إستنتاج٥٧ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨، درس المجلس إمكانية الإحتفاظ بالمتطلب الذي يقتضي بافتراض أن تكون القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي صفر في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة، ما لم:

(أ) يكن هناك التزام من طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو

(ب) كان هناك سوق نشط للأصل:

(١) كان يمكن تحديد القيمة المتبقية للأصل بالرجوع إلى السوق النشط؛ و

(٢) وكان من المحتمل وجود مثل هذا السوق في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

إستنتاج٥٨ لاحظ المجلس أن تعريف القيمة المتبقية في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما تم تعديله من خلال معيار المحاسبة الدولي ١٦ المنقح عام ٢٠٠٣) اقتضى تقديرها كما لو كان الأصل في العمر والوضع المتوقعين في نهاية العمر الإنتاجي للأصل. لذلك، إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس اقصر من عمره الإقتصادي لأن المنشأة كانت تتوقع أن تبيع الأصل قبل نهاية ذلك العمر الإقتصادي، فإن القيمة المتبقية للأصل لا تكون صفرا، بغض النظر عما إذا يتم تلبية الشروط المذكورة في الفقرة "استنتاج ٥٧(أ) أو (ب)".

إستنتاج٥٩ رغم ذلك، لاحظ المجلس أن متطلب افتراض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي صفر ما لم يتم تلبية معايير محددة قد تم شمله في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كوسيلة لمنع المنشآت من التحايل على المتطلب الوارد في المعيار بإطفاء جميع الأصول غير الملموسة. إن استثناء هذا المتطلب من المعيار المنقح بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات العمر المحدد يقدم على نحو مماثل وسيلة للتحايل على متطلب إطفاء هذه الأصول غير الملموسة – فمن خلال الإدعاء بأن القيمة المتبقية لهذا الأصل كانت مساوية أو اكبر من مبلغه المسجل، يمكن للمنشأة تجنب إطفاء الأصل، رغم أن عمره الإنتاجي محدد. واستنتج المجلس أنه لا ينبغي له، كجزء من مشروع اندماج الأعمال، تعديل معايير السماح للقيمة المتبقية للأصل غير الملموس ذو العمر المحدد بأن تكون غير الصفر. غير أن المجلس قرر أنه ينبغي معالجة هذه المسألة كجزء من المشروع القادم حول الأصول غير الملموسة.

الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة (الفقرات ٨٨–٦٩)

إستنتاج٦٠ يقتضي المعيار، بالإنسجام مع الإقتراحات الواردة في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن تنظر المنشأة للأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل جميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة التي يتوقع أن يولد الأصل خلالها صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة.

إستنتاج٦١ لاحظ المجلس أثناء صياغة مسودة العرض والمعيار المنقح أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يرتبط بالتدفقات النقدية المتوقعة المرتبطة بذلك الأصل. ولاحظ المجلس أنه حتى تكون فترة الإطفاء

للأصل غير الملموس صادقة تمثيلها ينبغي أن تعكس عموما ذلك العمر الإنتاجي، وبالتالي، التدفقات النقدية المرتبطة بالأصل. واستنتج المجلس أنه من الممكن أن يكون لدى الإدارة النية والقدرة على المحافظة على الأصل غير الملموس بحيث لا يوجد حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد ذلك الأصل المحدد صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة. وبعبارة أخرى، يمكن التصور بأن تحليل جميع العوامل ذات الصلة (مثلا العوامل القانونية والتشريعية والتعاقدية والتنافسية والإقتصادية وغيرها) يمكن أن تؤدي إلى الإستنتاج بأنه لا يوجد حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد أصل غير ملموس محدد صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة.

استنتاج٦٢ على سبيل المثال لاحظ المجلس أن بعض الأصول غير الملموسة تقوم على أساس حقوق قانونية يتم نقلها باستمرار وليس لفترات محددة. وهكذا، يمكن أن يكون لتلك الأصول تدفقات نقدية مرتبطة بها يمكن توقع استمرارها لعدة سنوات أو حتى لفترة غير محددة. واستنتج المجلس أنه إذا كان من المتوقع أن تستمر التدفقات النقدية لفترة محددة، فإن العمر الإنتاجي للأصل يكون محدودا بتلك الفترة المحددة. لكن إذا كان من المتوقع أن تستمر التدفقات النقدية لفترة غير محددة، فإن العمر الإنتاجي يكون غير محدد.

استنتاج٦٣ حددت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الحد الأعلى الإفتراضي للعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة بمدة ٢٠ عاما. وأثناء صياغة مسودة العرض والمعيار المنقح، استنتج المجلس أن هذا الإفتراض لا ينسجم مع وجهة النظر التي مفادها بأن فترة الإطفاء للأصل غير الملموس ينبغي أن تعكس عمره الإنتاجي، لتكون صادقة تمثيلها، وبالتالي، التدفقات النقدية المرتبطة بالأصل. لذلك، قرر المجلس أن لا يشمل الحد الأعلى الإفتراضي للعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة في المعيار المنقح حتى لو كان لها أعمار إنتاجية محددة.

استنتاج٦٤ أيد المجاوبون على مسودة العرض بشكل عام اقتراح المجلس بأن يلغي الحد الأعلى الإفتراضي للعمر الإنتاجي من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ وأن يقتضي بدلا من ذلك اعتبار العمر الإنتاجي على أنه غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل غير الملموس صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة. إلا أن بعض المجاوبين اقترح أن عدم القدرة على تحديد العمر الإنتاجي للأصل بوضوح ينطبق بالتساوي على العديد من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. وعلى الرغم من ذلك، يتعين على المنشآت تحديد الأعمار الإنتاجية لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات تلك وتخصيص مبالغها القابلة للإستهلاك على أساس منتظم خلال تلك الأعمار الإنتاجية. وأشار هؤلاء المجاوبون أنه لا يوجد سبب منطقي وراء معاملة الأصول غير الملموسة بطريقة مختلفة.

استنتاج٦٥ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى ما يلي:

(أ) يعتبر العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه غير محدد وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ فقط عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة الزمنية التي يتوقع أن يولد خلالها الأصل غير الملموس صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة. إن الصعوبات في التحديد الدقيق للعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس لا توفر أساسا لاعتبار ذلك العمر الإنتاجي على أنه غير محدد.

(ب) بالرغم من أن الأعمار الإنتاجية لكل من الأصول الملموسة وغير الملموسة ترتبط بشكل مباشر بالفترة التي يتوقع خلالها أن تولد صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة، فـإن المنفعـة الماديـة

المتوقعة للمنشأة من الأصل الملموس تفرض حدا أعلى على العمر الإنتاجي للأصل. وبعبارة أخرى، لا يمكن أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل الملموس المنفعة المادية المتوقعة للمنشأة من الأصل.

واستنتج المجلس أنه لا يمكن اعتبار الأصول الملموسة (عدا الأراضي) على أن لها أعمار إنتاجية غير محددة لأن هناك دائما حدا منظورا للمنفعة المادية المتوقعة للمنشأة من الأصل الملموس.

العمر الإنتاجي المقيد بحقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى (الفقرات ٩٤- ٩٦)

إستنتاج٦٦ أشار المجلس إلى أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى مقيد بمدة تلك الحقوق. ولا يمكن أن يتجاوز العمر الإنتاجي لهذا للأصل مدة تلك الحقوق، وقد يكون أقصر. وتبعا لذلك، استنتج المجلس أنه أثناء تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، لا بد من الأخذ بعين الإعتبار الفترة التي تتوقع المنشأة فيها أن تستخدم الأصل غير الملموس، الخاضعة لانتهاء الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى.

إستنتاج٦٧ إلا أن المجلس لاحظ أيضا أنه يتم عادة نقل هذه الحقوق لفترات محددة يمكن تجديدها. لذلك قام بدراسة ما إذا كان ينبغي افتراض التجديد في تحديد العمر الإنتاجي لهذا الأصل غير الملموس. وأشار المجلس إلى أنه يتم بشكل أولي إصدار بعض أنواع التراخيص لفترات محددة ولكن التجديد يُمنح بشكل روتيني وبتكلفة قليلة، شريطة أن تكون التراخيص متماشية مع القوانين والأنظمة المعمول بها. يتم تداول هذه التراخيص بأسعار تعكس أكثر من الفترة المتبقية، وبالتالي تشير إلى أن التجديد بأقل سعر هو التوقع العام. ولكن التجديد ليس مضمونا للأنواع الأخرى من التراخيص، وحتى لو تم تجديدها، يمكن أن يتم تكبد تكاليف مرتفعة لضمان تجديدها.

إستنتاج٦٨ توصل المجلس إلى أنه بسبب اعتماد الأعمار الإنتاجية لبعض الأصول غير الملموسة، من ناحية اقتصادية، على التجديد والتكاليف المرتبطة بالتجديد، فإن الأعمار الإنتاجية المحددة لتلك الأصول ينبغي أن تعكس التجديد عندما يكون هناك دليل يدعم التجديد بدون تكلفة عالية.

إستنتاج٦٩ أيد المجاوبون على مسودة العرض عموما هذا الإستنتاج. وأشار أولئك الذين اعترضوا إلى ما يلي:

(أ) أنه عندما تعتمد فترة التجديد على قرار طرف ثالث وليس فقط على تحقيق المنشأة لشروط محددة، فإنها تؤدي إلى نشوء أصلا طارئا لأن قرار الطرف الثالث لا يؤثر فقط على تكلفة التجديد بل أيضا على احتمالية الحصول عليه. لذلك، ينبغي أن يعكس العمر الإنتاجي التجديد فقط عندما لا يكون التجديد خاضعا لموافقة طرف ثالث.

(ب) أن مثل هذا المتطلب لا ينسجم مع الأساس المستخدم لقياس الأصول غير الملموسة في تاريخ اندماج الأعمال، وتحديدا علاقات العملاء التعاقدية. على سبيل المثال، فإنه ليس من الواضح ما إذا كانت القيمة العادلة لعلاقة العميل التعاقدية تشمل المبلغ الذي يعكس احتمالية تجديد العقد.

ويكون لاحتمالية التجديد قيمة عادلة بصرف النظر عن التكاليف المطلوبة للتجديد. ويعني هذا أن العمر الإنتاجي لعلاقة العميل التعاقدية يمكن أن لا ينسجم مع الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة للعلاقة.

إستنتاج٧٠ فيما يتعلق بالبند (أ) أعلاه، لاحظ المجلس أنه إذا كان التجديد من قبل المنشأة خاضعا لموافقة طرف ثالث (مثل الحكومة)، فإن متطلب وجود دليل يدعم قدرة المنشأة على التجديد يلزم المنشأة بتقييم الأثر المحتمل لعملية موافقة الطرف الثالث على قدرة المنشأة على التجديد. ولا يرى المجلس أي أساس منطقي لتحديد المتطلب بأوضاع لا تخضع فيها الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى لموافقة الأطراف الثالثة.

إستنتاج٧١ وفيما يتعلق بالبند (ب) أعلاه، لاحظ المجلس ما يلي:

(أ) أن المتطلبات المتعلقة بفترات التجديد تتطرق إلى الظروف التي تكون فيها *المنشأة* قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى، بالرغم من أن هذا التجديد يمكن، على سبيل المثال، أن يكون مشروطا بتلبية المنشأة لشروط محددة، أو خاضعا لموافقة طرف ثالث. وتنص الفقرة ٩٤ من المعيار على أنه "... ينبغي أن يشتمل العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على فترة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل *المنشأة* [تم إضافة تأكيد] بدون تكلفة عالية". وتكون القدرة على تجديد عقد العميل موجودة لدى العميل وليس المنشأة.

(ب) يبدو أن ما يعتبره المجاوبين أصلا غير ملموس واحد هو، في جوهره، أصلان غير ملموسين - احدهما يكون عقد العميل والثاني يكون علاقة العميل ذات العلاقة. ويمكن أن تؤثر عمليات التجديد المتوقعة من قبل العميل على القيمة العادلة للأصل غير الملموس لعلاقة العميل، بدلا من القيمة العادلة لعقد العميل. لذلك، لا يتجاوز العمر الإنتاجي لعقد العميل، بموجب المعيار، مدة العقد، ولا تعكس القيمة العادلة لعقد العميل توقعات التجديد من قبل العميل. وبعبارة أخرى، لا يكون العمر الإنتاجي لعقد العميل غير منسجم مع الأساس المستخدم لتحديد قيمته العادلة.

إستنتاج٧٢ وعلى كل حال، واستجابة لاقتراحات المجاوبين، شمل المجلس الفقرة ٩٦ في المعيار لتوفير إرشادات إضافية حول الظروف التي ينبغي أن تُعتبر فيها المنشأة قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة عالية.

محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (الفقرات ١٠٧- ١١٠)

إستنتاج٧٣ انسجاما مع الإقتراحات الواردة في مسودة العرض، يمنع المعيار إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. لذلك، يتم قياس مثل هذه الأصول بعد الإعتراف الأولي بما يلي:

(أ) بالتكلفة مطروحا منها خسائر انخفاض القيمة المتراكمة؛ أو

(ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة العادلة المحددة بالرجوع إلى السوق النشط مطروحا منه أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة.

عدم الإطفاء

إستنتاج٧٤ أثناء صياغة مسودة العرض والمعيار المنقح، لاحظ المجلس أن العديد من الأصول تعود بمنافع على المنشأة خلال فترات متعددة. والإطفاء هو التخصيص المنتظم لتكلفة الأصل (أو مبلغه الذي تم إعادة تقييمه)، مطروحا منه أي قيمة متبقية، ليعكس استهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في ذلك الأصل خلال الوقت. وبالتالي، إذا لم يكن هناك حد منظور للفترة التي تتوقع فيها المنشأة استهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، فإن إطفاء ذلك الأصل خلال، مثلا، أقصى فترة محددة عشوائيا لا يكون صادقا تمثيليا. وقد أيد المجاوبون على مسودة العرض عموما هذا الإستنتاج.

إستنتاج٧٥ تبعا لذلك، قرر المجلس أنه لا ينبغي إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، بل ينبغي أن تخضع لاختبار انخفاض القيمة بشكل منتظم. ويتم تضمين مناقشات المجلس حول شكل اختبار انخفاض القيمة، بما في ذلك تكرار اختبار انخفاض القيمة، في أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وقرر المجلس أيضا اقتضاء عمليات منتظمة لإعادة فحص العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاؤه لتحديد ما إذا تستمر الظروف في دعم التقييم الذي مفاده بأن العمر الإنتاجي غير محدد.

عمليات إعادة التقييم

إستنتاج٧٦ بعد أن قرر أنه لا ينبغي إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، درس المجلس ما إذا كان ينبغي السماح للمنشأة بتسجيل هذه الأصول بالمبالغ التي تم إعادة تقييمها. ولم يجد المجلس مبررا منطقيا لمنع تسجيل بعض الأصول غير الملموسة بالمبالغ التي تم إعادة تقييمها فقط على أساس أنه لا يوجد حد منظور للفترة التي تتوقع المنشأة خلالها استهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في تلك الأصول.

إستنتاج٧٧ ونتيجة لذلك، قرر المجلس بأنه ينبغي على المعيار أن يسمح بتسجيل الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بالمبالغ التي تم إعادته تقييمها.

مشاريع البحث والتطوير المستملكة في عمليات اندماج الأعمال

إستنتاج٧٨ درس المجلس المسائل التالية فيما يتعلق بمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ التي يتم شراؤها في اندماج الأعمال:

(أ) ما إذا كان ينبغي أيضا تطبيق المعايير المقترحة للإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ؛

(ب) المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المعترف بها على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة؛ و

(ج) معاملة النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ والمعترف بها على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة.

وبغية ذكر المعلومات كاملة نورد فيما يلي أدناه مناقشات المجلس حول المسألة الواردة في النقطة (أ)، بالرغم من ورودها في أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

إستنتاج٧٩ لم يقم المجلس كجزء من مشروعه حول اندماج الأعمال بإعادة دراسة المتطلبات في النسخة السابقة من

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للبنود غير الملموسة المولدة داخليا ونفقات مرحلة البحث والتطوير لمشروع داخلي. وقرر المجلس أن إعادة دراسة تلك المتطلبات هو خارج نطاق هذا المشروع.

الإعتراف المبدئي بشكل منفصل عن الشهرة

إستنتاج٨٠ لاحظ المجلس أن المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "*اندماج الأعمال*" والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة تنطبق على جميع الأصول غير الملموسة، بما في ذلك مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ. لذلك، ووفقا لتلك المعايير، تم الإعتراف بأي بند غير ملموس مشترى في اندماج الأعمال على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة عندما كان قابلا للتحديد ويمكن قياسه بشكل موثوق، وكان من المحتمل تدفق أي منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية. ولو لم تتحقق تلك المعايير، لكانت النفقات على تكلفة أو قيمة ذلك البند، الذي تم شمله في تكلفة الإندماج، جزءا من المبلغ المنسوب إلى الشهرة.

إستنتاج٨١ لم يرى المجلس أي مبرر منطقي لتغيير المنهج الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لاستخدام نفس المعايير لجميع الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال عند تقييم ما إذا كان ينبغي الإعتراف بتلك الأصول بشكل منفصل عن الشهرة. واستنتج المجلس أن تبني معايير مختلفة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول المشتراة في الإندماج لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية يتدنى. لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٨ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشترية الإعتراف بأي من مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ الخاصة بالمنشأة المشتراة والتي تحقق تعريف الأصل غير الملموس على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة. وسيكون هذا هو الحال عندما يستوفي مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ تعريف الأصل ويكون قابل للتحديد، أي قابل للفصل أو ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى.

إستنتاج٨٢ عبر بعض المجاوبين على مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ عن مخاوف من أن تطبيق نفس المعايير على جميع الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال من اجل تقييم ما إذا كان ينبغي الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى معاملة بعض مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال بشكل مختلف عن مشاريع مماثلة بدأت داخليا. وأقر المجلس هذه النقطة، ولكنه استنتج أن هذا لا يوفر أساسا لشمل تلك الأصول غير الملموسة المشتراة ضمن الشهرة. وبدلا من ذلك، يؤكد على ضرورة إعادة دراسة الإستنتاج الوارد في المعيار الذي يفيد بأنه لا يمكن أن يوجد الأصل غير الملموس فيما يتعلق بمشروع البحث قيد التنفيذ ويمكن أن يوجد فيما يتعلق بمشروع التطوير قيد التنفيذ فقط عند تلبية جميع معايير التأجيل في المعيار. وقرر المجلس أن إعادة الدراسة هذه هي خارج نطاق مشروع عمليات اندماج الأعمال الخاص به.

المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير المستملكة في اندماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة

إستنتاج٨٣ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ اقتضت محاسبة جميع الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف الأولي:

(أ) بالتكلفة مطروحا منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة؛ أو

(ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة العادلة للأصل، المحددة بالرجوع إلى السوق النشط، في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة.

وتشمل مثل هذه الأصول: مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال التي تحقق معايير الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، ومشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل التي تحقق معايير الإعتراف بها كأصل غير ملموس، والأصول غير الملموسة المطورة داخليا المعترف بها الناشئة من التطوير أو مرحلة التطوير في مشروع داخلي.

استنتاج٨٤ لم يرى المجلس أي مبرر منطقي لتغيير المنهج الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الخاص بتطبيق نفس المتطلبات على المحاسبة اللاحقة لجميع الأصول غير الملموسة المعترف بها. لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي محاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال والتي تلبي معايير الإعتراف بها على أنها أصل بشكل منفصل عن الشهرة بعد الإعتراف الأولي وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة المعترف بها الأخرى.

النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير المستملكة في اندماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة (الفقرتان ٤٢ و٤٣)

استنتاج٨٥ يقتضي هذا المعيار فيما يخص النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال والمعترف بها على أنها أصل غير ملموس ما يلي:

(أ) أن يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحث؛

(ب) أن يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تلبي معايير الإعتراف كأصل غير ملموس في الفقرة ٥٧؛ و

(ج) أن يتم إضافتها إلى المبلغ المسجل لمشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشترى إذا كانت نفقات تطوير تلبي معايير الإعتراف في الفقرة ٥٧.

استنتاج٨٦ لاحظ المجلس أثناء صياغة هذا المتطلب أن المعاملة المطلوبة بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للنفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال والمعترف بها كأصل بشكل منفصل عن الشهرة لم تكن واضحة. واقترح البعض أنه ينبغي تطبيق المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المتعلقة بنفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي. في حين ناقش آخرون بأن تلك المتطلبات كان مرتبطة بشكل واضح بالإعتراف والقياس الأولي للأصول غير الملموسة المولدة داخليا. وبدلا من ذلك، ينبغي تطبيق المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ التي تتناول النفقات اللاحقة. وبموجب تلك المتطلبات، كان سيتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة على الأصل غير الملموس بعد شرائه أو إتمامه على أنه مصاريف عند تكبدها إلا إذا:

(أ) كان من المحتمل أن تُمكن النفقات الأصل من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تتجاوز معايير أدائه المُقيّمة أصلا؛ و

(ب) كان من الممكن قياس النفقات ونسبها إلى الأصل بشكل موثوق.

إذا تم تلبية هذه الشروط، يتم إضافة النفقات اللاحقة إلى المبلغ المسجل للأصل غير الملموس.

إستنتاج٨٧ لاحظ المجلس أن هذه الشكوك توجد أيضا في مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل والتي حققت المعايير في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بها كأصل غير ملموس.

إستنتاج٨٨ أشار المجلس إلى أن تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار المتعلقة بنفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي على النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال والمعترف بها كأصول بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى معاملة النفقات اللاحقة بشكل غير منسجم مع النفقات اللاحقة على الأصول غير الملموسة الأخرى المعترف بها. إلا أن تطبيق متطلبات النفقات اللاحقة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على النفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال والمعترف بها على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى محاسبة نفقات البحث والتطوير بشكل مختلف اعتمادا على ما إذا يتم شراء المشروع أو البدء فيه داخليا.

إستنتاج٨٩ استنتج المجلس أنه إلى حين تسنح له الفرصة لمراجعة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المتعلقة بنفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي، سيتم توفير معلومات أكثر إفادة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة إذا تم محاسبة جميع هذه النفقات بشكل منسجم. ويتضمن هذا النفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشترى بشكل منفصل والذي يحقق المعايير الواردة في المعيار للإعتراف بها كأصل غير ملموس.

الأحكام الإنتقالية (الفقرات ١٢٩- ١٣٢)

إستنتاج٩٠ إذا اختارت المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ابتداءا من أي تاريخ يسبق تواريخ النفاذ المحددة في المعيار المذكور أنفا، ينبغي عليها أيضا تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأثر مستقبلي من نفس ذلك التاريخ. وخلافا لذلك، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على محاسبة الأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات اندماج الأعمال والتي يكون تاريخ الإتفاقية لها في أو بعد ٣١ اذار ٢٠٠٤، وعلى محاسبة جميع الأصول غير الملموسة الأخرى بأثر مستقبلي من بداية أول فترة إبلاغ سنوية تبدأ في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤. ويقتضي أيضا معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة، عند التطبيق الأولي، أن تعيد تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة. وإذا قامت المنشأة، نتيجة إعادة التقييم ذلك، بتغيير تقييمها للعمر الإنتاجي للأصل، يتم محاسبة التغير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

إستنتاج٩١ تم التطرق إلى مناقشات المجلس حول القضايا الإنتقالية المتعلقة بالإعتراف الأولي بالأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات اندماج الأعمال واختبار انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة في أساس الإستنتاجات الخاص بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وأساس الإستنتاجات الخاص بمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على التوالي.

إستنتاج٩٢ أثناء وضع المتطلبات المحددة في الفقرة "استنتاج ٩٠"، درس المجلس المسائل الثلاث التالية:

(أ) هل ينبغي الإستمرار في تحديد الأعمار الإنتاجية وطريقة محاسبة الأصول غير الملموسة المعترف بها مسبقا في تاريخ نفاذ المعيار وفقا للمتطلبات في النسخة السابقة من معيار

المحاسبة الدولي ٣٨ (أي من خلال الإطفاء خلال أقصى فترة افتراضية مدتها ٢٠ سـنة)، أو وفقا للمتطلبات في المعيار المنقح؟

(ب) إذا تم تطبيق المعيار المنقح على الأصول غير الملموسة المعترف بها مسبقا في تاريخ نفـاذه، فهل ينبغي الإعتراف بأثر إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملمـوس نتيجـة التطبيـق الأولي للمعيار بأثر رجعي أو اثر مستقبلي؟

(ج) هل ينبغي أن يطلب من المنشآت تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار المتعلقة بالنفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشترى المعترف به كأصل غير ملموس بأثر رجعي على النفقات المتكبدة قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح؟

استنتاج٩٣ فيما يتعلق بالمسألة الأولى أعلاه، أشار المجلس إلى استنتاجه السابق بأن الطريقة المحاسبية الأكثر صدقا من حيث التمثيل فيما يخص الأصول غير الملموسة هو إطفاء تلك الأصول ذات الأعمار الإنتاجية المحددة خلال أعمارها الإنتاجية دون وجود حد لفترة الإطفاء، وليس إطفاء تلك الأصول ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وبالتالي استنتج المجلس أن مستوى موثوقية وقابلية المقارنة للبيانات المالية يتدنى إذا لم يتم تطبيق المعيار على الأصول غير الملموسة المعترف بها قبل تاريخ نفاذه.

استنتاج٩٤ وبالنسبة للمسألة الثانية، لاحظ المجلس أنه ينظر إلى إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل في مختلف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه تغيير في التقدير المحاسبي، وليس تغيير في السياسة المحاسبية. على سبيل المثال، ووفقا للمعيار، وكذلك وفقا للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، إذا كان التقدير الجديد للعمر الإنتاجي المتوقع للأصل غير الملموس مختلف بشكل كبير عن التقديرات السابقة، ينبغي محاسبة التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ محاسبة التغيير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال شمل أثر التغيير في حساب الربح أو الخسارة في:

(أ) فترة التغيير، إذا كان التغير في التقدير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير في التقدير يؤثر على كليهما.

استنتاج٩٥ وعلى نحو مماثل، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، إذا كان التقدير الجديد للعمر الإنتاجي المتوقع لبند الممتلكات والمصانع والمعدات يختلف بشكل كبير عن التقديرات السابقة، ينبغي محاسبة التغيير بأثر مستقبلي من خلال تعديل مصروف الإستهلاك للفترات الحالية والمستقبلية.

استنتاج٩٦ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي محاسبة إعادة تقييم العمر الإنتاجي الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، بما في ذلك إعادة التقييم من عمر إنتاجي محدد إلى عمر إنتاجي غير محدد، على أنه تغير في التقدير المحاسبي. ونتيجة لذلك، ينبغي الإعتراف بأثر هذا التغيير بأثر مستقبلي.

استنتاج٩٧ درس المجلس وجهة النظر التي تفيد بأن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ اقتضت معاملة الأصول غير الملموسة على أن لها عمرا إنتاجيا محددا، فإن التغير إلى تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد للأصل غير الملموس يمثل تغييرا في السياسة المحاسبية، وليس تغييرا في التقدير المحاسبي. واستنتج المجلس أنه حتى لو كان الحال كذلك ينبغي محاسبة إعادة تقييم العمر الإنتاجي بأثر مستقبلي. وهذا لأن التطبيق بأثر رجعي يقتضي من المنشأة أن تحدد، في نهاية كل فترة إبلاغ قبل تاريخ نفاذ المعيار، ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس غير محدد. ويقتضي مثل هذا التقييم من

المنشأة القيام بتقديرات كان من الممكن القيام بها في تاريخ سابق، وبالتالي تنشأ مشكلة فيما يتعلق بدور الفهم التحليلي، وتحديدا، ما إذا كان ينبغي شمل منفعة الفهم التحليلي أو استثناؤها من تلك التقديرات، وإذا تم استثناؤها، كيف يمكن فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الأخرى الموجودة في التاريخ الذي تطلب فيه التقديرات.

استنتاج٩٨ بالنسبة للمسألة الثالثة، وكما هو مشار إليه في الفقرة "استنتاج ٨٦"، لم يكن من الواضح ما إذا اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ محاسبة النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة والمعترف بها كأصول غير ملموسة:

(أ) وفقا لمتطلباتها فيما يخص نفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي؛ أو

(ب) وفقا لمتطلباتها فيما يخص النفقات اللاحقة على الأصل غير الملموس بعد شرائه أو إتمامه.

واستنتج المجلس أن النفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشترى والتي تم رسملتها بموجب البند (ب) أعلاه قبل تاريخ نفاذ المعيار كان يمكن عدم رسملتها لو كان قد تم تطبيق المعيار عند تكبد النفقات اللاحقة. وهذا لأن المعيار يقتضي رسملة هذه النفقات كأصل غير ملموس فقط عندما تكون عبارة عن نفقات تطوير ويتم تلبية جميع معايير التأجيل. ومن وجهة نظر المجلس، تمثل تلك المعايير درجة اعتراف أعلى من البند (ب) أعلاه.

استنتاج٩٩ وبالتالي يمكن أن يؤدي التطبيق بأثر رجعي للمعيار المنقح على النفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة التي يتم تكبدها قبل تاريخ نفاذ المعيار إلى عكس النفقات التي تم رسملتها مسبقا. ويمكن طلب مثل هذا العكس لو أن النفقات كانت نفقات بحث، أو كانت نفقات تطوير ولم يتم تلبية معيار واحد أو أكثر من معايير التأجيل في الوقت الذي تم فيه تكبد النفقات. واستنتج المجلس أن تحديد ما إذا تم تلبية معايير التأجيل، في الوقت الذي تم فيه تكبد النفقات اللاحقة، يثير نفس مسائل الفهم التحليلي التي تم مناقشتها في الفقرة "استنتاج ٩٧": حيث يقتضي إجراء تقييمات في تاريخ سابق، ويؤدي بالتالي إلى مشاكل فيما يتعلق بكيفية فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الموجودة في تاريخ التقييم. إضافة إلى ذلك، قد يكون من المستحيل في العديد من الحالات إجراء هذه التقييمات: إذ من الممكن أن لا تكون المعلومات المطلوبة موجودة أو لم يعد من الممكن الحصول عليها.

استنتاج١٠٠ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي عدم تطبيق متطلبات المعيار للنفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة والمعترف بها على أنها أصول غير ملموسة بأثر رجعي على النفقات المتكبدة قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح. وأشار المجلس إلى أن أي مبالغ مشمولة سابقا في المبلغ المسجل لمثل هذا الأصل يمكن، في أي حال، أن تخضع لمتطلبات اختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

التطبيق المبكر (الفقرة ١٣٢)

استنتاج١٠١ أشار المجلس إلى أن موضوع أي معيار يعكس رأيه بأن تطبيق المعيار سيؤدي إلى توفير معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تدفقاتها النقدية. وعلى ذلك الأساس، يسمح للمنشآت، ويتم بالفعل تشجيعها، على تطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه. إلا أن المجلس درس

أيضا التأكيد على أن السماح بتطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه من المحتمل أن يضعف من قابلية المقارنة بين المنشآت في الفترة (الفترات) التي تؤدي إلى تاريخ النفاذ ذلك، ويكون له اثر توفير خيار معين للمنشآت.

استنتاج١٠٢ استنتج المجلس أن المنفعة من توفير معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة وأدائها من خلال السماح بالتطبيق المبكر للمعيار تفوق سلبيات التدني المحتمل لمستوى قابلية المقارنة. لذلك، يتم تشجيع المنشآت على تطبيق متطلبات المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه، شريطة تطبيقها أيضا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

ملخص التغيرات الرئيسية عن مسودة العرض

استنتاج١٠٣ فيما يلي الإختلافات الرئيسية عن مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨:

(أ) يشمل المعيار إرشادات إضافية توضح العلاقة بين معيار قابلية الفصل لتحديد ما إذا كانت علاقة العميل غير التعاقدية قابلة للتحديد، ومفهوم السيطرة لتحديد ما إذا تلبي العلاقة تعريف الأصل. ويوضح المعيار، على وجه التحديد، أنه في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية علاقات العملاء، فإن معاملات التبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو لعلاقات العملاء غير التعاقدية المماثلة (باستثناء تلك التي هي جزء من عملية اندماج الأعمال) تقدم دليلا على أن المنشأة قادرة رغم ذلك على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من علاقات العملاء. ولأن معاملات التبادل هذه تقدم أيضا دليلا على أن علاقات العملاء قابلة للفصل، فإن علاقات العملاء تحقق تعريف الأصل غير الملموس انظر الفقرات "استنتاج ١١ – استنتاج ١٤").

(ب) اقترحت مسودة العرض أنه، باستثناء القوى العاملة، ينبغي الإعتراف دائما بالأصل غير الملموس المشترى في اندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة، وكان هناك افتراض بأن المعلومات الكافية تكون متوفرة دائما من اجل قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. وينص المعيار على أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشترى في اندماج الأعمال يمكن *عادة* قياسها بموثوقية كافية لتكون مؤهلة للإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة. وإذا كان للأصل غير الملموس المشترى في اندماج الأعمال عمر إنتاجي محدد، فإن هناك افتراضا قابلا للدحض بأنه يمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق (انظر الفقرات "استنتاج ١٦-استنتاج ٢٥").

(ج) اقترحت مسودة العرض، في حين يقتضي المعيار، بأنه لا ينبغي أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الناشئ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى مدة تلك الحقوق. ولكن إذا كان يتم نقل الحقوق لمدة محددة يمكن تجديدها، ينبغي أن يشتمل العمر الإنتاجي على فترة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة عالية. وتم شمل إرشادات إضافية في المعيار لتوضيح الظروف التي ينبغي فيها أن تُعتبر المنشأة أنها قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة عالية (انظر الفقرات "استنتاج ٦٦ – استنتاج ٧٢").

تاريخ تطور المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة

إستنتاج١٠٤ نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية مسودة بيان مبادئ للأصول غير الملموسة في يناير ١٩٩٤ ومسودة العرض أي ٥٠ "*الأصول غير الملموسة*" في يونيو ١٩٩٥، وقد كانت المبادئ في كلا الوثيقتين متسقة قدر الإمكان مع المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، كما تأثرت المبادئ الى حد كبير بالقرارات التي تم التوصل اليها في عام ١٩٩٣ أثناء إجراء التعديلات على معالجة تكاليف البحث والتطوير والشهرة.

إستنتاج١٠٥ استلم المجلس حوالي ١٠٠ كتاب تعليق على مسودة العرض أي ٥٠ من أثر من ٢٠ بلداً، وقد بينت كتب التعليقات على مسودة العرض أي ٥٠ أن الإقتراح لفترة الإطفاء للأصول غير الملموسة– حد اعلى مقداره ٢٠ سنة لكافة الأصول غير الملموسة تقريبا كما هو مطلوب للشهرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢–(معدل عام ١٩٩٣) قد ثار جدلاً كبيراً أو خلق اهتماما بشأن القبول العام للمعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة، وقد نظر المجلس في حلول بديلة وتوصل في مارس ١٩٩٦ الى أنه إذا أمكن تطوير اختبار لانخفاض القيمة موثوق به بشكل كافٍ فإنه يمكن للمجلس اقتراح حذف الحد الأعلى البالغ ٢٠ سنة لفترة الإطفاء لكل من الأصول غير الملموسة والشهرة.

إستنتاج١٠٦ في أغسطس ١٩٩٧ نشر المجلس اقتراحات لمعاملات معدلة للأصول غير الملموسة والشهرة في مسودة العرض أي ٦٠ "الأصول غير الملموسة"، ومسودة العرض إي ٦١ "*دمج منشآت الأعمال*"، وهذا تبع نشر مسودة العرض ٦١ "*دمج منشآت الأعمال*"، وهذا تبع نشر مسودة العرض أي ٥٥ "*انخفاض قيمة الأصول*" في مايو ١٩٩٧ التي قدمت اقتراحات مفصلة لإختبار القيمة.

إستنتاج١٠٧ اقترحت مسودة العرض إي ٦٠ تغيرات اساسيان في الإقتراحات الواردة في مسودة العرض أي ٥٢:

(أ) كما تم ايضاحه أعلاه، اقتراحات معدلة لإطفاء الأصول غير الملموسة؛ و

(ب) دمج المتطلبات المتعلقة بكافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً في معيار واحد، وهذا يعني إدخال نواحي معينة من معيار المحاسبة الدولي ٩، *تكاليف البحث والتطوير* في المعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة وسحب معيار المحاسبة الدولي ٩.

إستنتاج١٠٨ بين التغيرات المقترحة الأخرى اقترحت مسودة العرض أي ٦١ إجراء تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لجعل متطلبات إطفاء الشهرة تتسق مع المتطلبات المقترحة للأصول غير الملموسة.

إستنتاج١٠٩ استلم المجلس حوال ١٠٠ كتاب تعليق على مسودة العرض أي ٦٢ ومسودة العرض أي ٦١ من أكثر من ٢٠ بلداً، وقد دعم غالبية المعلقين معظم الإقتراحات في مسودة العرض أي ٦٠ ومسودة العرض أي ٦١ بالرغم من أن بعض الإقتراحات أثارت نقاشاً كبيراً، وقد دعم معظم المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥ الإقتراحات الخاصة بإختبارات انخفاض القيمة.

إستنتاج١١٠ بعد النظر في التعليقات التي تم استلامها حول مسودات العرض أي ٥٥، أي ٦٠، أي ٦١ اعتمد المجلس:

(أ) معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" (ابريل ١٩٩٨)؛

(ب) معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" (يوليو ١٩٩٨)؛

(ج) معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المعدل "*إندماج الأعمال*" (يوليو ١٩٩٨)؛ و

(د) سحب معيار المحاسبة الدولي ٩ "*تكاليف البحث والتطوير*" (يوليو ١٩٩٨).

الآراء المعارضة

اعتراض جيوفري واتينجتون

أ ر ا ء ١ يعترض البروفسور وايتنجتون على موضوع هذا المعيار لأنه لا يقتضي صراحة تطبيق معيار الإعتراف بالإحتمالية الوارد في الفقرة ٢١(أ) على الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال، بالرغم من أنها تنطبق على جميع الأصول غير الملموسة الأخرى.

أ ر ا ء ٢ وسبب هذا (الفقرتان ٣٣ و "استنتاج ١٧") هو أن القيمة العادلة هي القياس المطلوب عند شراء أصل غير ملموس كجزء من اندماج الأعمال، وأن القيمة العادلة تشمل تقييمات الإحتمالية. ولا يعتقد البروفسور وايتنجتون أن *الإطار* يعيق إمكانية إجراء اختبار اعتراف سابق على أساس الإحتمالية، حتى عندما يكون الإعتراف اللاحق بالقيمة العادلة. إضافة إلى ذلك، يمكن أن يختلف تطبيق الإحتمالية لأغراض الإعتراف: على سبيل المثال، يمكن أن يكون معيار "مرجح الحدوث أكثر من عدم حدوثه" هو المعيار المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"، بدلا من منهج "القيمة المتوقعة" المستخدم في قياس القيمة العادلة.

أ ر ا ء ٣ وتبين الفقرة "استنتاج ١٨" عدم الإنسجام هذا بين معايير الإعتراف في *الإطار* والقيم العادلة. ومن وجهة نظر البروفسور وايتنجتون، ينبغي حل مسألة عدم الإنسجام قبل تغيير معايير الإعتراف للأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لكنها ليست جزء منه.

تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

تقدم الإرشادات التالية أمثلة حول تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

يصف كل من الأمثلة التالية أصلا غير ملموس مشترى، والظروف والحقائق المحيطة بتحديد عمره الإنتاجي، والمحاسبة اللاحقة على أساس ذلك التحديد.

المثال ١: قائمة عملاء مشتراة

تقوم شركة تسويق عبر البريد المباشر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون قادرة على الحصول على منافع من المعلومات الواردة في القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل، ولكن لا تزيد عن ثلاث سنوات.

ويمكن إطفاء قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة لعمرها الإنتاجي، مثلا ١٨ شهرا. بالرغم من أن شركة التسويق عبر البريد المباشر قد تنوي إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة في المستقبل، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء المشتراة ترتبط فقط بالعملاء الموجودين في تلك القائمة في تاريخ شرائها. ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"* من خلال تقييم في كل تاريخ ابلاغ ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة قائمة العملاء.

المثال ٢: براءة مشتراة تنتهي خلال ١٥ عاما

يتوقع أن يكون المنتج الذي تحميه التقنية المشمولة ببراءة مصدرا لتدفقات نقدية واردة صافية لمدة ١٥ عاما على الأقل. ولدى المنشأة التزام من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة في التاريخ الذي تم شراؤها فيه، وتنوي المنشأة بيع البراءة خلال ٥ سنوات.

ويمكن إطفاء البراءة خلال مدة ٥ سنوات وهي عمرها الإنتاجي لدى المنشأة، مع قيمة متبقية تساوي القيمة الحالية بمقدار ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة في تاريخ شرائها. ويمكن أيضا مراجعة البراءة فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ من خلال تقييم في كل تاريخ ابلاغ ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٣: حقوق مؤلف مشتراة ذات عمر قانوني متبقي مدته ٥٠ عاما

يقدم تحليل عادات العملاء واتجاهات السوق دليلا على أن المواد المحمية بحقوق المؤلف ستولد تدفقات نقدية واردة صافية لمدة ٣٠ عاما فقط.

ويمكن إطفاء حقوق المؤلف خلال عمرها الإنتاجي المقدر بمدة ٣٠ عاما. ويمكن أيضا مراجعة حقوق المؤلف فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ من خلال تقييم في كل تاريخ ابلاغ ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٤: ترخيص بث مشترى ينتهي خلال خمس سنوات

يتم تجديد ترخيص البث كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة بتوفير مستوى متوسط من الخدمة على الأقل لعملائها والتزمت بالمتطلبات التشريعية ذات الصلة. ويمكن تجديد الترخيص لفترة غير محددة بتكلفة متدنية وقد تم تجديده مرتين قبل أحدث اندماج بالشراء. وتنوي المنشأة الدامجة أن تجدد الترخيص لفترة غير محددة وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. تاريخيا، لم يكن هناك أي اعتراض صارم على تجديد الترخيص. ولا يتوقع أن يتم استبدال التقنية المستخدمة في البث بتقنية أخرى في أي وقت في المستقبل المنظور. لذلك، من المتوقع أن يساهم الترخيص في التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة.

ويمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم في التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة. لذلك، لا يمكن إطفاء الترخيص حتى يتم تحديد عمره الإنتاجي على أنه محدد. ويتم اختبار انخفاض قيمة الترخيص وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ سنويا وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمته.

المثال ٥: ترخيص البث في المثال ٤

تقرر سلطة الترخيص لاحقا بأنها لن تقوم بتجديد تراخيص البث بعد الآن، ولكنها ستتدلل على التراخيص. وفي الوقت الذي يتم فيه اتخاذ قرار سلطة الترخيص، يبقى لترخيص بث المنشأة مدة ٣ سنوات قبل أن ينتهي. وتتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص في المساهمة في التدفقات النقدية الواردة الصافية حتى ينتهي الترخيص.

ولأنه لا يمكن تجديد ترخيص البث بعد الآن، فإن عمره الإنتاجي لا يعد غير محدد. وبالتالي، يتم إطفاء الترخيص المشترى خلال عمره الإنتاجي المتبقي ومدته ٣ سنوات ويتم اختباره مباشرة فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

المثال ٦: سلطة خطوط جوية مشتراة بين مدينتين أوروبيتين تنتهي خلال ثلاث سنوات

يمكن تجديد سلطة الخطوط كل خمس سنوات، وتنوي المنشأة الدامجة أن تلتزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها للتجديد. ويتم بشكل روتيني منح تجديدات سلطة الخطوط بأقل تكلفة وتم تجديدها تاريخيا عندما التزمت شركة الخطوط الجوية بالقوانين والأنظمة المعمول بها. وتتوقع المنشأة الدامجة تقديم الخدمات لفترة غير محددة بين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تبقى البنية التحتية الداعمة ذات العلاقة (بوابات المطار، والمنافذ، وإيجارات مرافق مباني المطار) في مكانها في تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك سلطة الخطوط. ويدعم تحليل الطلب والتدفقات النقدية تلك الإفتراضات.

ولأن الحقائق والظروف تدعم قدرة المنشأة الدامجة على الإستمرار في تقديم الخدمة الجوية لفترة غير محددة بين المدينتين، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بسلطة الخطوط على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد. لذلك، لا يتم إطفاء سلطة الخطوط حتى يتم تحديد عمرها الإنتاجي على أنه محدد. ويتم اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٧: العلامة التجارية المشتراة المستخدمة لتحديد وتمييز المنتج الإستهلاكي الرئيسي الذي استحوذ على الحصة الرئيسية في السوق في السنوات الثمانية الماضية

تملك العلامة التجارية عمرا قانونيا متبقيا مدته ٥ سنوات ولكنه قابل للتجديد كل ١٠ سنوات بتكلفة متدنية. وتنوي المنشأة الدامجة تجديد العلامة التجارية بشكل مستمر وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. ويقدم تحليل (١) دراسات دورة حياة المنتج، (٢) اتجاهات السوق والإتجاهات التنافسية والبيئية، و(٣) فرص توسيع العلامة، دليلا على أن منتج العلامة التجارية سيولد تدفقات نقدية واردة صافية للمنشأة الدامجة لفترة غير محددة.

ويمكن معاملة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم في التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة. لذلك، لا يتم إطفاء العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمرها الإنتاجي على أنه محدد. ويمكن أن يتم اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٨: العلامة التجارية المشتراة قبل ١٠ سنوات والتي تميز منتج استهلاكي رئيسي

اعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد عندما تم شراؤها لأنه كان من المتوقع أن يولد منتج العلامة التجارية تدفقات نقدية واردة صافية لفترة غير محددة. إلا أن منافسة غير متوقعة دخلت مؤخرا إلى السوق وستقلل من المبيعات المستقبلية للمنتج. وتقدر المنشأة أن التدفقات النقدية الواردة الصافية المولدة من خلال المنتج ستكون اقل بنسبة ٢٠% في المستقبل المنظور. ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج في توليد التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

ونتيجة للإنخفاض المقدر في التدفقات النقدية الواردة الصافية المستقبلية، تحدد المنشأة بأن المبلغ القابل للإسترداد المقدر للعلامة التجارية هو اقل من مبلغها المسجل، ويتم الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة. ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمرا إنتاجيا غير محدد، فإنه لا يتم إطفاؤها ولكن يتم اختبار انخفاض قيمتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٩: العلامة التجارية لخط من المنتجات التي تم شراؤها قبل عدة سنوات في اندماج الأعمال

في وقت اندماج الأعمال، كانت المنشأة المشتراة تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاما مع العديد من النماذج الجديدة المطورة التي تحمل العلامة. وفي تاريخ الإندماج بالشراء، توقعت المنشأة المشترية الإستمرار في إنتاج الخط، وأشار تحليل لعوامل اقتصادية متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التي تساهم فيها العلامة التجارية في التدفقات النقدية الواردة الصافية. ونتيجة لذلك، لم تقم المنشأة المشترية بإطفاء العلامة التجارية. ولكن الإدارة قررت مؤخرا إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة.

ولأنه لم يعد يُعتبر أن العمر الإنتاجي للعلامة التجارية غير محدد، يتم اختبار المبلغ المسجل للعلامة التجارية فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ ويتم إطفائه خلال عمره الإنتاجي المتبقي ومدته ٤ سنوات.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ مع محتويات النسخة الحالية منه. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٨	الفقرة الحالية في المعيار ٣٨	الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٨	الفقرة الحالية في المعيار ٣٨	الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٨	الفقرة الحالية في المعيار ٣٨
الهدف	١	٢٩	٤٠	٥٨	٧٠
١	٢	٣٠	٤١	٥٩	٧١
٢	٣	٣١	٣٤	٦٠	١٨،٢١
٣	٤	٣٢	لا يوجد	٦١	٢٠
٤	٥	٣٣	٤٤	٦٢	٢٠
٥	٦	٣٤	٤٥-٤٧	٦٣	٧٢،٧٤
٦	٧	٣٥	٤٥-٤٧	٦٤	٧٢،٧٥
٧	٨	٣٦	٤٨	٦٥	٧٦
٨	٩	٣٧	٤٠	٦٦	٧٧
٩	١٠	٣٨	٥٠	٦٧	٧٨
١٠	١١	٣٩	٥١	٦٨	٧٩
١١	١٢	٤٠	٥٢	٦٩	٨٠
١٢	١٢	٤١	٥٣	٧٠	٧٢
١٣	١٣	٤٢	٥٤	٧١	٧٣
١٤	١٤	٤٣	٥٥	٧٢	٨١
١٥	١٥	٤٤	٥٦	٧٣	٨٢
١٦	١٦	٤٥	٥٧	٧٤	٤٠
١٧	١٧	٤٦	٥٨	٧٥	٥٠
١٨	١٨	٤٧	٥٩	٧٦	٥١
١٩	٢١	٤٨	٦٠	٧٧	٨٦
٢٠	٢٢	٤٩	٦١	٧٨	٨٧
٢١	٢٣،٢٥،٣٣	٥٠	٦٢	٧٩	٩٧
٢٢	٢٤	٥١	٦٣	٨٠	٩٠
٢٣	٢٦	٥٢	٦٤	٨١	٩٢
٢٤	٢٧،٢٨	٥٣	٦٥	٨٢	لا يوجد
٢٥	٣٢	٥٤	٦٦	٨٣	لا يوجد
٢٦	لا يوجد [١]	٥٥	٦٧	٨٤	٩٣
٢٧	٣٣	٥٦	٦٨	٨٥	٩٤
٢٨	٣٥،٣٨،٣٩	٥٧	٦٩	٨٦	٩٥

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٨	الفقرة الحالية في المعيار ٣٨
٨٧	٩٦
٨٨	٩٧
٨٩	٩٨
٩٠	٩٩
٩١	١٠٠
٩٢	١٠١
٩٣	١٠٢
٩٤	١٠٤
٩٥	١٠٥
٩٦	١٠٦
٩٧	١١١
٩٨	لا يوجد
٩٩	لا يوجد(ب)
١٠٠	لا يوجد(ج)
١٠١	لا يوجد
١٠٢	لا يوجد

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٨	الفقرة الحالية في المعيار ٣٨
١٠٣	١١٢
١٠٤	١١٣
١٠٥	لا يوجد
١٠٦	لا يوجد
١٠٧	١١٨
١٠٨	١١٩
١٠٩	١٢٠
١١٠	١٢١
١١١	١٢٢
١١٢	١٢٣
١١٣	١٢٤
١١٤	١٢٥
١١٥	١٢٦
١١٦	١٢٧
١١٧	١٢٨
١٢٢-١١٨	١٣١-١٢٩

الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٨	الفقرة الحالية في المعيار ٣٨
١٢٣	١٣٣
لا يوجد	١٩
لا يوجد	٣١-٢٩
لا يوجد	٣٧،٣٦
لا يوجد	٤٣،٤٢
لا يوجد	٨٩،٨٨
لا يوجد	٩١
لا يوجد	١٠٣
لا يوجد	١١٠-١٠٧
لا يوجد	١١٧-١١٤
لا يوجد	١٣٢
لا يوجد	مثال توضيحي

(أ) الآن تسمي في المعيار الدولي لإعداد التقرير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*".

(ب) تم تعديلها وتغير موضعها لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*".

(ج) تم تغير موضعها لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

معيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي والتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية : الإعتراف والقياس- الإنتقال والإعتراف المبدئي بالأصول المالية والإلتزامات المالية التي تم اصدارها بتاريخ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" مبين في الفقرة ١-١١٠ والملحقين أ و ب. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩

مقدمة١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" (المنقح عام ٢٠٠٠) ويجب تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق المبكر. وتحل إرشادات التنفيذ المرفقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح هذا محل الأسئلة والإجابات التي نشرتها لجنة إرشادات التنفيذ السابقة.

مقدمة٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح هذا كجزء من مشروعه لتحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويهدف هذا المشروع إلى تقليل التعقيد من خلال توضيح وإضافة الإرشادات وإلغاء التناقضات الداخلية ودمج عناصر تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة والأسئلة والإجابات التي نشرتها لجنة إرشادات التنفيذ في المعيار.

مقدمة٣ إما بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فكان هدف المجلس إجراء مراجعة محدودة لتوفير إرشادات إضافية حول مواضيع منتقاة مثل إلغاء الإعتراف، متى يمكن قياس الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة، كيفية تقييم إنخفاض القيمة، كيفية تحديد القيمة العادلة وبعض جوانب محاسبة التحوط. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

التغيرات الرئيسية

مقدمة٤ فيما يلي أدناه التغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

النطاق

مقدمة٥ تم مراجعة معاملة عقود الضمانات المالية. ويندرج هذا العقد ضمن نطاق هذا المعيار إذا لم يكن عقد تأمين، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين". إضافة إلى ذلك، إذا أبرمت المنشأة ضمانة مالية، أو احتفظت بها، عند النقل إلى طرف آخر أصول مالية أو إلتزامات مالية ضمن نطاق المعيار، يجب على المنشأة تطبيق المعيار على ذلك العقد، حتى لو كان العقد يلبي تعريف عقد التأمين. ويتوقع المجلس أن يصدر في المستقبل القريب مسودة عرض تقترح تعديلات على معاملة الضمانات المالية ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

مقدمة٦ تم إضافة استثناء ثاني من نطاق التطبيق فيما يخص إلتزامات القروض غير المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة والتي لا يمكن تسويتها على أساس صافي الأرصدة. ويتم قياس الإلتزام بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من السوق على أنه (أ) المبلغ الذي يتم الإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، و (ب) المبلغ المعترف به مبدئيا مطروحا منه، حيثما يكون ملائما، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*"، أيهما أعلى.

مقدمة٧ لا يزال المعيار يقتضي بأن يندرج عقد شراء أو بيع بند غير مالي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان يمكن تسويته بصافي النقد أو بأداة مالية أخرى، ما لم يتم إبرامه والإستمرار في الإحتفاظ به لغرض تسليم أو استلام بند غير مالي وفقا لمتطلبات البيع أو الشراء أو الإستخدام

الخاصة بالمنشأة. إلا أن المعيار يوضح أن هناك عدة طرق يمكن من خلالها تسوية عقد شراء أو بيع أصل غير مالي على أساس صافي الأرصدة. وتشمل هذه الطرق: عندما يكون لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي النقد أو بأداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، وعندما يكون لدى المنشأة ممارسة في استلام البنود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد الإستلام بهدف توليد الربح من التقلبات قصيرة الأمد في السعر أو هامش أرباح التاجر، وعندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابلا للتحويل بسهولة إلى نقد. ويوضح المعيار أيضا أن الخيار المكتوب الذي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، يندرج ضمن نطاق المعيار.

التعريفات

مقدمة٨ يعدل المعيار تعريف "القروض والذمم المدينة المشتراة" ليصبح "القروض والذمم المدينة". وبموجب المعيار المنقح، يُسمح للمنشأة بتصنيف القروض المشتراة غير المسعرة في سوق نشط على أنها قروض وذمم مدينة.

إلغاء الإعتراف بالأصل المالي

مقدمة٩ تسود العديد من المفاهيم، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، عند وجوب إلغاء الإعتراف بالأصل المالي. وبالرغم من أن المعيار المنقح يبقي على المفهومين الرئيسيين *للمخاطر والمكافآت والسيطرة*، إلا أنه يوضح أن تقييم نقل مخاطر ومكافآت الملكية يسبق تقييم نقل السيطرة لجميع معاملات إلغاء الإعتراف.

مقدمة١٠ تحدد المنشأة، بموجب المعيار، أي الأصول التي يجب دراسة إلغاء الإعتراف بها. ويقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من أصل مالي أكبر فقط إذا كان الجزء أحد الأمور التالية:

(أ) تدفقات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي؛ أو

(ب) حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية من الأصل المالي؛ أو

(ج) حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي.

وفي جميع الحالات الأخرى، يقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله.

مقدمة١١ يقدم المعيار فكرة "نقل" الأصل المالي. ويتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي عندما (أ) تقوم المنشأة بنقل الأصل المالي، (ب) يكون النقل مؤهل لإلغاء الإعتراف.

مقدمة١٢ ينص المعيار على أن المنشأة تقوم بنقل الأصل المالي إذا، وفقط إذا:

(أ) تحتفظ بحقوق تعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل إلتزاما تعاقديا بأن تدفع تلك التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين في اتفاق يحقق ثلاثة شروط محددة؛ أو

(ب) تنقل الحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي.

مقدمة١٣ بموجب المعيار، إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي، فإنها تُقيّم ما إذا كانت قد نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول. وإذا قامت المنشأة بالإحتفاظ بشكل جوهري بجميع هذه المخاطر والمكافآت، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول. أما إذا قامت بنقل جميع هذه المخاطر والمكافآت، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول.

مقدمة١٤ يحدد المعيار أنه إذا لم تقم المنشأة جوهريا بنقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول أو الإحتفاظ بها، فإنها تُقيّم ما إذا كانت احتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. وإذا كانت احتفظت بالسيطرة، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول إلى الحد الذي تشارك فيه في الأصل المنقول. وإذا لم تحتفظ بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول.

مقدمة١٥ يوفر المعيار إرشادات حول كيفية تطبيق مفاهيم المخاطر والمكافآت والسيطرة.

القياس: خيار القيمة العادلة

مقدمة١٦ يسمح المعيار للمنشأة بتحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي عند الإعتراف الأولي على أنه سيتم قياسه بالقيمة العادلة، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ومن أجل فرض النظام على هذا التصنيف، تُمنع المنشأة من إعادة تصنيف الأدوات المالية إلى داخل أو خارج هذه الفئة.

مقدمة١٧ تم إلغاء الخيار المشمول سابقا في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الخاص بالإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في الربح أو الخسارة. ولم يعد مثل هذا الخيار ضروريا لأنه بموجب التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يُسمح للمنشأة الآن من خلال التحديد بأن تقيس أي أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالأرباح والخسائر في الربح أو الخسارة.

كيفية تحديد القيمة العادلة

مقدمة١٨ يوفر المعيار الإرشادات الإضافية التالية حول كيفية تحديد القيمة العادلة بإستخدام أساليب التقييم.

- إن الهدف هو تحديد ما كان سيكون عليه سعر المعاملة في تاريخ القياس في تبادل على أساس تجاري تحفزه إعتبارات العمل العادية.
- يشمل أسلوب التقييم (أ) جميع العوامل التي يأخذها المشاركون في السوق بعين الإعتبار في تحديد السعر، (ب) وينسجم مع المنهجيات الإقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية.
- تستخدم المنشأة، في تطبيق أساليب التقييم، التقديرات والإفتراضات التي تنسجم مع المعلومات المتوفرة حول التقديرات والإفتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تحديد سعر الأداة المالية.
- إن أفضل تقدير للقيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بالأداة المالية غير المسعرة في سوق نشط هو سعر المعاملة ما لم يتم إثبات القيمة العادلة للأداة من خلال معاملات السوق الملحوظة الأخرى أو تكون مستندة إلى أسلوب تقييم معين تشمل متغيراته بيانات من الأسواق التي يمكن مراقبتها فقط.

مقدمة١٩ يوضح المعيار أيضا أن القيمة العادلة للإلتزام الذي يشتمل على خاصية الطلب، مثل الوديعة تحت الطلب، ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، مخصوما من أول تاريخ كان يمكن أن يُطلب فيه دفع المبلغ.

إنخفاض قيمة الأصول المالية

مقدمة٢٠ يوضح المعيار أنه يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة فقط عندما يتم تكبدها. كما يوفر أيضا إرشادات إضافية حول ماهية الأحداث التي تقدم دليلا موضوعيا على إنخفاض قيمة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية.

مقدمة٢١ يوفر المعيار إرشادات إضافية حول كيفية تقييم إنخفاض القيمة المتأصل في مجموعة القروض أو الذمم المدينة أو الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، والذي لا يمكن تحديده بعد مع أي أصل مالي مفرد في المجموعة، كما يلي:

- إن الأصل الذي يتم تقييمه بشكل منفرد لإنخفاض القيمة ويُكتشف أنه منخفض القيمة لا يجب أن يُشمل في مجموعة أصول يتم تقييمها لإنخفاض القيمة بشكل جماعي.
- إن الأصل الذي تم تقييمه بشكل منفرد لإنخفاض القيمة تم إكتشاف أنه غير منخفض القيمة يجب أن يُشمل في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة. ولا يجب أن يكون وقوع حدث أو مجموعة من الأحداث شرطا مسبقا لضم الأصل في مجموعة الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.
- عند أداء التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة، تقوم المنشأة بتجميع الأصول حسب السمات المتشابهة لمخاطرة الإئتمان التي تعتبر مؤشرا على قدرة المدينين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقا للشروط التعاقدية.
- تقدم التدفقات النقدية التعاقدية وخبرة الخسارة التاريخية الأساس لتقدير التدفقات النقدية المتوقعة. ويتم تعديل معدلات الخسارة التاريخية على أساس البيانات الملحوظة ذات العلاقة التي تعكس الظروف الإقتصادية الحالية.
- يجب أن تضمن المنهجية المتبعة في قياس إنخفاض القيمة عدم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة عند الإعتراف الأولي بالأصل.

مقدمة٢٢ يقتضي المعيار أنه لا يمكن عكس خسائر إنخفاض القيمة من أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة، أي يتم الإعتراف بأي زيادة لاحقة في القيمة العادلة في حقوق الملكية.

محاسبة التحوط

مقدمة٢٣ يتم الآن معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات القيمة العادلة بدلا من تحوطات التدفق النقدي. إلا أن المعيار يوضح أنه يمكن معاملة تحوط مخاطرة العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط تدفق نقدي أو تحوط قيمة عادلة.

مقدمة٢٤ يقتضي المعيار أنه عندما تحدث معاملة متنبأ بها محوطة وتؤدي إلى *الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي*، فإن الربح أو الخسارة المؤجلة في حقوق الملكية لا يعدل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام (أي أن تعديل الأساس ممنوع)، ولكن يبقى في حقوق الملكية ويتم الإعتراف به في الربح أو الخسارة بشكل ينسجم مع الإعتراف بالأرباح أو الخسائر من الأصل أو الإلتزام.

وبالنسبة لتحوطات المعاملات المتنبأ بها التي ينتج عنها الإعتراف بالأصل غير المالي أو الإلتـزام غير المالي، يكون لدى المنشأة خيار تطبيق تعديل الأساس أو الإحتفاظ بربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية والإبلاغ عنها في الربح أو الخسارة عندما يؤثر الأصل أو الإلتزام علـى الـربح أو الخسارة.

مقدمة٢٤أ يسمح هذا المعيار بإستخدام محاسبة تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر للتحوط المحفظي لمخـاطر سعر الفائدة أكثر مما تتيحه النسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويتيح هذا المعيار بشكل خاص، لمثل هذا التحوط:

(أ) تحديد البند المحوط على أنه مبلغ من العملة (مثل مبلغ مـن الـدولارات، أو اليـورو، أو الباوند، أو الراندات) وليس كأصول (أو إلتزامات) منفردة.

(ب) عرض الربح أو الخسارة التي تنسب إلى البند المحوط إما:

(١) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الأصول، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التـي يكون فيها البند المحوط أصلاً؛ أو

(٢) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الإلتزامات، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط إلتزاما.

(ج) دمج مخاطر الدفع مسبقا من خلال جدولة البنود المستحق دفعها مسبقا في إعـادة تـسعير الفترات الزمنية على أساس تواريخ التسعير المتوقعة وليست التعاقدية. وعلى كـل حـال، عندما تكون النسبة المحوطة معتمدة على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، فإن الأثـر الذي تتركه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يتم شمله عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعا لـذلك، إذا تـم التحـوط لمحفظـة إستثمارية معينة تحتوي بنود مستحق دفعها مسبقا بواسطة مشتقة لا يستحق دفعها مـسبقا، تنشأ عدم الفاعلية إذا تم تنقيح التواريخ التي من المتوقع أن يستحق فيها دفـع البنـود فـي المحفظة المحوطة مسبقا، أو كانت التواريخ الفعلية للدفع مسبقا تختلف عن تلك المتوقعة.

الإفصاح

مقدمة٢٥ تم نقل متطلبات الإفصاح الواردة مسبقا في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

التعديلات على البيانات الأخرى وسحبها

مقدمة٢٦ نتيجة للتنقيحات على هذا المعيار، تم استبدال إرشادات التنفيذ التي وضعتها لجنة إرشادات التنفيـذ الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية بهذا المعيار وإرشـادات التنفيذ المرفقة به.

التأثير المحتمل على الإقتراحات في مسودات العرض

مقدمة ٢٧ [تم إلغائها]

معيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

الهـــدف

١ هدف هذا المعيار هو إنشاء قواعد للإعتراف وقياس الأصول المالية، الإلتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية. المتطلبات للعرض وإغلاق البيانات عن الأدوات المالية وضعت في معيار المحاسبة الدولية ٣٢ *الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*.

النطـــاق

٢ **يجب أن تطبق كافة المشاريع هذا المعيار على جميع الأدوات المالية فيما عدا:**

(أ) تلك الحصص في الشركات التابعة، والزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨" *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*". على كل حال، يجب على المشروع أن يطبق هذا المعيار على الحصص في المنشآت التابعة، والزميلة، المشاريع المشتركة بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولية ٢٧، والمعيار ٢٨ أو المعيار ٣١ الذي إعتبر تحت هذا المعيار. وعلى المنشأة أيضا ان تقوم بتطبيق هذا المعيار على المشتقات المالية للحصص في المنشآت التابعة، والزميلة، أو المشاريع المشتركة ما عداد المشتقات التي تعنى بتعريف الأدوات المالية للمنشأة في المعيار ٣٢.

(ب) الحقوق والإلتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"، على أن:

(١) الذمم المدينة لعقود الإيجار المعترف بها من المؤجر عنوانها عدم الإعتراف بإنخفاض قيمة المخصصات في هذا المعيار (أنظر الفقرات ١٥-٣٧، ٥٨، ٥٩، ٦٣-٦٥ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٦-٥٢ و التطبيقات الإرشادية من ٨٤-٩٣)؛

(٢) تخضع المبالغ مستحقة الدفع للتأجير التمويلي التي يعترف بها المستأجر لأحكام إلغاء الإعتراف في هذا المعيار (أنظر الفقرات ٣٩ - ٤٢ والفقرات تطبيق ٥٧ - تطبيق ٦٣" من الملحق أ)؛ و

(٣) تخضع المشتقات المدمجة في عقود الإيجار لأحكام المشتقات الضمنية في هذا المعيار (أنظر الفقرات ١٠- ١٣، والفقرات تطبيق ٢٧- تطبيق ٣٣" من الملحق أ).

(ج) أصول وإلتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ " *منافع الموظفين*" ؛

(د) الأدوات المالية الصادرة من قبل المشروع التي تعنى بتعريف أدوات حقوق الملكية في المعيار ٣٢ (بما في ذلك الخيارات والضمانات) على كل حال، على حاملي كل من أدوات حقوق الملكية يجب تطبيق هذا المعيار على تلك الأدوات، ما عدا ما يعنى في في الإستثناء في الفقرة (أ) أعلاه.

(هـ) الحقوق والإلتزامات بموجب عقود التأمين كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي لإعـداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*" أو بموجب عقد يقع ضمن نطاق معيـار المحاسـبة الـدولي

لإعداد التقارير المالية-٤ لأنه يحتوي على ميزة المشاركة الإختيارية. إلا أن هذا المعيار ينطبق على المشتقة المتضمنة في مثل هذا العقد إذا لم تكن المشتقة نفسها عقدا ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ (أنظر الفقرات ١٠- ١٣ والفقرات تطبيق ٢٧- تطبيق ٣٣" من الملحق أ). بالإضافة إلى ذلك، إذا كان عقد التامين هو عبارة عن عقد ضمان مالي يتم إبرامه، أو الإحتفاظ به، عند نقل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية إلى طرف آخر ضمن نطاق هذا المعيار، يجب على المنشأة المُصدرة تطبيق هذا المعيار على العقد (أنظر الفقرة ٣ والفقرة تطبيق ٤أ" من الملحق أ).

(و) عقود العوض المحتمل في عملية ضم أعمال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣- *اندماج الأعمال*) هذا الإعفاء فقط للمنشأة المُستَملكَة.

(ز) العقود بين المنشأة المُستَملِكَة والبائع في ضم الأعمال لبيع أو شراء منشأة مُستَملكة في تاريخ مستقبلي

(ح) باستثناء ما هو مذكور في الفقرة ٤، إلتزامات القروض التي لا يمكن تسويتها بصافي النقد أو أداة مالية أخرى. ولا يعتبر إلتزام القرض على أنه تتم تسويته على أساس صافي الأرصدة فقط لأنه يتم تسديد القرض على أقساط (على سبيل المثال، قرض إنشاء بضمان الرهن يتم تسديده على أقساط بالتوافق مع سير عملية الإنشاء). وينبغي على المنشأة المُصدرة للإلتزام بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من السوق أن تعترف به بشكل أولي بالقيمة العادلة، وتقيسه لاحقا على أنه (١) المبلغ المعترف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، أو (٢) المبلغ المعترف به بشكل أولي مطروحا منه، حيثما يكون ملائما، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨، أيهما أعلى. ويجب أن تطبق المنشأة المُصدرة لإلتزامات القروض معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على إلتزامات القروض الأخرى التي لا تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. وتخضع إلتزامات القروض لأحكام إلغاء الإعتراف في هذا المعيار (أنظر الفقرة ١٥ - ٤٢ والفقرات تطبيق ٣٦ - تطبيق ٦٣" من الملحق أ).

(ط) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*"، باستثناء العقود التي تندرج ضمن نطاق الفقرات ٥- ٧ من هذا المعيار، التي ينطبق عليها هذا المعيار.

(ي) الحقوق في الدفعات لتعويض المنشأة عن المصروف الذي يطلب منها إجراؤه لتسوية مطلوب تعتبر به كمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات والإلتزامات المحتملة والموجودات المحتملة*" أو الذي اعترفت من أجله في فترة أبكر بمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٣ تقتضي بعض عقود الضمانات المالية من المنشأة المُصدرة تسديد دفعات محددة لتعويض المالك عن الخسارة التي تكبدها لأن مدينا معينا أخفق في تسديد دفعة ما عند استحقاقها بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين. وإذا كان ذلك المتطلب ينقل مخاطرة كبيرة إلى المنشأة للمُصدرة، يكون العقد هو عقد تأمين كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ (أنظر الفقرة ٢ (هـ) و"تطبيق ٤أ"). وتقتضي عقود الضمانات المالية الأخرى تسديد الدفعات استجابة للتغيرات في سعر فائدة محدد،

سعر أداة مالية، سعر سلعة، سعر الصرف الأجنبي، مؤشر الأسعار أو المعدلات، مـلاءة الإئتمـان أو مؤشر الإئتمان، أو المتغيرات الأخرى، على انه في حالة المتغير غيـر المـالي لا يكـون المتغيـر مخصصا لطرف محدد في العقد. وتندرج مثل هذه العقود ضمن نطاق هذا المعيار.

٤ **إن إلتزامات القروض التي تحددها المنشأة على أنها إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الـربح أو الخسارة تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. وينبغي على المنشأة التي لديها ممارسة سابقة في بيـع الأصول الناتجة عن إلتزامات القروض الخاصة بها بوقت قصير بعد الشراء من صـاحبها أن تطبـق هذا المعيار على جميع إلتزامات القروض الخاصة بها في نفس الفئة.**

٥ **يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقـد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات ماليـة، باسـتثناء العقود التي تم إبرامها ولا يزال يُحتفظ بها بهدف استلام أو تسليم بند غير مـالي وفقـا لمتطلبـات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.**

٦ هناك عدة طرق يمكن من خلالها تسوية عقد لبيع أو شراء بند غير مالي بصافي النقـد أو أداة ماليـة أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. وتتضمن هذه الطرق ما يلي:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الأطراف أن يقوم بتسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخـرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية؛

(ب) عندما لا تكون القدرة على التسوية بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خـلال تبـادل الأدوات المالية، منصوص عليها بشكل صريح في شروط العقد، لكن لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقـود مشابهة بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية (سـواء مـع الطـرف المقابل، من خلال إبرام عقود المعادلة أو من خلال بيع العقد قبل ممارسته أو انتهائه)؛

(ج) عندما يكون لدى المنشأة، بالنسبة للعقود المشابهة، ممارسة في استلام البنود ذات الـصلة وبيعهـا خلال فترة زمنية قصيرة بعد التسليم لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأمد في الأسـعار أو هامش أرباح التاجر؛ و

(د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد من السهل تحويله إلى نقد.

لا يتم إبرام العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) بهدف استلام أو تسليم البنـد غيـر المـالي وفقـا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة، وبالتالي فهو يندرج ضمن نطاق هـذا المعيار. ويتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٥ لتحديد ما إذا كانت قد أبرمـت ولا يـزال يُحتفظ بها بهدف استلام أو تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعـة الخاصة بالمنشأة، وما إذا كانت تندرج بالتالي ضمن نطاق هذا المعيار.

٧ إن الخيار المكتوب لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخـرى، أو مـن خلال تبادل الأدوات المالية وفقا للفقرة ٦(أ) أو (د) يندرج ضمن نطاق هذا المعيار. ولا يمكن إبرام مثل

هذا العقد يهدف استلام أو تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.

تعريفات

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. عرف المعيار ٣٢ التعريفات التالية:

- الأدوات المالية
- الأصل المالي
- الإلتزام المالي
- أدوات حقوق الملكية

ويقدم الإرشادات عند تطبيق هذه التعريفات

٩ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:**

تعريف المشتق

المشتق **هو أداة مالية أو عقود أخرى خلال نطاق هذا المعيار (أنظر الفقرات ٢-٧) مع المميزات الثلاثة التالية:**

(أ) تتغير قيمتها استجابة للتغير في سعر فائدة محدد أو سعر ورقة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو مؤشر الأسعار، أو تقييم ائتمان أو مؤشر ائتمان أو تغيرات مماثلة، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي يكون المتغير غير محدد بطرف معين في العقد (يسمى في بعض الإحيان " ذات الصلة")؛

(ب) لا تتطلب صافي إستثمار مبدئي أو صافي إستثمار مبدئي صغير أقل مما قد يطلب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن يكون استجابة مماثلة على التغيرات في عوامل السوق؛و

(ج) تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

تعريفات أربعة فئات من الأصول المالية:

الأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة **هي للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تلائم كل من الظروف التالية.**

(أ) تصنف على أنها محتفظ بها للمتاجرة. للأصول المالية أو الإلتزامات المالية تصنف على أنها محتفظ بها للمتاجرة إذا كانت

(١) إذا تم شرائه أو تكبده بشكل رئيسي لغرض بيعه أو إعادة شرائه في المستقبل القريب؛

(٢) إذا كان جزءا من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معا والتي يوجد بشأنها دليل على نمط فطي حديث لجني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو

(٣) إذا كان مشتقة (باستثناء المشتقة التي تكون أداة تحوط محددة وفعالة).

(ب) يتم تحديدها من قبل المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويمكن تحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي ضمن نطاق هذا المعيار عندما يتم الإعتراف به بشكل أولي على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة باستثناء الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي لا يكون لها سعر معلن في سوق نشط، والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية (أنظر الفقرة ٤٦(ج) والفقرات "تطبيق ٨٠ - تطبيق ٨١" من الملحق أ).

الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق هي أصول مالية مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد أو استحقاق ثابت للمشروع نية إيجابية وقدرة على الإحتفاظ بها حتى الإستحقاق (انظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٦-٢٥)، عدا عن :

(أ) التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(ب) تلك التي تحددها المنشأة على أنها متوفرة برسم البيع؛ و

(ج) تلك التي تلبي تعريف القروض والذمم المدينة.

لا تقوم المنشأة بتصنيف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق إذا قامت المنشأة، خلال السنة المالية الحالية أو السنتين الماليتين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف مبلغ كبير من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق قبل تاريخ الإستحقاق (مبلغ كبير فيما يتعلق بالمبلغ الإجمالي للإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق) باستثناءعمليات البيع أو إعادة التصنيف التي:

(١) تكون قريبة جدا من تاريخ الإستحقاق أو تاريخ استدعاء الأصول المالية (مثلا، أقل من ثلاثة أشهر قبل تاريخ الإستحقاق) بحيث لا يكون للتغيرات في سعر فائدة السوق أثر هام على القيمة العادلة للأصل المالي؛

(٢) تحدث بعد أن تقوم المنشأة بتحصيل كامل المبلغ الأصلي الخاص بالأصل المالي بشكل جوهري من خلال الدفعات أو الدفعات المسبقة المجدولة؛ أو

(٣) تنسب إلى حدث مستقل خارج عن سيطرة المنشأة، وغير متكرر ولم يكن من الممكن أن تتوقعه المنشأة على نحو معقول.

القروض والذمم المدينة التي أحدثها المشروع هي الأصول المالية غير المشتقة مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد التي لم تصنف في السوق النشط، عدا عن:

(أ) التي أوجدها المشروع بهدف بيعها مباشرة أو على المدى القصير، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، وتلك التي تحدد عند الإعتراف المبدئي كالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(ب) تلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي على أنها متوفرة برسم البيع؛ أو

(ج) تلك التي لا يمكن أن يستعيد المالك مقابلها بشكل جوهري جميع إستثماراتها الأولية، غير تلك التي يكون سببها تدهور الوضع الإئتماني، التي يتم تصنيفها على أنها متوفرة برسم البيع.

إن الحصة التي يتم شراؤها في مجموعة من الأصول التي ليست قروض أو ذمم مدينة (على سبيل المثال، حصة في صندوق إستثمار مشترك أو صندوق مماثل) لا تعتبر قرضا أو ذمة مدينة.

الأصول المالية المتوفرة للبيع هي تلك للأصول المالية غير المشتقة التي تحدد بتصنيف متاحة للبيع أو أنها ليست مصنفة كـ: (أ) قروض وذمم مدينة، (ب) إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق، أو (ج) أصول مالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تعريفات خاصة بالإعتراف والقياس

التكلفة المطفأة لأصول مالية أو لإلتزامات مالية هي المبلغ الذي قيست به الأصول أو الإلتزامات المالية بمقداره عند الإعتراف المبدئي ناقصا التسديدات الرئيسية، مضافا الى ذلك أو مخصوما منه الإطفاء التراكمي لأي فرق بين ذلك المبلغ المبدئي ومبلغ الإستحقاق، ومخصوما منه كذلك أي تخفيض (مباشرة أو من خلال استعمال حساب مخصص) خاص بإنخفاض القيمة أو عدم إمكانية التحصيل.

أسلوب الفائدة السارية المفعول هو أسلوب لحساب الإطفاء بإستخدام سعر الفائدة الساري المفعول لأصول مالية أو إلتزامات مالية (أو مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية) وتخصيص فائدة الدخل أو فائدة المصروف على الفترات المناسبة. *وسعر الفائدة الساري المفعول* هو السعر الذي يخصم بالضبط تدفق الدفعات النقدية أو المبلغ المستلمة المستقبلية خلال الفترة حتى الإستحقاق أو تاريخ إعادة التسعير التالي المبني على السوق الى صافي المبلغ المرحل الحالي للأصول المالية أو الإلتزامات المالية. ويجب أن يشمل ذلك الحساب كافة الرسوم والنقاط المدفوعة، أو المستلمة بين أطراف العقد للعقود ذات الأطراف المتكاملة لسعر الفائدة الفعال (أنظر المعيار ١٨)، يتضمن الحساب جميع الرسوم والنقاط المدفوعة أو المستلمة بين أطراف العقد والتي تعتبر جزأ لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٨)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المشابهة بموثوقية. غير أنه في تلك الحالات النادرة التي يكون فيها من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) بموثوقية، تستخدم المنشأة التدفقات النقدية التعاقدية خلال كامل المدة التعاقدية للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية).

إلغاء الإعتراف يعني استبعاد أصول وإلتزامات مالية أو جزء منها من الميزانية العمومية للمشروع .

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به، أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.*

* تتضمن الفقرات ٤٨ و ٤٩ و "تطبيق٦٩- تطبيق٨٢" من الملحق "أ" متطلبات لتحديد القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي.

الطريقة المعتادة في الشراء أو البيع **عبارة عن شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تنص شروطه على تسليم الأصل ضمن إطار زمني محدد عموما وفق نظام أو عرف في السوق المعني.**

تكاليف المعاملة **هي التكاليف المتزايدة التي تنسب مباشرة إلى شراء أصل مالي أو إلتزام مالي أو إصداره أو التصرف به (أنظر الفقرة تطبيق ١٣' من الملحق (أ)). والتكلفة المتزايدة هي التكلفة التي كان من غير الممكن تكبدها في حال لم تقم المنشأة بشراء الأداة المالية أو إصدارها أو التصرف بها.**

تعريفات مرتبطة بمحاسبة التحوط

الإلتزام الثابت **اتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.**

معاملة متوقعة هي معاملة مستقبلية غير ملتزمة لكن متوقعة.

تعريفات خاصة بمحاسبة التحوط (Hedging)

الإلتزام الثابت **هو إتفاقية ملزمة لمبادلة كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.**

العملية المتوقعة **هي ليست إلتزام ولكنها دفع قبل تاريخ الإستحقاق لعملية في المستقبل.**

أداة التحوط **هي مشتق معين أو (التحوط من أخطار التغير في سعر الصرف الأجنبي فقط) للأصول أو الإلتزامات المالية غير المشتقة التي يتوقع أن تعادل (offset) قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط معين (الفقرات ٢٢-٧٧ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٩٤-٩٧ تتوسع في تعريف أداة التحوط).**

البند المحوط **هو اما أصل، إلتزام، او إلتزام ثابت، او عملية مستقبلية متوقعة أو عمليات متوقعة لصافي الإستثمار من العمليات الأجنبية: (أ) تعرض المشروع لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة او لتغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية (ب) لأغراض محاسبة التحوط محدد على انها محوطة (الفقرات ٧٨-٨٤ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٩٨-١٠١ تتوسع في تعريف البنود المحوطة).**

فاعلية التحوط **هي درجة لتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية تعزى لمخاطرة تحوط التي تعادل بالقيمة العادلة أو التدفق النقدي للأدوات المالية (انظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٠٥-١١٣).**

المشتقات الضمنية Embedded Derivatives

١٠ في بعض الأحيان قد يكون المشتق جزءا من أداة مالية منوعة (مجمعة) تشمل مشتقا وعقدا أساسيا host contract–وينجم عن ذلك أن بعض التدفقات النقدية للأداة المجمعة تختلف بطريقة مماثلة للمشتق القائم لوحده. ينتج عن المشتقة الضمنية تعديل بعض أو جميع التدفقات النقدية التي يقتضيها العقد خلافا لذلك وفقا لسعر فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو مؤشر الأسعار أو المعدلات، أو ملاءة الإئتمان أو مؤشر الإئتمان، أو متغير آخر، بشرط أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير خاصا بطرف ما في العقد. ولا تعتبر المشتقة المرفقة بالأداة المالية والتي يمكن نقلها تعاقديا بشكل مستقل عن تلك الأداة، أو يكون فيها طرف مقابل مختلف عن تلك الأداة، مشتقة ضمنية بل هي أداة مالية منفصلة.

١١ يجب فصل المشتق المثبت عن العقد المضيف والمحاسبة على أنه مشتق بموجب هذا المعيار إذا توفرت كافة الشروط التالية:

(أ) الخصائص والمخاطر الإقتصادية للمشتق المثبت لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الإقتصادية للعقد المضيف (أنظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٠ و ٣٣)؛

(ب) تلبي أداة منفصلة بذات الشروط مثل المشتق المثبت تعريف المشتق؛ و

(ج) الأداة المنوعة (المجمعة) ليست مقاسه بمقدار القيمة العادلة مع تغيرات في القيمة العادلة مبلغ عنها في صافي الربح أو الخسارة. (كمثال المشتقات التي ثبتت في الأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة غير المنفصلة).

إذا تم فصل المشتق المثبت، فانه يجب محاسبة العقد المضيف نفسه بموجب هذا المعيار اذا كـان أداة مالية، وبما يتفق مع المعايير الأخرى المناسبة اذا لم يكن أداة مالية. لا يتناول هذا المعيار ما إذا كـان يجب عرض المشتقة الضمنية بشكل منفصل في متن البيانات المالية.

١٢ إذا طلب من المشروع بموجب هذا المعيار فصل مشتق مثبت عن عقده الأساسي، ولكنه لم يكن قادرا على قياس المشتق المثبت بشكل منفصل إما في تاريخ الامتلاك أو في تاريخ تقديم تقارير مالية لاحقة، فانه يجب عليها معاملة العقد المجمع بكامله على انه أداة مالية محتفظ بها للمتاجرة.

١٣ إذا كانت المنشأة غير قادرة على تحديد القيمة العادلة للمشتقة الضمنية بموثوقية على أساس بنودها وشروطها (على سبيل المثال، لأن المشتقة الضمنية تقوم على أساس أداة حق ملكية غير مسعرة)، تكون القيمة العادلة للمشتقة الضمنية هو الفرق بين القيمة العادلة للأداة المختلطة والقيمة العادلة للعقد الأساسي، إذا كان من الممكن تحديد تلك القيم بموجب هذا المعيار. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تحديد القيمة العادلة للمشتقة الضمنية بإستخدام هذه الطريقة، يتم تطبيق الفقرة ١٢ ويتم معاملة الأداة المركبة على أنها محتفظ بها للمتاجرة.

الإعتراف وإلغاء الإعتراف

الإعتراف المبدئي

١٤ يجب على المشروع الإعتراف بالأصول المالية أو الإلتزامات المالية في ميزانيته العمومية فقط عندما يصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة (انظر الفقرة ٣٨ فيما يتعلق بمشتريات الأصول المالية "بالطريقة المنتظمة").

إلغاء الإعتراف بأصل مالي

١٥ يتم في البيانات المالية الموحدة تطبيق الفقرات ١٦ - ٢٣ والفقرات "تطبيق٣٤- تطبيق٥٢" من الملحق "أ" على مستوى موحد. وبالتالي، تقوم المنشأة أولا بتوحيد جميع الشركات التابعة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ والتفسير ١٢ " توحيد *البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص*" من ثم تطبق الفقرات ١٦- ٢٣ والفقرات "تطبيق٣٤- تطبيق٥٢" من الملحق "أ" على المجموعة الناتجة.

١٦ تقوم المنشأة، قبل تقييم إلغاء الإعتراف كان أو سيكون مناسباً بموجب الفقرات ١٧- ٢٣، بتحديد ما إذا كان يجب تطبيق تلك الفقرات على جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) أو على الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بمجمله، على النحو التالي:

(أ) يتم تطبيق الفقرات ١٧- ٢٣ على جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) إذا، وفقط إذا، كان الجزء الذي يتم دراسة إلغاء الإعتراف به يحقق واحد من الشروط الثلاث التالية:

(١) يشتمل الجزء فقط على تدفقات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام شريحة معدل فائدة يحصل بموجبها الطرف المقابل على الحق في التدفقات النقدية الخاصة بالفائدة، لكن ليس التدفقات النقدية الخاصة بالمبلغ الأصلي من أداة الدين، يتم تطبيق الفقرات ١٧ – ٢٣ على التدفقات النقدية الخاصة بالفائدة.

(٢) يشتمل الجزء فقط على حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية من الأصل المالي(أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام اتفاقية يحصل بموجبها الطرف المقابل على حقوق في حصة ٩٠% من جميع التدفقات النقدية لأداة الدين، يتم تطبيق الفقرات ١٧ – ٢٣ على ٩٠% من تلك التدفقات النقدية. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فلا يُطلب من كل طرف مقابل أن يكون له حصة تناسبية في التدفقات النقدية شريطة أن يكون للمنشاة التي تقوم بالنقل حصة تناسبية كاملة.

(٣) يشتمل الجزء فقط على حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام اتفاقية يحصل بموجبها الطرف المقابل على حقوق في حصة ٩٠% من التدفقات النقدية الخاصة بالفائدة، يتم تطبيق الفقرات ١٧ – ٢٣ على ٩٠% من تلك التدفقات النقدية الخاصة بالفائدة. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فلا يُطلب من كل طرف مقابل أن يكون له حصة تناسبية في التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص شريطة أن يكون للمنشاة التي تقوم بالنقل حصة تناسبية كاملة.

(ب) في جميع الحالات الأخرى، يتم تطبيق الفقرات ١٧ – ٢٣ على الأصل المالي بمجمله (أو على مجموعة من الأصول المالية المشابهة بمجملها). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأ بنقل (١) الحقوق في أول وآخر ٩٠% من التحصيلات النقدية من الأصل المالي(أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة)، أو (٢) الحقوق في٩٠% من التدفقات النقدية من مجموعة الذمم المدينة، لكنها تقدم ضمانة بتعويض المشتري عن أي خسائر ائتمان تصل نسبتها حتى ٨% من المبلغ الأصلي للذمم المدينة، يتم تطبيق الفقرات ١٧ – ٢٣ على الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بمجملها.

ويشير مصطلح "الأصل المالي" في الفقرات ١٧ – ٢٦ إما إلى جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) كما هي محددة في البند (أ) أعلاه، أو خلافا لذلك إلى الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بمجملها.

١٧ تقوم المنشأة بإلغاء الإعتراف بالأصل المالي عندما، وفقط عندما:

(أ) تنتهي مدة الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي؛ أو

(ب) تقوم بنقل الأصل المالي كما هو مبين في الفقرتين ١٨ و ١٩ ويكون النقل مؤهلا لإلغاء الإعتراف وفقا للفقرة ٢٠.

(أنظر الفقرة ٣٨ فيما يخص الطريقة المعتادة في بيع الأصول المالية).

١٨ تقوم المنشأة بنقل الأصل المالي إذا، وفقط إذا:

(أ) قامت بنقل الحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي؛ أو

(ب) احتفظت بالحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تحملت إلتزاما تعاقديا بدفع التدفقات النقدية لواحد أو أكثر من المستلمين في اتفاق معين يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٩.

١٩ عندما تحتفظ المنشأة بالحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي ("الأصل الأصلي")، لكنها تتحمل إلتزاما تعاقديا بدفع التدفقات النقدية لواحدة أو أكثر من المنشآت ("المستلمين النهائيين")، تعالج المنشأة المعاملة على أنها نقل للأصل المالي إذا، وفقط إذا، تحققت جميع الشروط الثلاث التالية:

(أ) أن لا يكون لدى المنشأة أي إلتزام بدفع مبالغ للمستلمين النهائيين ما لم تُحصل مبالغ مقابلة من الأصل الأصلي. ولا تعتبر السلف قصيرة الأجل من قبل المنشأة التي يحق فيها استرداد كامل المبلغ الذي يتم إقراضه بالإضافة إلى الفائدة المستحقة حسب أسعار السوق انتهاكا لهذا الشرط.

(ب) أن تُمنع المنشأة بموجب بنود عقد النقل من بيع أو رهن الأصل الأصلي إلا كأوراق مالية للمستلمين النهائيين مقابل الإلتزام بدفع تدفقات نقدية لهم.

(ج) أن يكون لدى المنشأة إلتزام بتسديد أي تدفقات نقدية قامت بتحصيلها نيابة عن المستلمين النهائيين بدون تأخير مادي. بالإضافة إلى ذلك، لا تكون المنشأة مخولة بإعادة إستثمار تلك التدفقات النقدية، باستثناء الإستثمارات في النقد أو النقد المعادل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٧ "*بيان التدفق النقدي*") خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى التاريخ الذي يطلب فيه السداد إلى المستلمين النهائيين، ويتم نقل الفائدة المكتسبة من مثل هذه الإستثمارات إلى المستلمين النهائيين.

٢٠ عندما تنقل المنشأة الأصل المالي (أنظر الفقرة ١٨)، ينبغي عليها تقييم الحد الذي تحتفظ فيه بمخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(أ) إذا قامت المنشأة بنقل جميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يتعين عليها إلغاء الإعتراف بالأصل المالي والإعتراف بشكل منفصل بأية حقوق والتزامات يتم إنشائها أو الإحتفاظ بها في النقل على أنها أصول أو إلتزامات.

(ب) إذا قامت المنشأة بالإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يجب أن تستمر في الإعتراف بالأصل المالي.

(ج) إذا لم تقم المنشأة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، ينبغي عليها تحديد ما إذا كانت قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(١) إذا لم تحتفظ المنشأة بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المالي وتعترف بشكل منفصل بأية حقوق والتزامات يتم إنشائها أو الإحتفاظ بها في النقل على أنها أصول أو إلتزامات.

(٢) إذا احتفظت المنشأة بالسيطرة، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المالي إلى حد مشاركتها المستمرة في الأصل المالي (أنظر الفقرة ٣٠).

٢١ يتم تقييم نقل المخاطر والمكافئات (أنظر الفقرة ٢٠) من خلال مقارنة تعرض المنشأة، قبل وبعد النقل، مع التغير في مبالغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل المنقول. وتحتفظ المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي إذا كانت تعرضها للتغير في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل المالي لا تتغير بشكل كبير نتيجة للنقل (مثلا لأن المنشأة قامت ببيع أصل مالي رهنا باتفاقية معينة لإعادة شرائه بسعر ثابت أو سعر البيع مضافا إليه عائد المقرض). وتنقل المنشأة بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي إذا لم يعد تعرضها لمثل هذا التغير مهما فيما يتعلق بمجموع التغيرات في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي (مثلا لأن المنشأة قامت ببيع أصل مالي رهنا فقط بخيار معين لإعادة شرائه بقيمته العادلة في وقت إعادة الشراء أو أنها قامت بنقل حصة تناسبية كاملة للتدفقات النقدية من أصل مالي أكبر في اتفاق معين، مثل المشاركة الجزئية في القرض، يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٩).

٢٢ سيكون من الواضح عادة ما إذا قامت المنشأة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري ولن يكون هناك حاجة للقيام بأي حساب. وفي الحالات الأخرى، سيكون من الضروري حساب ومقارنة تعرض المنشأة للتغير في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية قبل وبعد النقل. ويتم الحساب والمقارنة باستخدام سعر الفائدة الحالي الملائم في السوق على أنه معدل الخصم. ويتم دراسة جميع التغيرات المعقولة والمحتملة في صافي التدفقات النقدية، مع إبداء أهمية أكبر لتلك المخرجات التي يكون حدوثها أكثر احتمالا.

٢٣ يعتمد احتفاظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول (أنظر الفقرة ٢٠ (ج)) على قدرة المنقول له على بيع الأصل. وإذا كان لدى المنقول له قدرة عملية على بيع الأصل بمجمله إلى طرف ثالث ليس له علاقة

وقادر على ممارسة تلك القدرة بشكل أحادي ودون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على عملية النقل، عندئذ لا تكون المنشأة قد احتفظت بالسيطرة. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة في جميع الحالات الأخرى.

النقل المؤهل لعكس الإعتراف (أنظر الفقرة ٢٠ (أ) و (ج)، (ط))

٢٤ إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي في عملية نقل مؤهلة لإلغاء الإعتراف بمجملها واحتفظت بحق خدمة الأصل المالي مقابل رسوم معينة، فإنها تعترف إما بأصل خدمة أو إلتزام خدمة لعقد الخدمة ذلك. وإذا لم يكن من المتوقع أن تعوض الرسوم التي يجب استلامها المنشأة بشكل كافي عن أداء الخدمة، يتم الإعتراف بإلتزام الخدمة الخاص بالإلتزام التعاقدي للخدمة بقيمته العادلة. وإذا كان من المتوقع أن تشكل الرسوم التي يجب استلامها أكثر مما هو تعويض كاف عن الخدمة، يتم الإعتراف بأصل خدمة لحق الخدمة بمبلغ يتم تحديده على أساس تخصيص المبلغ المسجل للأصل المالي الكبير وفقا للفقرة ٢٧.

٢٥ إذا تم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله، نتيجة لعملية النقل، لكن نتج عن عملية النقل حصول المنشأة على أصل مالي جديد أو تحملها إلتزام مالي جديد أو إلتزام خدمة، تعترف المنشأة بالأصل المالي الجديد أو الإلتزام المالي الجديد أو إلتزام الخدمة بالقيمة العادلة.

٢٦ عند إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله، يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:

(أ) المبلغ المسجل؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم (بما في ذلك أي أصل جديد يتم الحصول عليه مطروحا منه أي إلتزام جديد يتم تحمله) و (٢) أي أرباح أو خسائر تراكمية تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية (أنظر الفقرة ٥٥(ب)).

يجب الإفصاح عنها في الربح او الخسارة

٢٧ إذا كان الأصل المنقول جزء من أصل مالي اكبر (مثلا، عندما تقوم المنشأة بنقل التدفقات النقدية الخاصة بالفائدة التي هي جزء من أداة الدين، أنظر الفقرة ١٦(أ)) ويكون الجزء المنقول مؤهلا لإلغاء الإعتراف به بمجمله، يتم تخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل. ولهذا الغرض، يتم معاملة أصل الخدمة المحتفظ به على أنه جزء يستمر الإعتراف به. يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:

(أ) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم للجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به (بما في ذلك أي أصل جديد يتم الحصول عليه مطروحا منه أي إلتزام جديد يتم تحمله) و (٢) أي أرباح أو خسائر تراكمية مخصصة له تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية (أنظر الفقرة ٥٥(ب)).

يتم تخصيص الأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الإعتراف بها في حقوق الملكية بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء يجب الإفصاح عنها في الربح او الخسارة

٢٨ عندما تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي الكبير بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به، فلا بد من تحديد القيمة العادلة للجزء الذي يستمر الإعتراف به. وعندما يكون للمنشأة تاريخ في بيع أجزاء مشابهة للجزء الذي يستمر الإعتراف به أو توجد معاملات سوق أخرى لمثل هذه الأجزاء، فإن الأسعار الحديثة للمعاملات الفعلية توفر أفضل تقدير لقيمتها العادلة. وعندما لا يكون هناك عروض أسعار أو معاملات سوق حديثة تدعم القيمة العادلة للجزء الذي يستمر الإعتراف به، فإن أفضل تقدير للقيمة العادلة هو الفرق بين القيمة العادلة للأصل المالي الكبير ككل والمقابل المستلم من المنقول له لقاء الجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به.

النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف (أنظر الفقرة ٢٠(ب))

٢٩ إذا لم ينتج عن عملية النقل إلغاء الإعتراف لأن المنشأة قامت بالإحتفاظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول بمجمله وتعترف بالإلتزام المالي للمقابل المستلم. وفي الفترات اللاحقة، تعترف المنشأة بأي دخل على الأصل المنقول وأي مصروف يتم تكبده على الإلتزام المالي.

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة (أنظر الفقرة ٢٠(ج)(٢))

٣٠ إذا لم تقم المنشأة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول بشكل جوهري، لكنها تحتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة. إن مدى المشاركة المستمرة للمنشأة في الأصل المنقول هو مدى تعرضها للتغيرات في قيمة الأصل المنقول. على سبيل المثال:

(أ) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل ضمان للأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة هو (١) مبلغ الأصل، أو (٢) الحد الأعلى للمقابل المستلم الذي قد يطلب من المنشأة تسديده ("مبلغ الضمان")، أيهما أقل.

(ب) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل خيار مكتوب أو مشترى (أو كلاهما) على الأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة هو مبلغ الأصل المنقول الذي قد تقوم المنشأة بإعادة شرائه. غير أنه في حالة خيار البيع المكتوب على الأصل الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة مقتصرا على القيمة العادلة للأصل المنقول أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل (أنظر الفقرة "تطبيق ٤٨").

(ج) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل خيار التسوية بالنقد أو مخصص مماثل على

الأصل المنقول، يتم قياس مدى المشاركة المستمرة للمنشأة بنفس الطريقة التي نتجت عن خيارات التسوية بغير النقد كما هو مبين في البند (ب) أعلاه.

٣١ عندما تستمر المنشأة بالإعتراف بالأصل إلى حد مشاركتها المستمرة، فإنها تعترف أيضا بالإلتزام ذو العلاقة. وبالرغم من متطلبات القياس الأخرى في هذا المعيار، إلا أنه يتم قياس الأصل المنقول والإلتزام ذو العلاقة على أساس يعكس الحقوق والإلتزامات التي احتفظت بها المنشأة. ويتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بحيث يكون صافي المبلغ المسجل للأصل المنقول والإلتزام ذو العلاقة هو:

(أ) التكلفة المطفأة للحقوق والإلتزامات التي تحتفظ بها المنشأة، إذا تم قياس الأصل المنقول بالتكلفة المطفأة؛ أو

(ب) مساو للقيمة العادلة للحقوق والإلتزامات التي تحتفظ بها المنشأة عندما يتم قياسها على أساس مستقل، إذا تم قياس الأصل المنقول بالقيمة العادلة.

٣٢ تستمر المنشأة بالإعتراف بأي دخل ناتج عن الأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة وتعترف بأي مصروف يتم تكبده على الإلتزام ذو العلاقة.

٣٣ ولغرض القياس اللاحق، تتم محاسبة التغيرات المعترف بها في القيمة العادلة للأصل المنقول والإلتزام ذو العلاقة بالإنسجام مع بعضها وفقا للفقرة ٥٥، ولا تتم معادلتها.

٣٤ إذا كانت المشاركة المستمرة للمنشأة هي فقط جزء من الأصل المالي (مثلا، عندما تحتفظ المنشأة بخيار معين لإعادة شراء جزء من الأصل المنقول، أو تحتفظ بحصة متبقية لا ينتج عنها الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري في حين تحتفظ المنشأة بالسيطرة)، تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي بين الجزء الذي تستمر بالإعتراف به بموجب المشاركة المستمرة، والجزء الذي لم تعد تعترف به على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل. لهذا الغرض، يتم تطبيق متطلبات الفقرة ٢٨. ويتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:

(أ) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي لم يعد يُعترف به؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم للجزء الذي لم يعد يُعترف به و (٢) أي أرباح أو خسائر تراكمية مخصصة له تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية (أنظر الفقرة ٥٥(ب)).

يتم تخصيص الأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الإعتراف بها في حقوق الملكية بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي لم يعد يُعترف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء.

٣٥ إذا تم قياس الأصل المنقول بالتكلفة المطفأة، فإن الخيار الوارد في هذا المعيار لتحديد الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لا ينطبق على الإلتزام ذو العلاقة.

جميع التنقلات

٣٦ إذا استمر الإعتراف بالأصل المنقول، لا يتم معادلة الأصل والإلتزام ذو العلاقة. وعلى نحو مماثل، لا تقوم المنشأة بمعادلة أي دخل ينشأ من الأصل المنقول مع أي مصروف يتم تكبده على الإلتزام ذو العلاقة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٤٢).

٣٧ إذا قدم الناقل ضمان إضافي غير نقدي (مثل أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية) للمنقول إليه، فإن محاسبة الضمان الإضافي من قبل الناقل والمنقول إليه تعتمد على ما إذا كان يحق للمنقول إليه بيع أو إعادة رهن الضمان الإضافي وما إذا كان الناقل قد تعثر في السداد. وينبغي على كل من الناقل والمنقول إليه محاسبة الضمان الإضافي كما يلي:

(أ) إذا كان يحق للمنقول إليه بموجب عقد أو وفق الأعراف بيع أو إعادة رهن الضمان الإضافي، عندئذ يقوم الناقل بإعادة تصنيف ذلك الأصل في ميزانيته العمومية بشكل منفصل عن الأصول الأخرى (مثلا، كأصل مقدم كقرض، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة، أو ذمم مدينة لإعادة الشراء).

(ب) إذا قام المنقول إليه ببيع الضمان الإضافي المرهون له، فإنه يعترف بالعائدات من عملية البيع والإلتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مقابل إلتزامه بإعادة الضمان الإضافي.

(ج) إذا تعثر الناقل في السداد بموجب بنود العقد ولم يعد مخولا باسترداد الضمان الإضافي، فإنه يلغي الإعتراف بالضمان الإضافي، ويعترف المنقول إليه بالضمان الإضافي على أنه أصل خاص به يتم قياسه مبدئيا بالقيمة العادلة، أو إذا قام مسبقا ببيع الضمان الإضافي، فإنه يلغي الإعتراف بإلتزامه بإعادة الضمان الإضافي.

(د) بإستثناء ما ورد في البند (ج)، يستمر الناقل في تسجيل الضمان الإضافي على أنه أصل خاص به، ولا يعترف المنقول إليه بالضمان الإضافي على أنه أصل.

طريقة القسط الثابت في شراء أو بيع الأصول المالية

٣٨ يجب الإعتراف وإلغاء الإعتراف بالطريقة المعتادة في بيع أو شراء الأصول المالية، حيثما كان قابلا للتطبيق، بإستخدام محاسبة تاريخ التجارة أو محاسبة تاريخ التسوية (أنظر الفقرات تطبيق٥٣ – تطبيق٥٦ من الملحق أ).

إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية

٣٩ ينبغي على المنشأة استبعاد الإلتزام المالي (أو جزء من الإلتزام المالي) من ميزانيتها العمومية عندما، وفقط عندما، يتم إنقضائه – أي عندما يتم إستيفاء الإلتزام التعاقدي المحدد في العقد أو إلغائه أو تنتهي مدته.

٤٠ يتم محاسبة تبادل أدوات الدين التي يكون لها شروط مختلفة بشكل كبير بين مقرض ومستقرض موجودين على أنه انقضاء للإلتزام المالي الأصلي وإعتراف بأصل مالي جديد. وعلى نحو مماثل، يتم محاسبة التعديل الجوهري على بنود إلتزام مالي قائم أو جزء منه (سواء كان منسوبا إلى الصعوبات المالية للمدين أم لا) على أنه انقضاء للإلتزام المالي الأصلي وإعتراف بأصل مالي جديد.

٤١ يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين المبلغ المسجل للأصل المالي (أو جزء من الأصل المالي) المنقضي أو المنقول إلى طرف آخر والمقابل المدفوع، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة.

٤٢ إذا قامت المنشأة بإعادة شراء جزء من الإلتزام المالي، يتعين عليها تخصيص المبلغ المسجل السابق للإلتزام المالي بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ إعادة الشراء. يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين (١) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به و(٢) المقابل المدفوع، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة، للجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به.

القيـــاس

القياس المبدئي للأصول والإلتزامات المالية

٤٣ عندما يتم الإعتراف بأحد بنود الأصول أو بأحد بنود الأصول المالية بشكل مبدئي فإنه يجب على المشروع قياسه القيمة العادلة المضافة، في حالة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، عمليات التكلفة التي توزع مباشرة على اكتساب أصل مالي أو إلتزام مالي.

٤٤ عندما تستخدم المنشأة تاريخ التسديد المحاسبي للأصول المقاسة لاحقاً بالتكلفة أو تكلفة الإستهلاك، يتم الإعتراف بالأصل مبدئياً عند قيمته العادلة بتاريخ المتاجرة (أنظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات ٥٣-٥٦).

القياس اللاحق للأصول المالية

٤٥ لغرض قياس الأصل المالي بعد الإعتراف المبدئي يصنف هذا المعيار الأصول المالية الى أربعة فئات:

(أ) القروض والذمم التي أوجدها المشروع، والتي هي غير محتفظ بها للمتاجرة؛

(ب) الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق؛

(ج) الأصول المالية المتوفرة للبيع؛ و

(د) الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة.

تنطبق هذه الفئات على القياس والإعتراف بالأرباح أو الخسائر بموجب هذا المعيـــار. وقـــد تـــستخدم المنشأة أوصاف أخرى لهذه الفئات أو تصنيفات أخرى عند عرض المعلومات في متن البيانات المالية. وتفصح المنشأة في الملاحظات عن المعلومات التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٣٢.

٤٦ بعد الإعتراف المبدئي يجب على المشروع قياس الأصول المالية، بما في ذلك المشتقات التي هي أصول، بمقدار قيمها العادلة بدون أي خصم لتكاليف العملية التي قد تتحملها عند البيع أو أي تصرف آخر، فيما عدا الفئات التالية من الأصول المالية التي يجب قياسها بموجب الفقرة ٧٣:

(أ) القروض والذمم المدينة المعرفة في الفقرة ٩ التي أوجدها المشروع والتي هي غير محتفظ بها للمتاجرة؛

(أ) الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق؛ التي يجب قياسها بقيمتها المطفأة باستخدام نظرية الفائدة الفعالة؛ و

(ب) الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن في السوق النشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية والمشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية غير المسعرة تلك والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأدوات، والتي يتم قياسها بسعر التكلفة (أنظر الفقرتان تطبيق ٨٠ و تطبيق ٨١ من الملحق أ).

الأصول المالية المسماة على أنها بنود محوطة (hedged items) تكون خاضعة للقياس بموجب أحكام محاسبة التحوط في الفقرات ٨٩-١٠٢ من هذا المعيار. جميع الأصول المالية ما عدا تلك التي تقاس بالقيمة العادل من خلال الربح أو الخسارة هي موضوع مراجعة الإنخفاض بما يتفق مع الفقرات ٥٨-٧٠ والملحق أ الفقرات تطبيقات ٨٤-تطبيقات ٩٣.

القياس اللاحق للإلتزامات المالية

٤٧ بعد الإعتراف المبدئي يجب ان يقوم المشروع بقياس كافة الإلتزامات المالية بمقدار قيمتها المطفأة، بإستخدام أسلوب الفائدة الفعال: ما عدا:

(أ) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويتم قياس هذه الإلتزامات، بما في ذلك المشتقات التي تكون عبارة عن إلتزامات، بالقيمة العادلة بإستثناء إلتزام المشتقة المرتبط بأداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي يجب تسويته من خلال تسليم هذه الأداة التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، فإنه ينبغي قياسه بسعر التكلفة.

(ب) الإلتزامات المالية التي تنشأ عندما لا تكون عملية نقل الأصل المالي غير مؤهلة لإلغاء الإعتراف أو يتم محاسبتها بإستخدام منهج المشاركة المستمرة. وتنطبق الفقرتان ٢٩ و٣١ على قياس مثل هذه الإلتزامات المالية.

الإلتزامات المالية التي يتم تحديدها كبنود تحوط ستخضع للقياس بموجب متطلبات التحوط المحاسبي في الفقرة ٨٩ من الملحق (أ).

إعتبارات قياس القيمة العادلة

٤٨ عند تحديد القيمة العادلة لأصل مالي او إلتزام مالي لأهداف تطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة الدولي ٣٢، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٦٩-٨٢.

٤٩ لا تكون القيمة العادلة للإلتزام المالي ذو خاصية الطلب (مثلا، الوديعة تحت طلب) أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، مخصوما من أول تاريخ كان يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ.

إعادة التصنيف

٥٠ لا تقوم المنشأة بإعادة تصنيف أداة مالية ضمن أو خارج فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة طالما أنه يحتفظ بها أو يتم إصدارها.

٥١ إذا لم يعد من المناسب، نتيجة التغير في النية أو القدرة، تصنيف الإستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق، يتم إعادة تصنيفه على أنها متوفر برسم البيع ويتم إعادة قياسه بالقيمة العادلة، ويتم محاسبة الفرق بين مبلغه المسجل وقيمته العادلة وفقا للفقرة ٥٥(ب).

٥٢ عندما لا تستوفي عمليات بيع أو إعادة تصنيف مبلغ كبير من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق أي من الشروط الواردة في الفقرة ٩، يجب إعادة تصنيف أي إستثمارات متبقية محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق على أنها متوفرة برسم البيع. وفي إعادة التصنيف هذا، يتم محاسبة الفرق بين مبالغها المسجلة وقيمها العادلة وفقا للفقرة ٥٥(ب).

٥٣ إذا توفر قياس موثوق للأصل المالي أو الإلتزام المالي لم يكن متوفر في السابق، وكان يجب قياس الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة إذا توافر قياس موثوق (أنظر الفقرتان ٤٦(ج) و ٤٧)، يتم إعادة قياس الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة، ويتم محاسبة الفرق بين مبلغه المسجل وقيمته العادلة وفقا للفقرة ٥٥(ب).

٥٤ إذا أصبح من المناسب تسجيل الأصل المالي أو الإلتزام المالي بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة بدلا من القيمة العادلة، نتيجة التغير في النية أو القدرة أو في الظروف النادرة التي لا يتوافر فيها قياس موثوق للقيمة العادلة (أنظر الفقرتان ٤٦ (ج) و ٤٧) أو بسبب إنقضاء "السنتين الماليتين السابقتين" المشار إليهما في الفقرة ٩، فإن القيمة العادلة للمبلغ المسجل للأصل المالي أو الإلتزام المالي في ذلك التاريخ تصبح هي تكلفته أو تكلفته المطفأة الجديدة، حيثما كان قابلا للتطبيق. ويتم محاسبة أي ربح أو خسارة سابقة على ذلك الأصل تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقا للفقرة ٥٥(ب) كما يلي:

(أ) في حالة الأصل المالي ذو تاريخ الإستحقاق الثابت، يتم إطفاء الربح أو الخسارة في الأرباح أو الخسائر خلال العمر المتبقي للإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة. ويتم أيضا إطفاء أي فرق بين التكلفة المطفأة الجديدة ومبلغ الإستحقاق خلال العمر المتبقي للأصل المالي بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة. وإذا انخفضت قيمة الأصل المالي لاحقا، يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة وفقا للفقرة ٦٧ بأي خسائر أو أرباح تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

(ب) في حالة الأصل المالي الذي ليس له تاريخ إستحقاق ثابت، تبقى الأرباح أو الخسائر في حقوق الملكية حتى يتم بيع الأصل المالي أو التصرف به خلافا لذلك، عندما يتم الإعتراف به في الربح أو الخسارة. وإذا انخفضت قيمة الأصل المالي لاحقا، يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة وفقا للفقرة ٦٧ بأي خسائر أو أرباح سابقة تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

الأرباح والخسائر

٥٥ يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة الناشئة من التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي الذي لا يكون جزء من علاقة التحوط (أنظر الفقرات ٨٩ - ١٠٢) كما يلي:

(أ) يتم الإعتراف في الأرباح أو الخسائر بالربح أو الخسارة من الأصل المالي أو الإلتزام المالي المصنف بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ب) يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من الأصل المالي المتوفر برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية، من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض

البيانات المالية")، بإستثناء خسائر إنخفاض القيمة (أنظر الفقرات ٦٧ – ٧٠) وأرباح وخسائر الصرف الأجنبي (أنظر الفقرة "تطبيق ٨٣" من الملحق أ)، حتى يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي، وحينها يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة التراكمية المعترف بها سابقا في حقوق الملكية في الأرباح أو الخسائر. غير أن الفائدة المحسوبة بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة (أنظر الفقرة ٩) في الأرباح أو الخسائر (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*"). ويتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح على أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع في الأرباح أو الخسائر عندما ينشأ حق المنشأة باستلام الدفعات (راجع معيار المحاسبة الدولي ١٨).

٥٦ بالنسبة للأصول المالية والإلتزامات المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة (أنظر الفقرتان ٤٦ و ٤٧)، يتم الإعتراف بالربح والخسارة في الأرباح أو الخسائر عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي أو تنخفض قيمته، ومن خلال عملية الإطفاء. أما بالنسبة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تعتبر بنودا محوطة (أنظر الفقرات ٧٨ – ٨٤ والفقرات "تطبيق ٩٨- تطبيق ١٠١" من الملحق أ) تجري محاسبة الخسارة أو الربح بموجب الفقرات ٨٩ – ١٠٢.

٥٧ إذا اعترفت المنشأة بالأصول المالية بإستخدام محاسبة تاريخ التسوية (راجع الفقرة ٣٨ والفقرتان تطبيق ٥٣ وتطبيق ٥٦" من الملحق أ)، لا يتم الإعتراف بأي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي يجب استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية بالنسبة للأصول المسجلة بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة (بإستثناءخسائر إنخفاض القيمة). وبالنسبة للأصول المسجلة بالقيمة العادلة، يتم الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر أو في حقوق الملكية، حسبما هو مناسب بموجب الفقرة ٥٥.

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها

٥٨ تقوم المنشأة في تاريخ كل ميزانية عمومية بتقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية. وإذا وجد مثل هذا الدليل، تطبق المنشأة الفقرة ٦٣ (للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة)، أو الفقرة ٦٦ (للأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة)، أو الفقرة ٦٧ (للأصول المالية المتوفرة برسم البيع) لتحديد مبلغ أي خسارة إنخفاض قيمة.

٥٩ تنخفض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية ويتم تكبد خسائر إنخفاض القيمة إذا، وفقط إذا، كان هناك دليل موضوعي على إنخفاض القيمة نتيجة لواحد أو أكثر من الأحداث التي وقعت بعد الإعتراف الأولي بالأصل (حدث خسارة) ويكون لحدث (أو أحداث) الخسارة تلك أثر على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية التي يمكن تقديرها بموثوقية. وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث مفرد مميز أدى إلى إنخفاض القيمة. ومن الأرجح أن يكون الأثر المشترك لعدة أحداث قد أدى إلى إنخفاض القيمة. ولا يتم الإعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة الأحداث المستقبلية، مهما كانت محتملة. تشمل الأدلة الموضوعية على ان أصلا ماليا او مجموعة أصول انخفضت قيمتها او من غير الممكن تحصيلها المعلومات التي تصل الى حامل الأصل بشأن:

(أ) صعوبة مالية كبيرة أمام الجهة المصدرة أو المتعهدة؛

(ب) إخلال فعلي بالعقد مثل تقصير أو إهمال في دفعات الفائدة او المبلغ الأصلي؛

(ج) منح المقرض للمقترض لأغراض اقتصادية او قانونية تتعلق بالصعوبة المالية للمقترض امتيازا لا يأخذه المقرض خلافا لذلك في الإعتبار؛

(د) احتمال كبير للإفلاس او إعادة تنظيم مالي آخر للجهة المصدرة؛

(هـ) إعتراف بخسارة إنخفاض في قيمة ذلك الأصل في فترة تقديم تقارير مالية سابقة؛ أو

(و) تشير البيانات الملحوظة إلى أن هناك إنخفاض قابل للقياس في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة من الأصول المالية منذ الإعتراف الأولي بتلك الأصول، رغم أنه لا يمكن بعد تحديد الإنخفاض للأصول المالية المختلفة في المجموعة، بما في ذلك:

(١) التغيرات السلبية في وضع الدفع الخاص بالمقترضين في المجموعة (مثلا عدد متزايد من الدفعات المؤجلة أو عدد متزايد من المقترضين بواسطة بطاقة الإئتمان الذين وصلوا إلى حدهم الإئتماني ويدفعون الحد الأدنى من المبلغ شهريا)؛ أو

(٢) الظروف الإقتصادية الوطنية أو المحلية التي ترتبط بتعثرات السداد على الأصول في المجموعة (مثلا، الزيادة في معدل البطالة في المنطقة الجغرافية للمقترضين، أو الإنخفاض في أسعار الممتلكات المخصصة للرهن في المنطقة ذات العلاقة، أو الإنخفاض في أسعار النفط لأصول القرض بالنسبة لمنتجي النفط، أو التغيرات السلبية في الظروف الصناعية التي تؤثر على المقترضين في المجموعة).

٦٠ لا يعتبر اختفاء السوق النشط بسبب عدم التداول العلني بالأدوات المالية للمنشاة دليلا على إنخفاض القيمة. ولا يعتبر إنخفاض الملاءة الإئتمانية للمنشأة، بحد ذاته، دليلا على إنخفاض القيمة، بالرغم من أنه قد يكون دليلا على إنخفاض القيمة عندما يُؤخذ بعين الإعتبار مع معلومات أخرى متوفرة. ولا يعتبر بالضرورة إنخفاض القيمة العادلة للأصل المالي إلى ما دون تكلفته أو تكلفته المطفأة دليلا على إنخفاض القيمة (مثلا، إنخفاض القيمة العادلة للإستثمار في أداة الدين الناتج عن الزيادة في سعر الفائدة الخالي من المخاطر).

٦١ بالإضافة إلى أنواع الأحداث المذكورة في الفقرة ٥٩، تتضمن الأدلة الموضوعية على إنخفاض قيمة الإستثمار في أداة حقوق الملكية معلومات حول التغيرات المهمة التي يكون لها أثر سلبي والتي حصلت في البيئة التقنية، أو الإقتصادية، أو القانونية، أو في السوق التي تعمل فيه المنشأة المُصدرة، وتشير إلى أنه من غير الممكن استرداد تكلفة الإستثمار في أداة حقوق الملكية. ويعتبر الإنخفاض الكبير أو الذي يستغرق وقتا طويلا في القيمة العادلة للإستثمار في أداة حقوق الملكية إلى ما دون تكلفتها دليلا موضوعيا على إنخفاض القيمة.

٦٢ تكون البيانات الملحوظة المطلوبة لتقدير مبلغ خسارة إنخفاض القيمة للأصل المالي في بعض الحالات مقتصرة على الظروف الحالية أو أنها لم تعد لها علاقة بها تماما. على سبيل المثال، يمكن أن يكون هذا هو الحال عندما يواجه المقترض صعوبات مالية ويكون هناك القليل من البيانات التاريخية المتوفرة المتعلقة بمقترضين مماثلين. وفي مثل هذه الحالات، تستخدم المنشأة حكمها المبني على الخبرة لتقدير مبلغ أي خسارة إنخفاض قيمة. وعلى نحو مماثل، تستخدم المنشأة حكمها المبني على الخبرة لتعديل

البيانات الملحوظة لمجموعة من الأصول المالية لتعكس الظروف الحالية (أنظر الفقرة "تطبيق ٨٩"). إن إستخدام التقديرات المعقولة هو جزء أساسي في إعداد البيانات المالية ولا تقوض من موثوقيتها.

الأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة

٦٣ **إذا كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة إنخفاض قيمة على القروض والذمم المدينة أو الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق المسجلة بالتكلفة المطفأة، يتم قياس مبلغ الخسارة على أنه الفرق بين المبلغ المسجل للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة (باستثناء خسائر الإئتمان المستقبلية التي لم يتم تكبدها) مخصوما بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأصل المالي (أي سعر الفائدة الفعلي الذي يتم حسابه عند الإعتراف الأولي). ويتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إما مباشرة أو من خلال إستخدام حساب علاوة معين. ويتم الإعتراف بمبلغ الخسارة في الأرباح أو الخسائر.**

٦٤ تقوم المنشأة أولا بتقييم ما إذا كان يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة بشكل منفرد للأصول المالية التي تعتبر هامة بشكل منفرد، وبشكل منفرد أو جماعي للأصول المالية التي لا تعتبر هامة بشكل منفرد (أنظر الفقرة ٥٩). وإذا حددت المنشاة عدم وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لأصل مالي يتم تقييمه بشكل منفرد، سواء كان كبيرا أم لا، تقوم بتضمين الأصل في مجموعة من الأصول المالية ذات سمات مشابهة لمخاطر الإئتمان وتُقيمهم بشكل جماعي لإنخفاض القيمة. لا تُشمل الأصول التي يتم تقييمها بشكل منفرد لإنخفاض القيمة والتي يتم أو يستمر الإعتراف بخسائر الإنخفاض القيمة الخاصة بها في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة.

٦٥ **إذا انخفض مبلغ خسارة إنخفاض القيمة، في فترة لاحقة، وكان يمكن ربط الإنخفاض بشكل موضوعي بحدث معين وقع بعد الإعتراف بإنخفاض القيمة (مثل التحسن في الملاءة الإئتمانية للمدين)، يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها سابقا إما مباشرة أو من خلال تعديل حساب علاوة معين. ولا ينتج عن عملية العكس تجاوز المبلغ المسجل للأصل المالي لما كانت ستكون عليه التكلفة المطفأة لو لم يتم الإعتراف بإنخفاض القيمة في التاريخ الذي يتم فيه عكس إنخفاض القيمة. ويتم الإعتراف بالقيد العاكس في الأرباح أو الخسائر.**

الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة

٦٦ **إذا كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة إنخفاض قيمة على أداة حقوق ملكية غير مسعرة وغير مسجلة بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، أو على أصل مشتق مرتبط بأداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي يجب تسويته من خلال تسليم هذه الأداة، يتم قياس مبلغ خسارة إنخفاض القيمة على أنه الفرق بين المبلغ المسجل للأصل المالي والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة مخصوما بمعدل العائد الحالي في السوق لأصل مالي مشابه (أنظر الفقرة ٤٦(ج) والفقرتان "تطبيق ٨٠ وتطبيق ٨١" من الملحق أ). ولا يتم عكس خسائر إنخفاض القيمة هذه.**

الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

٦٧ عندما يتم الاعتراف بإنخفاض القيمة العادلة لأصل مالي متوفر برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية ويكون هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل (أنظر الفقرة ٥٩)، يتم إلغاء الخسارة التراكمية التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية من حقوق الملكية ويتم الإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر بالرغم من أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي.

٦٨ يكون مبلغ الخسارة التراكمية التي يتم إلغاؤها من حقوق الملكية والإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر بموجب الفقرة ٦٧ هو الفرق بين تكلفة الأندماج بالشراء (صافي تسديد وإطفاء المبلغ الأصلي) والقيمة العادلة الحالية، مطروحا منه خسارة إنخفاض القيمة على ذلك الأصل المالي المعترف به سابقا في الأرباح أو الخسائر.

٦٩ لا يتم عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر لإستثمار معين في أداة حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة.

٧٠ إذا ازدادت القيمة العادلة لأداة دين مصنفة على أنها متوفرة برسم البيع، في أي فترة لاحقة، وكان من الممكن ربط الزيادة بشكل موضوعي بحدث معين وقع بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في الأرباح أو الخسائر، يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة، مع الإعتراف بمبلغ القيد العاكس في الأرباح أو الخسائر.

التحوط

٧١ إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أداة تحوط وبند متعلق بها محوط كما هو مبين في الفقرات ٨٥-٨٨ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٠٢-١٠٤، فان محاسبة المكسب او الخسارة في أدوات التحوط وبنود التحوط يجب ان تتبع الفقرات ٨٩-١٠٢.

أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

٧٢ لا يحدد هذا المعيار الظروف التي يمكن فيها تحديد المشتقة على أنها أداة تحوط شريطة تلبية الشروط الواردة في الفقرة ٨٨، باستثناء بعض الخيارات المكتوبة (أنظر الفقرة "تطبيق ٩٤" من الملحق أ). إلا أنه يمكن تحديد الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق على أنه أداة تحوط فقط للتحوط من مخاطر العملة الأجنبية.

٧٣ لأغراض محاسبة التحوط، يمكن تحديد الأدوات التي تنطوي على طرف خارج المنشأة معدة التقارير المالية فقط (أي خارج المجموعة أو القطاع أو المنشأة المنفردة التي يتم إعداد التقارير عنها) على أنها أدوات تحوط. بالرغم من أن المنشآت المختلفة ضمن المجموعة الموحدة أو الأقسام ضمن المنشأة يمكن أن تبرم معاملات تحوط مع منشآت أخرى ضمن المجموعة أو الأقسام ضمن المنشأة، فانه يتم إلغاء أي من هذه المعاملات بين المجموعات عند التوحيد. لذلك، لا تكون معاملات التحوط هذه مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للمجموعة. غير أنها يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط في

البيانات المالية المفردة أو المنفصلة للمنشآت الفردية ضمن المجموعة أو في إعداد التقارير حول القطاع شريطة أن تكون خارجية عن المنشأة أو القطاع الذي يتم إعداد التقارير عنه.

تحديد أدوات التحوط

٧٤ يكون هناك عادة قياس مفرد للقيمة العادلة لأداة التحوط في مجملها، وتكون العوامل التي تؤدي إلى التغيرات في القيمة العادلة معتمدة على بعضها البعض. وبالتالي، يتم تحديد علاقة التحوط من قبل المنشأة لأداة التحوط في مجملها. وفيما يلي الإستثناءات الوحيدة المسموح بها:

(أ) فصل القيمة الجوهرية عن القيمة الزمنية لعقد الخيار وتحديد التغير في القيمة الجوهرية للخيار على أنه أداة تحوط فقط واستثناء التغير في قيمته الزمنية؛ و

(ب) فصل عنصر الفائدة عن السعر الفوري لعقد أجل.

ويتم السماح بهذه الإستثناءات لأنه يمكن بشكل عام قياس القيمة الجوهرية للخيار والعلاوة على العقد الأجل بشكل منفصل. ويمكن أن تكون إستراتيجية تحوط فعالة تُقيِم كلاً من القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية لعقد الخيار مؤهلة لمحاسبة التحوط.

٧٥ يمكن تحديد نسبة من كامل أداة التحوط، مثل ٥٠% من المبلغ الإسمي، على أنها أداة تحوط في علاقة تحوط معينة. إلا أنه من غير الممكن تحديد علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط متداولة.

٧٦ يمكن تحديد أداة تحوط مفردة على أنها تحوط لأكثر من نوع من المخاطر شريطة أن (أ) يكون من الممكن تحديد المخاطر المحوط لها بوضوح، و (ب) يكون من الممكن إثبات فاعلية التحوط، و (ج) يكون من الممكن ضمان أن يكون هناك تحديد معين لأداة التحوط وأوضاع المخاطر المختلفة.

٧٧ يمكن النظر إلى إثنين أو أكثر من المشتقات، أو نسب منها (أو في حالة التحوط من مخاطر العملة، إثنين أو أكثر من غير المشتقات أو نسب منها، أو مجموعة من المشتقات وغير المشتقات أو نسب منها)، كمجموعة واحدة وتحديدها بشكل مشترك على أنها أداة تحوط، بما في ذلك عندما تعادل المخاطرة (المخاطر) الناشئة عن بعض المشتقات تلك الناشئة من أخرى. وعلى كل حال، لا يكون خيار الحد الأعلى والحد الأدنى لسعر الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تجمع ما بين الخيار المكتوب والخيار المشترى مؤهلة كأداة تحوط إذا كانت، فعليا، خيارا مكتوبا صافيا (تم مقابله استلام علاوة صافية). وعلى نحو مماثل، فانه يمكن تحديد إثنين أو أكثر من الأدوات (أو نسب منها) كأداة تحوط فقط إذا لم يكن أي منها خيار مكتوب أو خيار مكتوب صافي.

بنود التحوط

البنود المؤهلة

٧٨ يمكن أن يكون البند المحوط أصلا أو إلتزاما معترفا به، أو إلتزاما ثابتا غير معترف به، أو معاملة متنبأ بها محتملة جدا، أو صافي إستثمار في عملية أجنبية. ويمكن أن يكون البند المحوط (أ) أصلا، أو إلتزاما، أو إلتزاما ثابتا، أو معاملة متنبأ بها محتملة جدا، أو صافي إستثمار في عملية أجنبية، (ب) مجموعة من الأصول، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الثابتة، أو المعاملات المتنبأ بها المحتملة جدا، أو

صافي إستثمارات في عملية أجنبية ذات سمات مخاطر مماثلة، أو (ج) في تحوط محفظي لمخاطر سعر الفائدة فقط، جزء من محفظة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تشترك في المخاطر التي يتم التحوط لها.

٧٩ بعكس القروض والذمم المدينة، فإن الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند محوط فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة أو مخاطر التسديد لأن تحديد الإستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق يقتضي نية الإحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق بدون النظر إلى التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لهذا الإستثمار المنسوبة إلى التغيرات في أسعار الفائدة. إلا أنه يمكن أن يكون الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق بندا محوطا فيما يتعلق بالمخاطر من التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية ومخاطر الإئتمان.

٨٠ لأغراض محاسبة التحوط، يمكن فقط تحديد الأصول، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الثابتة، أو المعاملات المتنبأ بها المحتملة جدا التي تنطوي على طرف خارج عن المنشأة على أنها بنود محوطة. ويتبع ذلك إمكانية تطبيق محاسبة التحوط على المعاملات بين المنشآت أو القطاعات في نفس المجموعة فقط في البيانات المالية المفردة أو المنفصلة لتلك المنشآت أو القطاعات وليس في البيانات المالية الموحدة للمجموعة. وكاستثناء، يمكن أن تكون مخاطر العملة الأجنبية لبند نقدي ضمن المجموعة (مثلا الذمم الدائنة / الذمم المدينة بين شركتين تابعتين) مؤهلة كبند محوط في البيانات المالية الموحدة إذا نتج عنها تعرض لأرباح أو خسائر سعر الصرف الأجنبي التي لم يتم إلغائها تماما عند التوحيد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*". ولا يتم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ إلغاء أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي من البنود النقدية ضمن المجموعة تماما عند التوحيد عندما يتم التعامل بالبند النقدي ضمن المجموعة بين منشآت مجموعتين لهما عملات وظيفية مختلفة.

تحديد البنود المالية كبنود محوطة

٨١ إذا كان البند المحوط أصلا ماليا أو إلتزاما ماليا، فانه يمكن أن يكون بندا محوطا فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة فقط بحصة من تدفقاته النقدية أو قيمته العادلة (مثل واحد أو أكثر من التدفقات النقدية التعاقدية المختارة أو حصص منها أو نسبة مئوية من القيمة العادلة) شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية. على سبيل المثال، يمكن تحديد حصة قابلة للتحديد والقياس بشكل منفصل من مخاطر سعر الفائدة لأصل بفائدة أو إلتزام بفائدة على أنها مخاطر محوطة (مثل سعر الفائدة الخالي من المخاطر أو عنصر سعر الفائدة الأساسي في مجموع مخاطر سعر الفائدة للأداة المالية المحوطة).

٨١ أ في عملية تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، يمكن تحديد الحصة المحوطة على أساس مبلغ من العملة (مثلا مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الباوند، أو الراندات) وليس كأصول (أو إلتزامات) منفردة. وبالرغم أن المحفظة يمكن أن تشمل، لأغراض إدارة المخاطر، أصولا وإلتزامات، إلا أن المبلغ المحدد يكون مبلغا من الأصول أو مبلغا من الإلتزامات. ولا يسمح بتحديد صافي المبلغ الذي يشتمل على الأصول أو الإلتزامات. ويمكن للمنشأة أن تحوط لحصة من مخاطر سعر الفائدة المرتبطة بهذا المبلغ المحدد. على سبيل المثال، في حالة التحوط لمحفظة تحتوي أصولا يستحق دفعها مسبقا، يمكن للمنشأة أن تحوط للتغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغير في سعر الفائدة المحوط على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليس التعاقدية. وعندما تعتمد الحصة المحوطة على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، فإن الأثر الذي تتركه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يتم شمله

عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعا لذلك، فإذا تم التحوط للمحفظة التي تحتوي بنودا يستحق دفعها مسبقا بواسطة مشتقة لا يستحق دفعها مسبقا، تنشأ عدم الفاعلية إذا تتم مراجعة التواريخ التي يتوقع فيها أن يتم مسبقا تسديد البنود في المحفظة المحوطة، أو إذا كانت التواريخ الفعلية للتسديد المسبق تختلف عن تلك المتوقعة.

تحديد البنود غير المالية كبنود محوطة

٨٢ **إذا كان البند المحوط أصلا غير مالي أو إلتزاما غير مالي، يتم تحديده على أنه بند محوط (أ) لمخاطر العملة الأجنبية، أو (ب) في مجمله لجميع المخاطر، بسبب صعوبة عزل وقياس الحصة الملائمة من التدفقات النقدية أو تغيرات القيمة العادلة التي تُنسب إلى مخاطر محددة بدلا من مخاطر العملة الأجنبية.**

تحديد مجموعة من البنود كبنود محوطة

٨٣ يتم تجميع الأصول المتشابهة أو الإلتزامات المتشابهة ويتم تحوطها كمجموعة فقط إذا اشتركت الأصول المختلفة أو الإلتزامات المختلفة في المجموعة في التعرض للمخاطر التي تم تحديدها على أنها محوطة. وعلاوة على ذلك، يُتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى المخاطرة المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة متناسب تقريبا مع التغير الكلي في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى المخاطرة المحوطة الخاصة بمجموعة البنود.

٨٤ ولأن المنشأة تقيَم فاعلية التحوط من خلال مقارنة التغير في القيمة العادلة أو التدفق النقدي لأداة التحوط (أو مجموعة من أدوات التحوط المتشابهة) مع البند المحوط (أو مجموعة من البنود المحوطة المتشابهة)، فإن مقارنة أداة التحوط مع المركز المالي الصافي الكلي (مثلا صافي جميع الأصول ثابتة السعر أو الإلتزامات ثابتة السعر التي يكون لها تواريخ إستحقاق مماثلة)، بدلا من بند محوط محدد، لا يكون مؤهلا لمحاسبة التحوط.

محاسبة التحوط

٨٥ تعترف محاسبة التحوط بشكل متماثل بآثار المعادلة (offsetting) صافي الربح أو الخسارة من التغيرات في القيم العادلة لأداة التحوط والبند المتعلق بها الذي يتم تحوطه.

٨٦ **علاقات التحوط ذات ثلاثة أنواع:**

(أ) *تحوط القيمة العادلة* هو تحوط لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام معترف به أو إلتزام ثابت غير معترف به، أو حصة محددة لهذا الأصل، أو الإلتزام، أو الإلتزام الثابت، التي تُنسب إلى مخاطرة معينة ويمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة.

(ب) *تحوط التدفق النقدي* تحوط ضد التعرض للتغير في التدفق النقدي الذي (١) يعزى لمخاطرة معينة مرتبطة بأصل او إلتزام معترف به (مثل كافة او بعض دفعات الفائدة المستقبلية على دين سعره متغير) أو عملية متنبأ بها (مثل شراء او بيع متوقع) والذي (٢) سيؤثر على صافي الربح أو الخسارة المبلغ عنها، وتتم محاسبة التحوط لإلتزام ثابت غير معترف به لشراء او بيع اصل بسعر ثابت في عملة تقارير المشروع على انه تحوط تدفق نقدي بالرغم من انه يتعرض لمخاطرة في قيمته العادلة.

(ج) *تحوط لصافي إستثمار* في وحدة أجنبية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢١.

٨٧ التحوط لمخاطر العملة الأجنبية لتعهدات المنشأة يمكن إحتسابها كتحوط القيمة العادلة أو تحوط التدفق النقدي.

٨٨ بموجب هذا المعيار تحقق علاقة التحوط الشروط اللازمة لمحاسبة التحوط الخاصة كما هو مبين في الفقرات ٨٩-١٠٢ وذلك فقط إذا تم تلبية كافة الشروط التالية:

(أ) عند بدء التحوط هناك وثائق رسمية لعلاقة التحوط وهدف واستراتيجية إدارة مخاطرة المشروع للقيام بالتحوط، ويجب ان تشمل تلك الوثائق تحديد أداة التحوط والبند او العملية المحوطة ذات العلاقة وطبيعة المخاطرة المحوطة وكيف سيقوم المشروع بتقييم فاعلية أداة التحوط في معادلة التعرض للتغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط او التدفقات النقدية للعملية المحوطة التي تعزى للمخاطرة المحوطة.

(ب) يتوقع ان يكون التحوط فعالا جدا (انظر الفقرة ١٠٥-١١٣ من التطبيقات الإرشادية) في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة او التدفقات النقدية التي تعزى للمخاطرة المحوطة وذلك بما يتفق مع استراتيجية إدارة المخاطرة الموثقة أصلا لعلاقة التحوط المعينة تلك.

(ج) بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي يجب ان تكون العملية المتنبأ بها التي هي موضوع التحوط محتملة الى حد كبير، ويجب ان تقدم تعرضا للتغيرات في التدفقات النقدية التي يمكنها في النهاية ان تؤثر على صافي الربح او الخسارة المبلغ عنها.

(د) يمكن قياس فاعلية التحوط بشكل موثوق به، أي يمكن قياس القيمة العادلة او التدفقات النقدية للبند المحوط والقيمة العادلة لأداة التحوط (انظر الفقرة ٤٦ و ٤٧ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٨٠ و ٨١ من اجل الإرشاد الخاص بالقيمة العادلة).

(هـ) تم تقييم التحوط على أساس مستمر وتحديده فعلياً أنه كان فعالاً جدا خلال فترة تقديم التقارير المالية الذي كان من أجله تم تحديد التحوط.

تحوطات القيمة العادلة

٨٩ إذا لبى تحوط قيمة عادلة الشروط الواردة في الفقرة ٨٨ خلال فترة تقديم التقارير المالية، فانه يجب محاسبته كما يلي:

(أ) يتم الإعتراف في حساب الأرباح أو الخسائر بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة (لأداة تحوط مشتقة) أو عنصر العملة الأجنبية في مبلغها المسجل الذي تم قياسه وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ (لأداة تحوط غير مشتقة) يجب الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة؛ و

(ب) المكسب او الخسارة من البند المحوط التي تعزى للمخاطرة المحوطة يجب ان تعدل المبلغ المسجل للبند المحوط والإعتراف بها فورا في الربح او الخسارة. وينطبق ذلك حتى ولو تم خلافا لذلك قياس بند محوط بمقدار التكلفة. الإعتراف بالربح أو الخسارة التي تعزى لمخاطر التحوط في الربح أو الخسارة تنطبق اذا كان البند المحوط أصل مالي متوفر للبيع.

٨٩ أ بالنسبة لعملية تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بحصة من محفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، يمكن تلبية المتطلب الوارد في الفقرة ٨٩(ب) من خلال عرض الربح أو الخسارة المنسوبة إلى البند المحوط إما:

(أ) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الأصول، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط أصلا؛ أو

(ب) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الإلتزامات، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط إلتزاما.

يتم عرض بنود السطر المنفصلة المشار إليها في (أ) و (ب) أعلاه إلى جانب الأصول المالية أو الإلتزامات المالية. ويتم إلغاء المبالغ المشمولة في بنود السطر هذه من الميزانية العمومية عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات المرتبطة بها.

٩٠ إذا تم تحوط مخاطر معينة فقط تعزى الى بند محوط فانه يتم الإبلاغ عن التغيرات المعترف بها في القيمة العادلة للبند المحوط التي ليس لها علاقة بالتحوط في الفقرة ٥٥.

٩١ يجب على المشروع ان يتوقف عن محاسبة التحوط المحددة في الفقرة ٨٩ إذا حصل أي مما يلي:

(أ) انتهاء مدة أداة التحوط او بيعها، او إنهاؤها او ممارستها (لهذا الغرض، لا يعتبر تجديد او استبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى انتهاء او إنهاء إذا كان هذا التجديد او الإنهاء جزءاً من استراتيجية التحوط الموثقة للمنشأة)؛

(ب) لم يعد التحوط يلبي مقاييس التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨؛ أو

(ج) إبطال التحديد من قبل المنشأة.

٩٢ يتم إطفاء أي تعديل ينشأ من الفقرة ٨٩(ب) على المبلغ المسجل للأداة المالية المحوطة التي تستخدم لها طريقة الفائدة الفعالة (أو في حالة التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، على بند سطر الميزانية العمومية المنفصل المذكور في الفقرة ٨٩ أ) في حساب الأرباح أو الخسائر. ويمكن أن يبدأ الإطفاء حالما يوجد التعديل ويجب أن يبدأ في موعد لا يتجاوز الموعد الذي يتوقف فيه تعديل البند المحوط للتغيرات في قيمته العادلة التي تُنسب إلى المخاطر التي يتم التحوط لها. ويعتمد التعديل على سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الإطفاء. إلا أنه إذا كان الإطفاء بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الذي تم إعادة إحتسابه، في حال تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، هو أمر غير عملي، يتم إطفاء التعديل بإستخدام طريقة القسط الثابت. ويتم إطفاء التعديل بالكامل من خلال إستحقاق الأداة المالية أو في حالة التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، بانتهاء الفترة الزمنية لإعادة التسعير ذات العلاقة.

٩٣ عندما يتم تحديد إلتزام ثابت غير معترف به على أنه بند تحوط، يتم الإعتراف بالتغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة للإلتزام الثابت الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة في الأرباح أو الخسائر (أنظر الفقرة ٨٩(ب)). ويتم أيضا الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط في الأرباح أو الخسائر.

٩٤ عندما تبرم المنشأة إلتزاما ثابتا لشراء أصل أو تحمل إلتزام يعتبر بندا محوطا في تحوط القيمة العادلة، يتم تعديل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام الناتج عن استيفاء المنشأة للإلتزام الثابت ليشمل التغير

التراكمي في القيمة العادلة للإلتزام الثابت الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة التي تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية.

تحوطات التدفق النقدي

٩٥ **إذا لبى تحوط تدفق نقدي الشروط الواردة في الفقرة ٨٨ خلال فترة تقديم التقارير، فانه يجب محاسبته كما يلي:**

(أ) الجزء من المكسب او الخسارة من أداة التحوط المحدد على ان تحوط فعال (انظر الفقرة ٨٨) يجب الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١)؛ و

(ب) يجب الإفصاح عن الجزء غير الفعال في الأدوات المالية مباشرة في الربح او الخسارة.

٩٦ بشكل أكثر تحديدا، تتم محاسبة تحوط التدفق النقدي كما يلي:

(أ) يتم تعديل الجزء المكون المنفصل لحقوق الملكية المرتبط بالبند المحوط بمقدار ما يلي:

(١) المكسب او الخسارة المتراكمة من أداة التحوط من بداية التحوط؛ و

(٢) القيمة العادلة للتغير التراكمي (القيمة الحالية) في التدفقات النقدية المستقبلية للبند المحوط من بداية التحوط؛

(ب) أي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط أو عنصر معين (التي هي ليست تحوطا فعالا) يعترف بها في الربح او الخسارة؛ و

(ج) إذا استثنت استراتيجية إدارة المخاطرة الموثقة لتحوط خاص بعلاقة معينة من تقييم فعالية التحوط المكون المعين للمكسب او الخسارة او التدفقات النقدية ذات العلاقة لأداة تحوط من تقييم فاعلية التحوط (انظر الفقرات ٧٤، ٧٥ والفقرة ٨٨ (أ))، فان ذلك المكون المستثنى للمكسب او الخسارة يتم الإعتراف به بموجب الفقرة ٥٥).

٩٧ **إذا نتج لاحقا عن التحوط للمعاملة المتنبأ بها الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، يتم إعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقا للفقرة ٩٥ إلى حساب الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم شراؤه أو الإلتزام الذي يتم تحمله على الأرباح أو الخسائر (مثل الفترات التي يتم فيها الإعتراف بدخل الفائدة أو مصروف الفائدة). لكن إذا كانت المنشأة تتوقع أنه لن يتم استرداد كامل الخسارة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية أو جزء منها في واحدة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فانه يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ الذي يتوقع عدم استرداده إلى حساب الأرباح أو الخسائر.**

٩٨ **إذا نتج لاحقا عن التحوط للمعاملة المتنبأ بها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، أو إذا أصبحت المعاملة المتنبأ بها لأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي إلتزاما ثابتا ينطبق عليه محاسبة تحوط القيمة العادلة، فإن المنشأة تتبنى إما البند (أ) أو (ب) كما يلي:**

(أ) تقوم بإعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقا للفقرة ٩٥ إلى حساب الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم شراؤه أو الالتزام الذي يتم تحمله على الأرباح أو الخسائر (مثل الفترات التي يتم فيها الإعتراف بمصروف الإستهلاك أو تكلفة المبيعات). لكن إذا كانت المنشأة تتوقع أنه لن يتم استرداد كامل الخسارة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية أو جزء منها في فترة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ الذي يتوقع عدم استرداده إلى حساب الأرباح أو الخسائر.

(ب) تقوم بإلغاء الأرباح والخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقا للفقرة ٩٥، وتقوم بتضمينها في التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر للأصل أو الإلتزام.

٩٩ تتبنى المنشأة إما البند (أ) أو (ب) في الفقرة ٩٨ على أنها سياستها المحاسبية وتطبقها بشكل منسجم على جميع عمليات التحوط التي ترتبط بها الفقرة ٩٨.

١٠٠ بالنسبة لكافة تحوطات التدفقات النقدية عدا عن تلك التي تغطيها الفقرة ٩٧و ٩٨، يجب الإفصاح المبالغ التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية في الربح أو الخسارة في نفس الفترة او الفترات التي يؤثر فيها الإلتزام الثابت المحوط أو العملية المتنبأ بها على صافي الربح او الخسارة (مثال ذلك عندما يحدث بيع متنبأ به).

١٠١ في أي من الظروف التالة يجب على المشروع إيقاف محاسبة التحوط المحددة في الفقرات ٩٥-١٠٠:

(أ) انتهاء فترة أداة التحوط او بيعها، او إنهاؤها او ممارستها (لهذا الغرض، فان تجديد او استبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى لا يعتبر انتهاء لفترة التحوط او إستبدال لها إذا كان ذلك التجديد او الإستبدال جزءا من استراتيجية التحوط الموثقة للمشروع)، وفي هذه الحالة فان المكسب او الخسارة التراكمية لأداة التحوط التي ابلغ عنها مبدئيا مباشرة في حقوق الملكية عندما كان التحوط فعالا (انظر الفقرة ٩٥(أ)) يجب ان تبقى بشكل منفصل في حقوق الملكية الى ان تحدث العملية المتنبأ بها. وعندما تحدث العملية تنطبق الفقرات ٩٧، ٩٨، ١٠٠؛

(ب) التحوط لم يعد يلبي مقاييس التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨، ففي هذه الحالة فان المكسب او الخسارة في أداة التحوط التي ابلغ عنها مبدئيا مباشرة في حقوق الملكية عندما كان التحوط فعالا (انظر الفقرة ٩٥ (أ)) يجب ان تبقى بشكل منفصل في حقوق الملكية الى ان تحدث العملية الملتزم بها او المتنبأ بها، وعندما تحدث العملية تنطبق الفقرات ٩٧، ٩٨، ١٠٠.

(ج) العملية الملتزم بها او المتنبأ بها لم يعد يتوقع حدوثها، وفي هذه الحالة فان أي مكسب او خسارة متراكمة على الأدوات المالية تم الابلاغ عنها مباشرة في حقوق الملكية يجب الإبلاغ عنها في الفترة عندما أصبح التحوط نافذاً (أنظر الفقرة ٩٥ (أ)) يجب الإعتراف به في الربح أو الخسارة. العمليات المتوقعة ربما لا تحتاج الى وقت أطول (أنظر الفقرة ٨٨ (ج) ربما تبقى حتى تتحقق.

(د) تلغي المنشأة التحديد. وبالنسبة لتحوطات المعاملة المتنبأ بها، فإن الأرباح أو الخسائر التراكمية من أداة التحوط التي يستمر الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية ابتداءا من الفترة التي كان التحوط فيها فعالا (أنظر الفقرة ٩٥(أ)) تبقى معترفا بها بشكل منفصل في حقوق الملكية حتى

تحدث المعاملة المتنبأ بها أو لا يعود من المتوقع حدوثها. وعندما تحدث المعاملة، يتم تطبيق الفقرة ٩٧ أو ٩٨ أو ١٠٠. وإذا لم يعد من المتوقع حدوث المعاملة، يتم الإعتراف في حساب الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

تحوطات صافي الإستثمار

١٠٢ يجب محاسبة تحوطات صافي إستثمار في مؤسسة أجنبية، بما في ذلك البنود المالية كجزء من صافي الإستثمار (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢١) بشكل مماثل لتحوطات التدفقات النقدية:

(أ) الجزء من المكسب او الخسارة في أداة التحوط المحدد على انه تحوط فعال (انظر الفقرة ٨٨) يجب الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١)؛ و

(ب) يجب الإفصاح عن الجزء غير الفعال في الربح أو الخسارة.

المكسب او الخسارة في أداة التحوط المتعلقة بالجزء الفعال من التحوط الذي تم الإفصاح عنه مباشرة في حقوق الملكية يجب الإفصاح عنه بنفس طريقة مكسب او خسارة ترجمة العملة الأجنبية.

تاريخ النفاذ والفترة الإنتقالية

١٠٣ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار (بما في ذلك جميع التعديلات الواردة في ١ مارس ٢٠٠٤) للفترة المالية التي تبدأ في ١ يناير عام ٢٠٠٥ او بعد هذا التاريخ. ويسمح بالتطبيق المبكر. يجب على المنشأة عدم تطبيق هذا المعيار (بما في ذلك التعديلات الواردة في ١ مارس ٢٠٠٤) للفترة المالية التي تبدأ في ١ يناير عام ٢٠٠٥ إلا اذا طبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (الوراد في ديسمبر ٢٠٠٣). أما اذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ، يجب ان تفصح عن ذلك.

١٠٣أ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢ (ز) للفترات السنوية التي تبدأ في أو قبل ١ يناير ٢٠٠٦. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ " *الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي*" للفترات الأبكر، هذه التعديلات يجب أن تطبق على لتلك الفترات.

١٠٤ يتم تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي باستثناء ما هو محدد في الفقرات ١٠٥ – ١٠٨. ويتم تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة سابقة معروضة وجميع المبالغ المقارنة الأخرى كما لو أن هذا المعيار كان دائما قيد الإستخدام ما لم يكن إعادة عرض المعلومات هو أمر غير عملي. وإذا كان إعادة العرض هو أمر غير عملي، تفصح المنشأة عن تلك الحقيقة وتشير إلى الحد الذي تم فيه عرض المعلومات.

١٠٥ عندما يتم تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يسمح للمنشأة أن تحدد أصلاً مالياً أو إلتزاما ماليا معترف به سابقا على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنه متوفر برسم البيع بالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ٩ والذي يقتضي القيام بمثل هذا التحديد عند الإعتراف الأولي. وبالنسبة لأي أصل مالي يتم تحديده على أنه متوفر برسم البيع، تعترف المنشأة بجميع التغيرات

التراكمية في القيمة العادلة في عنصر منفصل في حقوق الملكية حتى حدوث إلغاء إعتراف أو إنخفاض قيمة لاحق، عندما تقوم المنشأة بنقل تلك الأرباح أو الخسائر التراكمية إلى حساب الأرباح أو الخسائر. وبالنسبة لأي أداة مالية يتم تحديدها كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنها متوفرة برسم البيع، تقوم المنشأة:

(أ) بإعادة عرض الأصل المالي أو الإلتزام المالي بإستخدام التحديد الجديد في البيانات المالية المقارنة؛ و

(ب) بالإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي يتم تحديدها في كل فئة والتصنيف والمبلغ المسجل في البيانات المالية السابقة.

١٠٦ باستثناء ما هو مسموح في الفقرة ١٠٧، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في الفقرات ١٥-٣٧ والفقرات "تطبيق ٣٦- تطبيق ٥٢" من الملحق "أ" بأثر مستقبلي. وتبعا لذلك، إذا قامت المنشأة بإلغاء الإعتراف بالأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (المنقح عام ٢٠٠٠) نتيجة المعاملة التي حدثت قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ ولم يكن ليتم الإعتراف بتلك الأصول بموجب هذا المعيار، فإنها لا تعترف بتلك الأصول.

١٠٧ بالرغم من الفقرة ١٠٦، يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في الفقرات ١٥ – ٣٧ والفقرات "تطبيق ٣٦ – تطبيق ٥٢" من الملحق "أ" بأثر رجعي من تاريخ تختاره المنشاة، شريطة أن يكون قد تم الحصول على المعلومات المطلوبة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول والإلتزامات التي تم إلغاء الإعتراف بها نتيجة معاملات سابقة في وقت المحاسبة الأولية لتلك المعاملات.

١٠٧أ بالرغم من الفقرة ١٠٤ يمكن للمنشأة أن تطبق المتطلبات في الجملة الأخيرة من الفقرة تطبيق. ٧٦ والفقرة تطبيق ٧٦ أ بإحدى الطريقتين التاليتين:

(أ) بأثر مستقبلي على المعاملات التي يتم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢؛ أو

(ب) بأثر مستقبلي على المعاملات التي يتم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

١٠٨ لا تقوم المنشأة بتعديل المبلغ المسجل للأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية لكي تستثني الأرباح والخسائر المتعلقة بتحوطات التدفق النقدي التي كانت مشمولة في المبلغ المسجل قبل بداية السنة المالية التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. وفي بداية الفترة المالية التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يتم إعادة تصنيف أي مبلغ تم الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية لتحوط الإلتزام الثابت الذي تتم محاسبته بموجب هذا المعيار كتحوط للقيمة العادلة على أنه أصل أو إلتزام، باستثناء التحوط لمخاطر العملة الأجنبية التي تستمر معاملتها على أنها تحوط تدفق نقدي.

سحب البيانات الأخرى

١٠٩ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* المنقح في تشرين الأول عام ٢٠٠٠.

١١٠ يحل هذا المعيار وإرشادات التنفيذ المرفقة به محل إرشادات التنفيذ الصادرة من قبل لجنة إرشادات التنفيذ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، التي أنشأتها لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة.

الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

يعتبر هذا الملحق جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

النطاق (الفقرات ٢ – ٧)

تطبيق١ تقتضي بعض العقود تسديد دفعة على أساس المتغيرات المناخية أو الجيولوجية أو المادية. (ويشار في بعض الأحيان إلى تلك المعتمدة على المتغيرات المناخية "بالمشتقات المناخية"). وإذا لم تندرج تلك العقود ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*" فإنها تندرج ضمن نطاق هذا المعيار.

تطبيق٢ لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بخطط منافع الموظفين التي تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي ٢٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" واتفاقيات الإتاوة المبنية على أساس حجم المبيعات أو إيرادات الخدمة التي تتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*".

تطبيق٣ تقوم المنشأة في بعض الأحيان بتنفيذ ما ترى أنه "استثمار إستراتيجي" في أدوات حقوق الملكية التي تصدرها منشأة أخرى، بنية إقامة أو المحافظة على علاقة تشغيلية طويلة الأجل مع المنشأة التي يتم الإستثمار فيها. وتستخدم منشأة المستثمر معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" لتحديد ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية في المحاسبة هي طريقة مناسبة لمثل هذا الإستثمار. وعلى نحو مماثل، تستخدم منشأة المستثمر معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*" لتحديد ما إذا كان التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية هي طريقة مناسبة لمثل هذا الإستثمار. وإذا لم تكن طريقة التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية مناسبة، تطبق المنشأة هذا المعيار على ذلك الإستثمار الإستراتيجي.

تطبيق٤ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية والإلتزامات المالية لشركات التأمين، بإستثناء الحقوق والإلتزامات التي تستثنيها الفقرة ٢(هـ) لأنها تنشأ بموجب العقود ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

تطبيق٤أ يمكن أن يكون لعقود الضمانات المالية أشكال قانونية مختلفة، مثل الضمانة المالية، أو خطاب الإعتماد، أو عقد تعثر الإئتمان أو عقد التأمين. ولا تعتمد طريقة محاسبتها على شكلها القانوني. وفيما يلي أمثلة على طرق المعاملة الملائمة (أنظر الفقرتان ٢(هـ) و ٣):

(أ) إذا لم يكن العقد عقد تأمين، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، تطبق المنشأة المُصدرة هذا المعيار. وبالتالي فإن عقد الضمانة المالية الذي يقتضي تسديد دفعات إذا كانت الملاءة الإئتمانية للمدين أقل من مستوى معين إنما يندرج ضمن نطاق هذا المعيار.

(ب) إذا تكبدت المنشأة المُصدرة أو احتفظت بالضمانة المالية عند نقل أصول مالية أو إلتزامات مالية إلى طرف آخر ضمن نطاق هذا المعيار، فإنها تطبق هذا المعيار.

(ج) إذا كان العقد عقد تأمين، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، تطبق المنشأة المُصدرة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ ما لم ينطبق البند (ب).

(د) إذا قدمت المنشأة المُصدرة ضمانة مالية فيما يتعلق ببيع البضائع، فإنها تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٨ عند تحديد وقت اعترافها بالإيرادات الناتجة.

تعريفات (الفقرتان ٨ و ٩)

سعر الفائدة الفعلي

تطبيق٥ يتم في بعض الحالات شراء الأصول المالية بخصم كبير يعكس خسائر الإئتمان المتكبدة. وتقوم المنشآت بشمل خسائر الإئتمان المتكبدة هذه في التدفقات النقدية المقدرة عند حساب سعر الفائدة الفعلي.

تطبيق٦ عند تطبيق طريقة الفائدة الفعالة، تقوم المنشأة عموما بإطفاء أي رسوم، ونقاط مدفوعة أو مقبوضة، وتكاليف المعاملة، والعلاوات أو الخصومات الأخرى المشمولة في حساب سعر الفائدة الفعلي خلال العمر المتوقع للأداة. وعلى كل حال، يتم استخدام فترة زمنية أقصر إذا كانت هذه هي الفترة التي ترتبط بها الرسوم، أو النقاط المدفوعة أو المقبوضة، أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو الخصومات. ويكون هذا هو الحال عندما يتم إعادة تسعير المتغير الذي يرتبط بالرسوم، أو النقاط المدفوعة أو المقبوضة، أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو الخصومات إلى أسعار السوق قبل تاريخ الإستحقاق المتوقع للأداة. وفي مثل هذه الحالة، تكون فترة الإطفاء الملائمة هي الفترة التي تلي تاريخ إعادة التسعير. على سبيل المثال، إذا كانت العلاوة أو الخصم على أداة ذات سعر عائم يعكس الفائدة التي استحقت على الأداة منذ أن تم دفع الفائدة آخر مرة، أو التغيرات في أسعار السوق منذ إعادة تحديد سعر الفائدة العائم إلى أسعار السوق، يتم إطفاؤه إلى التاريخ اللاحق الذي يتم فيه إعادة تحديد سعر الفائدة العائم إلى أسعار السوق. وهذا لأن العلاوة أو الخصم ترتبط بالفترة التي تلي تاريخ إعادة تحديد الفائدة لأنه، في ذلك التاريخ، يتم إعادة تحديد المتغير الذي ترتبط به العلاوة أو الخصم (أي أسعار الفائدة) إلى أسعار السوق. لكن إذا نتجت العلاوة أو الخصم عن التغير في توزيع الإئتمان على السعر العائم المحدد في الأداة، أو المتغيرات الأخرى التي لم يتم إعادة تحديدها إلى أسعار السوق، يتم إطفاؤها خلال العمر المتوقع للأداة.

تطبيق٧ بالنسبة للأصول المالية والإلتزامات المالية ذات السعر العائم، يؤدي إعادة التقدير الدوري للتدفقات النقدية لعكس التحركات في أسعار الفائدة في السوق إلى تغيير سعر الفائدة الفعلي. وإذا تم الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي ذو سعر عائم بشكل أولي بمبلغ يساوي المبلغ الأصلي مستحق القبض أو مستحق الدفع عند الإستحقاق، فلا يكون لإعادة تقدير دفعات الفائدة المستقبلية عادة أي أثر هام على المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام.

تطبيق٨ إذا قامت المنشأة بمراجعة تقديراتها الخاصة بالمدفوعات أو المقبوضات، فإنها تعدل المبلغ المسجل للأصل المالي أو الإلتزام المالي (أو مجموعة من الأدوات المالية) لتعكس التدفقات النقدية المقدرة الفعلية والمنقحة. وتعيد المنشأة حساب المبلغ المسجل من خلال حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية. ويتم الإعتراف بالتعديل على أنه دخل أو مصروف في حساب الأرباح أو الخسائر.

المشتقات

تطبيق٩ من الأمثلة النموذجية على المشتقات العقود المستقبلية والعقود الآجلة، وعقود الخيار وعقود المبادلة. ويكون للمشتقة عادة مبلغ اسمي، وهو مبلغ من العملة، أو عدد من الأسهم، أو عدد من وحدات الوزن أو الحجم أو الوحدات الأخرى المحددة في العقد. وعلى كل حال، لا تقتضي الأداة المشتقة من المالك أو الكاتب أن يستثمر أو يقبض المبلغ الإسمي في بداية العقد. وكخيار بديل، يمكن أن تقتضي المشتقة تسديد دفعة ثابتة أو دفع مبلغ يمكن أن يتغير (لكن ليس بشكل تناسبي مع

التغير في البنود ذات الصلة) نتيجة بعض الأحداث المستقبلية غير المرتبطة بالمبلغ الإسمي. على سبيل المثال، يمكن أن يقتضي عقد معين دفعة ثابتة بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة* إذا ازداد سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن في ستة أشهر بمقدار ١٠٠ نقطة أساسية. ويعتبر مثل هذا العقد مشتقة رغم أن المبلغ الإسمي غير محدد.

تطبيق١٠ يشمل تعريف المشتقة في هذا المعيار العقود التي يتم تسويتها على أساس الإجمالي من خلال تسليم بند ذو صلة (مثلا عقد أجل لشراء أداة دين ذات سعر ثابت). ويمكن أن يكون لدى المنشأة عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية (مثلا عقد لشراء أو بيع سلعة بسعر ثابت في تاريخ مستقبلي). ويكون مثل هذا العقد ضمن نطاق هذا المعيار إلا إذا كان قد تم إبرامه ولا يزال مُحتفظا به لغرض تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة (أنظر الفقرات ٥ – ٧).

تطبيق١١ إن إحدى السمات المحددة للمشتقة هي أن لها صافي استثمار أولي أقل مما يُطلب للأنواع الأخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. ويستوفي عقد الخيار ذلك التعريف لأن العلاوة أقل من الإستثمار المطلوب للحصول على الأداة المالية ذات الصلة التي يرتبط بها الخيار. وتستوفي مبادلة العملة التي تقتضي تبادلا أوليا للعملات المختلفة ذات القيم العادلة المتساوية التعريف لأن لها صافي استثمار أولي قيمته صفر.

تطبيق١٢ ينشأ عن الطريقة المعتادة في الشراء أو البيع إلتزام ذو سعر ثابت بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية يلبي تعريف المشتقة. لكن بسبب المدة القصيرة للإلتزام، فلا يتم الإعتراف به كأداة مالية مشتقة. وبدلا من ذلك، ينص هذا المعيار على محاسبة خاصة لمثل هذه العقود (أنظر الفقرات ٣٨ وتطبيق٥٣ – تطبيق٥٦).

تطبيق١٢أ يشير تعريف المشتقة إلى متغيرات غير مالية لا تخص طرف معين في العقد. وتتضمن هذه المتغيرات مؤشرا لخسائر الزلازل في منطقة معينة ومؤشرا لدرجات الحرارة في مدينة معينة. وتشمل المتغيرات غير المالية التي تخص طرف معين في العقد حدوث أو عدم حدوث حريق يضر أو يدمر أصلا خاص بطرف معين في العقد. ويكون التغير في القيمة العادلة لأصل غير مالي خاصا بالمالك إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس فقط التغيرات في أسعار السوق لمثل تلك الأصول (المتغير المالي) بل تعكس أيضا ظروف الأصل غير المالي المحدد المحتفظ به (المتغير غير المالي). على سبيل المثال، إذا كانت ضمانة القيمة المتبقية لسيارة محددة تعرض الكفيل لمخاطرة التغيرات في الظروف المادية للسيارة، فإن التغير في تلك القيمة المتبقية يكون خاصا بمالك السيارة.

تكاليف العمليات

تطبيق١٣ تشمل تكاليف المعاملة الرسوم والعمولات المدفوعة للوكلاء (بما في ذلك الموظفين الذين يقومون بدور مندوبي المبيعات)، والمستشارين والسماسرة والتجار، والرسوم من قبل الوكالات التنظيمية وأسواق الأوراق المالية، وضرائب ورسوم النقل. ولا تشمل تكاليف المعاملة علاوات أو خصومات الدين، أو تكاليف التمويل أو التكاليف الإدارية الداخلية أو تكاليف الإحتفاظ.

* يُعبر عن المبالغ النقدية في هذا المعيار بـ"وحدات العملة".

الأصول المالية والإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة

تطبيق١٤ تعكس المتاجرة عموما الممارسة النشطة والمتكررة في الشراء والبيع، وتُستخدم الأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة عموما بهدف توليد الأرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هامش أرباح التاجر.

تطبيق١٥ تشمل الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة:

(أ) إلتزامات المشتقة التي لا تتم محاسبتها على أنها أدوات تحوط؛

(ب) الإلتزامات التعاقدية بتسليم الأصول المالية المقترضة من قبل المنشأة التي تبيع الأصول المالية التي استقرضتها لكن لم تمتلكها بعد؛

(ج) الإلتزامات المالية التي يتم تكبدها بنية إعادة شرائها في المستقبل القريب (مثل أداة دين مسعرة يمكن أن تشتريها المنشاة المُصدرة مرة أخرى في المستقبل القريب اعتمادا على التغيرات في قيمتها العادلة)؛ و

(د) الإلتزامات المالية التي هي جزء من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معا والتي يوجد بشأنها دليل على نمط حديث لجني الأرباح قصيرة الأجل.

إن حقيقة استخدام الإلتزام لتمويل أنشطة المتاجرة لا تجعل بحد ذاتها من ذلك الإلتزام على أنه محتفظ به للمتاجرة.

الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

تطبيق١٦ لا يكون لدى المنشأة نية ايجابية بالإحتفاظ بإستثمار معين حتى تاريخ الإستحقاق في أصل مالي ذو تاريخ استحقاق ثابت إذا:

(أ) كانت المنشأة تنوي الإحتفاظ بالأصل المالي لمدة غير محددة؛

(ب) كانت المنشاة مستعدة لبيع الأصل المالي (إلا إذا نشأ وضع غير متكرر ولم يكن باستطاعة المنشأة التنبؤ به على نحو معقول) استجابة للتغيرات في أسعار الفائدة في السوق أو المخاطر، أو حاجات السيولة، أو التغيرات في توفر الإستثمارات البديلة والعائد عليها، أو التغيرات في مصادر وشروط التمويل، أو التغيرات في مخاطر العملة الأجنبية؛ أو

(ج) كان يحق للمنشأة المُصدرة تسوية الأصل المالي بمبلغ أقل إلى حد كبير من تكلفته المطفأة.

تطبيق١٧ يمكن لأداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير أن تستوفي معايير الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق. ولا يمكن لأدوات حقوق الملكية أن تكون استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق إما لأن لها عمرا غير محدد (مثل الأسهم العادية) أو لأن المبالغ التي يمكن أن يستلمها المالك يمكن أن تتغير بطريقة لا يمكن تحديدها مسبقا (مثل خيارات الأسهم والضمانات والحقوق المماثلة). وفيما يتعلق بتعريف الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، فإن الدفعات الثابتة أو القابلة التحديد وتواريخ الإستحقاق الثابتة تعني أن الاتفاق التعاقدي يحدد مبالغ وتواريخ الدفعات للمالك، مثل الفائدة ودفعات المبلغ الأصلي. ولا تمنع المخاطر الجوهرية لعدم الدفع تصنيف الأصل المالي على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق طالما أن دفعاته التعاقدية ثابتة أو قابلة للتحديد وطالما يتم استيفاء المعايير الأخرى لذلك التصنيف. إذا كانت شروط أداة الدين الدائمة تنص على دفعات فائدة لفترة غير محددة، لا يمكن تصنيف الأداة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق لانه لا يوجد تاريخ استحقاق.

تطبيق١٨ يتم استيفاء معايير تصنيف الأصل المالي القابل للإستدعاء من قبل المنشأة المُصدرة على أنه استثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق إذا كان المالك قادرا وينوي الإحتفاظ به حتى يتم استدعاؤه أو حتى تاريخ الإستحقاق ويمكنه استرداد كامل مبلغه المسجل بشكل جوهري. إن خيار الشراء الخاص بالمنشأة المُصدرة، إذا تمت ممارسته، يُعجل ببساطة من استحقاق الأصل. لكن إذا كان الأصل المالي قابلا للاستدعاء على أساس يمكن أن ينتج عنه عدم استرداد المالك لكامل مبلغه المسجل بشكل جوهري، فلا يمكن تصنيف الأصل المالي على أنه استثمار محتفظ به حتى الإستحقاق. وتدرس المنشأة أي علاوة مدفوعة وتكاليف معاملة مرسملة في تحديد ما إذا كان يتم استرداد المبلغ المسجل بشكل جوهري.

تطبيق١٩ إن الأصل المالي القابل للتداول (أي يحق للمالك أن يطلب من المنشأة المُصدرة تسديد أو استرداد الأصل المالي قبل تاريخ الإستحقاق) لا يمكن تصنيفه على أنه استثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق لأن الدفع لخاصية خيار البيع المستقبلي في الأصل المالي لا ينسجم مع إبداء النية الإحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الإستحقاق.

تطبيق٢٠ بالنسبة لمعظم الأصول المالية، تعتبر القيمة العادلة قياسا أكثر ملائمة من التكلفة المطفأة. ويعتبر تصنيف المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق استثناءا، ولكن فقط إذا كان لدى المنشأة نية ايجابية وقدرة على الإحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق. وعندما تثير تصرفات المنشأة شكوكا بشأن نيتها وقدرتها الإحتفاظ بمثل هذه الإستثمارات حتى تاريخ الإستحقاق، تمنع الفقرة ٩ استخدام الإستثناء لفترة معقولة من الزمن.

تطبيق٢١ لا يمكن للمنشأة أن تقيم حدثا كارثيا بعيد الإحتمال مثل السطو على بنك أو حدث مشابه يؤثر على شركة التأمين في تحديد ما إذا كان لديها نية ايجابية وقدرة على الإحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق.

تطبيق٢٢ يمكن للمبيعات قبل تاريخ الإستحقاق أن تحقق الشرط الوارد في الفقرة ٩- وبالتالي لن تثار الأسئلة حول نية المنشأة الإحتفاظ باستثمارات أخرى حتى تاريخ الإستحقاق – و إذا كان من الممكن أن تُنسب إلى أي من التالي:

(أ) تدهور كبير في الملاءة المالية للمنشأة المُصدرة. على سبيل المثال، ليس بالضرورة أن تثير عملية بيع معينة تتبع انخفاض في ملاءة الإئتمان من قبل وكالة تصنيف خارجية شكوكا حول نية المنشاة الإحتفاظ بالإستثمارات الأخرى حتى تاريخ الإستحقاق إذا قدم الانخفاض دليلا على تدهور كبير في الملاءة المالية للمنشأة المُصدرة التي يُحكم عليها من خلال الرجوع إلى ملاءة الإئتمان عند الإعتراف الأولي. وعلى نحو مماثل، إذا كانت المنشأة تستخدم تصنيفات داخلية لتقييم المخاطر، فإن التغيرات في تلك التصنيفات الداخلية قد تساعد في تحديد المنشآت المصدرة التي كان لديها تدهور كبير في ملائتها المالية، شريطة أن يقدم منهج المنشأة في تعيين التصنيفات الداخلية والتغيرات في تلك التصنيفات قياسا موثوقا ومنسجما وموضوعيا للجودة الإئتمانية الخاصة بالمنشآت المصدرة. وإذا كان هناك دليل على انخفاض قيمة الأصل المالي (أنظر الفقرتان ٥٨ و ٥٩)، كثيرا ما يعتبر التدهور في الملاءة المالية هاما.

(ب) تغير في قانون الضريبة يلغي أو يقلل بشكل جوهري وضع الإعفاء الضريبي من الفائدة على الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق (ولكن ليس تغيرا في قانون الضريبة ينقح معدلات الضريبة الهامشية المطبقة على دخل الفائدة).

(ج) عملية اندماج أعمال رئيسية أو عملية تصرف رئيسية (مثل بيع قطاع معين) تقتضي بيع أو نقل الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق للمحافظة على وضع مخاطر سعر

الفائدة الموجودة أو سياسة مخاطر الإئتمان الخاصة بالمنشأة (رغم أن اندماج الأعمال هو حدث يقع ضمن سيطرة المنشأة، إلا أن التغيرات في محفظتها الإستثمارية للمحافظة على وضع مخاطر سعر الفائدة أو سياسة مخاطر الإئتمان يمكن أن تكون نتيجة مترتبة وليست متوقعة).

(د) تغير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية يعدل بشكل جوهري إما ما يشكل استثمارا مسموحا به أو الحد الأعلى لأنواع معينة من الإستثمارات، يؤدي بالتالي إلى أن تتصرف المنشأة بالإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق.

(هـ) تزايد كبير في متطلبات رأس المال التنظيمي للصناعة يؤدي إلى أن تقلص المنشأة من حجم عملياتها من خلال بيع الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

(و) تزايد كبير في حجم مخاطر الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق المستخدمة لأغراض رأس المال التنظيمي المبني على المخاطر.

تطبيق٢٣ لا يكون لدى المنشأة قدرة واضحة على الإحتفاظ بإستثمار معين حتى تاريخ الإستحقاق في أصل مالي ذو تاريخ استحقاق ثابت إذا:

(أ) لم يكن لدى المنشأة موارد مالية متوفرة للإستمرار في تمويل الإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق؛ أو

(ب) كانت خاضعة لقيود قانونية قائمة أو قيود أخرى تحبط نيتها الإحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الإستحقاق. (إلا أنه ليس بالضرورة أن يؤدي خيار الشراء الخاص بالمنشاة المُصدرة إلى إحباط نية المنشأة الإحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الإستحقاق – أنظر الفقرة "تطبيق١٨").

تطبيق٢٤ يمكن أن تشير الظروف بإستثناء تلك المذكورة في الفقرات "تطبيق١٦ – تطبيق٢٣" إلى أنه ليس لدى المنشأة نية إيجابية أو قدرة على الإحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق.

تطبيق ٢٥ تُقيِم المنشأة نيتها وقدرتها على الإحتفاظ بإستثماراتها حتى تاريخ الإستحقاق ليس فقط عند الإعتراف الأولي بتلك الأصول المالية، بل أيضا في تاريخ كل ميزانية عمومية لاحقة.

القروض والذمم المدينة

تطبيق٢٦ إن أي أصل مالي غير مشتق ذو دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد (بما في ذلك أصول القروض، والذمم المدينة التجارية، والإستثمارات في أدوات الدين، والودائع المحتفظ بها في البنوك) يمكن أن يستوفي تعريف القروض والذمم المدينة. إلا أن الأصل المالي الذي تم تسعيره في سوق نشط (مثل أداة الدين، أنظر الفقرة "تطبيق٧١") لا يكون مؤهلا للتصنيف كقرض أو ذمم مدينة. ويمكن تصنيف الأصول المالية التي لا تستوفي تعريف القروض والذمم المدينة على أنها استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق إذا حققت شروط ذلك التصنيف (أنظر الفقرة ٩ والفقرات "تطبيق١٦ – تطبيق٢٥"). عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي الذي يتم تصنيفه خلافا لذلك على أنه قرض أو ذمم مدينة، يمكن أن تحدده المنشأة على أنه أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أو على أنه متوفر برسم البيع.

المشتقات الضمنية (الفقرات ١٠-١٣)

تطبيق٢٧ إذا لم يكن للعقد الأساسي تاريخ استحقاق معلن أو محدد مسبقا ويمثل حصة متبقية في صافي أصول المنشأة، عندئذ تكون سماته ومخاطره الإقتصادية تخص أداة حقوق ملكية، وتحتاج المشتقة الضمنية لأن يكون لها سمات حقوق ملكية مرتبطة بنفس المنشأة لكي ينظر إليها على أنها ذات

علاقة وثيقة. إذا لم يكن العقد الأساسي أداة حقوق ملكية ويلبي تعريف الأداة المالية، عندئذ تكون سماته ومخاطره الإقتصادية تخص أداة دين معينة.

تطبيق٢٨ يتم فصل المشتقة الضمنية التي لا تنطوي على خيار (مثل عقد أجل ضمني أو عقد مبادلة ضمني) عن عقدها الأساسي على أساس شروطها الجوهرية المعلنة أو الضمنية لكي ينتج عن ذلك حصولها على قيمة عادلة بقيمة صفر عند الإعتراف الأولي. ويتم فصل المشتقة الضمنية المبنية على الخيار (مثل خيار بيع أو شراء أو حد أعلى أو حد أدنى ضمني أو المبادلة الضمنية) عن عقدها الأساسي على أساس الشروط المعلنة لخاصية الخيار. ويكون المبلغ المسجل الأولي للأداة الأساسية هو المبلغ المتبقي بعد فصل المشتقة الضمنية.

تطبيق٢٩ يتم عموما معاملة المشتقات الضمنية المتعددة في الأداة الواحدة على أنها مشتقة ضمنية مركبة واحدة. إلا أنه تتم محاسبة المشتقات الضمنية التي يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" بشكل منفصل على تلك التي يتم تصنيفها على أنها أصول أو إلتزامات. بالإضافة إلى ذلك، إذا كان لدى الأداة أكثر من مشتقة ضمنية واحدة وكانت تلك المشتقات ترتبط بالتعرض لمخاطر مختلفة ويمكن فصلها بسهولة ومستقلة عن بعضها البعض، يتم محاسبتها بشكل منفصل عن بعضها البعض.

تطبيق٣٠ إن السمات والمخاطر الإقتصادية للمشتقة الضمنية لا ترتبط على نحو وثيق بالعقد الأساسي (الفقرة ١١(أ)) في الأمثلة التالية. وتقوم المنشأة في هذه الأمثلة، على افتراض استيفاء الشروط في الفقرة ١١(ب) و(ج)، بمحاسبة المشتقة الضمنية بشكل منفصل عن العقد الأساسي.

(أ) لا يكون خيار البيع الضمني في أداة تُمكن المالك من أن يطلب من المنشأة المُصدرة إعادة شراء الأداة مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى يختلف على أساس التغير في سعر أو مؤشر حقوق الملكية أو السلعة مرتبطا بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية.

(ب) لا يكون خيار الشراء الضمني في أداة حقوق ملكية تُمكن المنشأة المُصدرة من إعادة شراء أداة حقوق الملكية تلك بسعر محدد مرتبطا بشكل وثيق بأداة حقوق الملكية الأساسية من وجهة نظر المالك (من وجهة نظر المنشأة المُصدرة، يعتبر خيار البيع أداة حقوق ملكية شريطة أن يحقق شروط ذلك التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وفي تلك الحالة يتم استثنائه من نطاق هذا المعيار).

(ج) لا يكون الخيار أو الشرط التلقائي لتمديد المدة المتبقية حتى تاريخ استحقاق لأداة دين معينة مرتبطا بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية ما لم يكن هناك تعديل متزامن على سعر الفائدة الحالي التقريبي في السوق في وقت التمديد. إذا قامت منشأة معينة بإصدار أداة دين وقام مالك أداة الدين تلك بكتابة خيار شراء على أداة الدين لطرف ثالث، تعتبر المنشأة المُصدرة خيار الشراء على أنه تمديد للفترة حتى تاريخ الإستحقاق لأداة الدين شريطة أن يكون من الممكن أن يُطلب من المنشأة المُصدرة المشاركة في عملية إعادة تسويق أداة الدين أو تسهيلها نتيجة ممارسة خيار الشراء.

(د) لا تكون الفائدة حسب مؤشرات حقوق الملكية أو دفعات المبلغ الأصلي الضمنية في أداة دين أساسية أو عقد تأمين– الذي يستخدم من خلاله مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي كمؤشر على قيمة أدوات حقوق الملكية – مرتبطة بشكل وثيق بالأداة الأساسية لأن المخاطر المتأصلة في المشتقة الأساسية والمشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(هـ) لا تكون الفائدة حسب مؤشرات السلعة أو دفعات المبلغ الأصلي الضمنية في أداة دين أساسية أو عقد تأمين – الذي يستخدم من خلاله مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي كمؤشر على سعر السلعة (مثل الذهب) – مرتبطة بشكل وثيق بالأداة الأساسية لأن المخاطر المتأصلة في المشتقة الأساسية والمشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(و) لا تكون خاصية تحويل حقوق الملكية الضمنية في أداة دين قابلة للتحويل مرتبطة بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية من وجهة نظر مالك الأداة (من وجهة نظر المنشأة المُصدرة، يعتبر خيار تحويل حقوق الملكية أداة حقوق ملكية ويتم استثناؤه من نطاق هذا المعيار شريطة أن يحقق ذلك شروط التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢).

(ز) لا يكون خيار الشراء أو البيع أو الدفع المسبق الضمني في عقد دين أساسي أو عقد تأمين أساسي مرتبطا بشكل وثيق بالعقد الأساسي ما لم يكن سعر ممارسة الخيار مساويا تقريبا في كل تاريخ ممارسة للتكلفة المطفأة لأداة الدين الأساسية أو المبلغ المسجل لعقد التأمين الأساسي. ومن وجهة نظر المنشأة المُصدرة لأداة دين قابلة للتحويل تنطوي على خاصية خيار الشراء أو البيع الضمني، يتم تقييم ما إذا كان خيار الشراء أو البيع مرتبطا على نحو وثيق بعقد الدين الأساسي قبل فصل عنصر حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ح) لا تكون مشتقات الإئتمان الضمنية في أداة دين أساسية والتي تسمح لطرف واحد (المستفيد) بنقل مخاطر الإئتمان لأصل مرجعي محدد، قد لا يملكه، إلى طرف آخر (الكفيل) مرتبطة بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية. وتسمح مشتقات الإئتمان هذه للكفيل أن يتحمل مخاطر الإئتمان المرتبطة بالأصل المرجعي بدون أن يمتلكه مباشرة.

تطبيق ٣١ من الأمثلة على الأداة المختلطة هي الأداة المالية التي تعطي المالك الحق بإرجاع الأداة المالية إلى المنشأة المُصدرة مقابل مبلغ من النقد أو أصول مالية أخرى يختلف على أساس التغير في مؤشر السلعة أو حقوق الملكية الذي يمكن أن يرتفع أو ينخفض (أداة قابلة للتداول). ما لم تحدد المنشأة المُصدرة عند الإعتراف الأولي الأداة القابلة للتداول على أنها إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يُطلب منها فصل المشتقة الضمنية (أي دفعة المبلغ الأصلي حسب المؤشر) بموجب الفقرة ١١ لأن العقد الأساسي هو أداة دين بموجب الفقرة "تطبيق٢٧" ولأن دفعات المبلغ الأصلي حسب المؤشر لا ترتبط بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية بموجب الفقرة "تطبيق ٣٠(أ)". ولأن دفعات المبلغ الأصلي يمكن أن تزداد وتنخفض، تكون المشتقة الضمنية مشتقة بدون خيار تُستخدم قيمتها كمؤشر على المتغير ذو الصلة.

تطبيق٣٢ في حالة الأداة القابلة للتداول التي يمكن إرجاعها في أي وقت مقابل نقد مساوي لحصة تناسبية من صافي قيمة الأصل الخاص بالمنشأة (مثل وحدات صندوق استثمار مشترك غير محدد أو بعض منتجات الإستثمار المرتبطة بالوحدات)، فإن الأثر المتأتي عن فصل المشتقة الضمنية ومحاسبة كل عنصر هو قياس الأداة المركبة بمبلغ الإسترداد الذي يستحق دفعه في تاريخ الميزانية العمومية إذا مارس المالك حقه بإرجاع الأداة إلى المنشأة المُصدرة.

تطبيق٣٣ ترتبط السمات والمخاطر الإقتصادية للمشتقة الضمنية على نحو وثيق بالسمات والمخاطر

الإقتصادية للعقد الأساسي في الأمثلة التالية. وفي هذه الأمثلة، لا تقوم المنشأة بمحاسبة المشتقة الضمنية بشكل منفصل عن العقد الأساسي:

(أ) إن المشتقة الضمنية، التي يكون فيها البند ذو الصلة هو سعر الفائدة أو مؤشر سعر الفائدة الذي يمكن أن يغير مبلغ الفائدة الذي يمكن خلافا لذلك دفعه أو قبضه على عقد دين أساسي ينطوي على فائدة أو عقد تأمين، ترتبط بشكل وثيق بالعقد الأساسي ما لم يكن من الممكن تسوية الأداة المركبة بطريقة لا يسترد فيها المالك بشكل جوهري جميع استثماراته المعترف بها أو يمكن للمشتقة الضمنية على الأقل مضاعفة معدل العائد الأولي للمالك على العقد الأساسي ويمكن أن ينتج عنها معدل عائد يكون على الأقل ضعفي عائد السوق لعقد بنفس شروط العقد الأساسي.

(ب) يكون الحد الأعلى أو الحد الأدنى الضمني على سعر الفائدة على عقد دين أو عقد تأمين مرتبطا على نحو وثيق بالعقد الأساسي، شريطة أن يكون الحد الأعلى عند أو فوق سعر الفائدة في السوق وأن يكون الحد الأدنى عند أو أقل من سعر الفائدة في السوق عند إصدار العقد، وأن لا يتم تعديل الحد الأعلى أو الحد الأدنى في ما يتعلق بالعقد الأساسي.

(ج) تكون مشتقة العملة الأجنبية الضمنية التي توفر مجموعة من المبالغ الأصلية أو دفعات الفائدة التي يُعبر عنها بالعملة الأجنبية وتكون مدمجة في أداة دين أساسية (مثل سند العملة المزدوجة) مرتبطة على نحو وثيق بأداة الدين الأساسية. ولا يتم فصل مثل هذه المشتقة عن الأداة الأساسية لأن معيار المحاسبة الدولي ٢١ *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"* يقتضي الإعتراف بأرباح وخسائر العملة الأجنبية على البنود النقدية في حساب الربح أو الخسارة.

(د) إن مشتقة العملة الأجنبية الضمنية في عقد أساسي لا يكون عقد تأمين أو ليس أداة مالية (مثل عقد لشراء أو بيع بند غير مالي حيث يُعبَر عن السعر بالعملة الأجنبية) ترتبط على نحو وثيق بالعقد الأساسي شريطة أن لا يتم تعديلها، ولا تشمل ميزة الخيار وتقتضي التعبير عن دفعات بإحدى العملات التالية:

(١) العملة الوظيفية لأي طرف جوهري في العقد؛ أو

(٢) العملة التي يتم بها عادة التعبير عن سعر البضائع أو الخدمات ذات العلاقة التي يتم شراؤها أو توريدها في المعاملات التجارية حول العالم (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام)؛ أو

(٣) العملة التي تستخدم عادة في العقود لشراء أو بيع البنود غير المالية في البيئة الإقتصادية التي تحدث فيها المعاملة (مثلا عملة سائلة ومستقرة نسبيا تستخدم عادة في المعاملات التجارية المحلية أو التجارية الخارجية).

(هـ) يكون خيار الدفع المسبق الضمني في جزء الفائدة وحده أو جزء المبلغ الأصلي وحده مرتبط على نحو وثيق بالعقد الأساسي شريطة أن يكون العقد الأساسي (١) نشأ بشكل أولي

من فصل الحق باستلام التدفقات النقدية التعاقدية للأداة المالية التي لا تشتمل، بحد ذاتها، على مشتقة ضمنية، (٢) لا يتضمن أية شروط غير موجودة في عقد الدين الأساسي الأصلي.

(و) تكون المشتقة الضمنية في عقد الإيجار الأساسي مرتبطة على نحو وثيق بالعقد الأساسي إذا كانت المشتقة الضمنية عبارة عن (١) مؤشر متعلق بالتضخم مثل مؤشر دفعات الإيجار إلى مؤشر أسعار المستهلك (شريطة أن لا يتم زيادة الإيجار وان يرتبط المؤشر بالتضخم في البيئة الإقتصادية الخاصة بالمنشأة)، أو (٢) إيجارات طارئة تستند إلى المبيعات ذات العلاقة، أو (٣) إيجارات طارئة تستند إلى أسعار الفائدة المتغيرة.

(ز) تكون خاصية ربط الوحدات الضمنية في الأداة المالية الأساسية أو عقد التامين الأساسي مرتبطة على نحو وثيق بالأداة الأساسية أو العقد الأساسي إذا تم قياس الدفعات المعبر عنها بالوحدة بقيم الوحدة الحالية التي تعكس القيم العادلة لأصول صندوق الإستثمار. وتعتبر خاصية ربط الوحدات شرطا تعاقديا يقتضي التعبير عن الدفعات بوحدات صندوق استثمار داخلي أو خارجي.

(ح) تكون المشتقة الضمنية في عقد مرتبطة على نحو وثيق بعقد التأمين الأساسي إذا كانت المشتقة الضمنية وعقد التأمين الأساسي معتمدين على بعضهما البعض بشكل كبير بحيث لا تستطيع المنشأة قياس المشتقة الضمنية بشكل منفصل (أي دون أن يُؤخذ عقد التامين بعين الإعتبار).

الإعتراف وإلغاء الإعتراف (الفقرات ١٤-٤٢)

الإعتراف المبدئي (الفقرة ١٤)

تطبيق٣٤ نتيجة المبدأ الوارد في الفقرة ١٤، تعترف المنشأة بجميع حقوقها والتزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في ميزانيتها العمومية على أنها أصول والتزامات، على التوالي، باستثناء المشتقات التي تعيق محاسبة نقل الأصول المالية على أنه عملية بيع (أنظر الفقرة "تطبيق٤٩"). اذا لم يكن نقل الأصل المالي مؤهلا لإلغاء الاعتراف، فلا يعترف المنقول إليه بالأصل المنقول على أنه أصل خاص به (أنظر الفقرة "تطبيق٥٠").

تطبيق٣٥ فيما يلي أمثلة على تطبيق المبدأ الوارد في الفقرة ١٤:

(أ) يتم الإعتراف بالذمم المدينة والذمم الدائنة غير المشروطة على أنها أصول أو إلتزامات عندما تصبح المنشأة طرفا في العقد ويكون لها، نتيجة لذلك، حقا قانونيا باستلام النقد أو التزاما قانونيا بدفع النقد.

(ب) لا يتم عموما الإعتراف بالأصول التي سيتم شراؤها والإلتزامات التي سيتم تكبدها نتيجة إلتزام ثابت بشراء أو بيع البضائع أو الخدمات إلى أن يقوم واحد من الأطراف على الأقل بأداء ما يترتب عليه بموجب الإتفاقية. على سبيل المثال، إن المنشأة التي تستلم طلبية مؤكدة لا تعترف عموما بأصل معين في وقت الإلتزام (والمنشأة التي تقدم الطلبية لا تعترف بالتزام معين) لكنها تؤخر بدلا من ذلك الإعتراف إلى أن يتم شحن أو تسليم أو تقديم الخدمات أو البضائع المطلوبة. وإذا كان الإلتزام الثابت بشراء أو بيع البنود غير المالية يندرج ضمن نطاق هذا المعيار بموجب الفقرات ٥ – ٧، يتم الاعتراف بصافي قيمته العادلة على أنها أصل أو إلتزام في تاريخ الإلتزام (أنظر (ج) أدناه). بالإضافة إلى ذلك، إذا تم تحديد إلتزام ثابت غير معترف به مسبقا على أنه بند محوط في تحوط القيمة العادلة، يتم الإعتراف بأي تغير في صافي القيمة العادلة يُنسب إلى المخاطر المحوطة على أنه أصل أو إلتزام بعد بدء التحوط (أنظر الفقرتان ٩٣ و ٩٤).

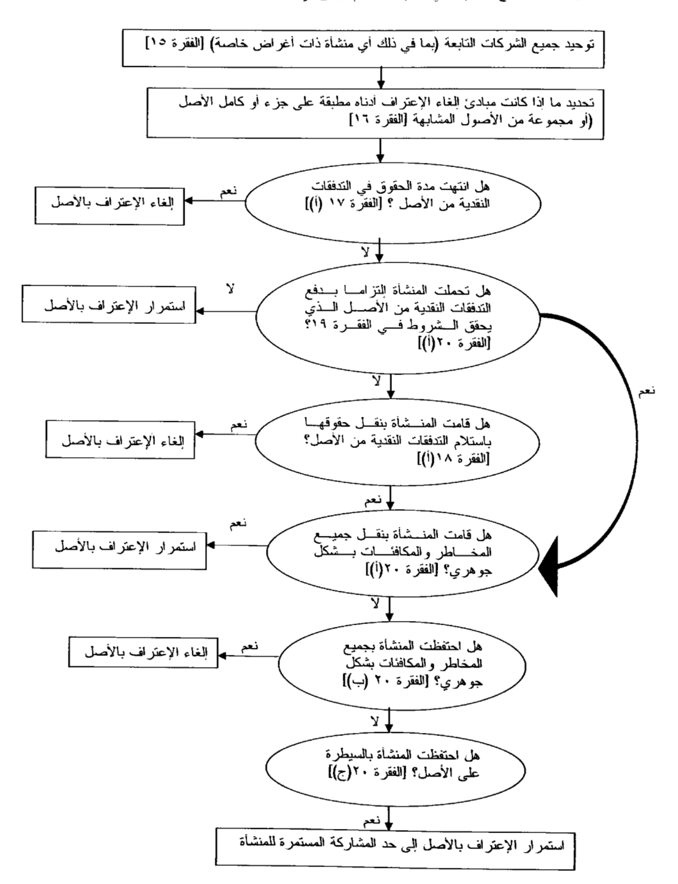
(ج) يتم الإعتراف بالعقد الآجل الذي يندرج ضمن نطاق هذا المعيار (أنظـر الفقـرات ٢ - ٧) على أنه أصل أو إلتزام في تاريخ الإلتزام، بدلا من التاريخ الذي تتم فيه التسوية. وعندما تصبح المنشأة طرفا في عقد أجل، تكون عادة القيم العادلة للحق والإلتزام متساوية، بحيث يكون صافي القيمة العادلة للعقد الأجل هو صفر. وإذا لم يكن صافي القيمة العادلة للحق والإلتزام هو صفر، يتم الإعتراف بالعقد على أنه أصل أو إلتزام.

(د) يتم الإعتراف بعقود الخيار التي تندرج ضمن نطاق هذا المعيار (أنظـر الفقـرات ٢ - ٧) على أنها أصول أو إلتزامات عندما يصبح المالك أو الكاتب طرفا في العقد.

(هـ) لا تعتبر المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى احتماليتها، أصولا أو إلتزامات لأن المنشأة لم تصبح طرفا في العقد.

إلغاء الإعتراف بالأصول المالية (الفقرات ١٥-٣٧)

تطبيق ٣٦ يوضح الرسم التالي تقييم ما إذا يتم، وإلى أي حد، إلغاء الإعتراف بالأصل المال



الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين (الفقرة ١٨ (ب))

تطبيق ٣٧ يحدث الوضع المذكور في الفقرة ١٨(ب) (عندما تحتفظ المنشاة بالحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين)، على سبيل المثال، إذا كانت المنشاة عبارة عن منشأة ذات أغراض خاصة أو صندوق ائتمان، وتصدر حصص انتفاعية للمستثمرين في الأصول المالية ذات الصلة التي تملكها وتوفر الصيانة لتلك الأصول المالية. وفي تلك الحالة، تكون الأصول المالية مؤهلة لإلغاء الإعتراف إذا تحققت الشروط في الفقرتين ١٩ و ٢٠.

تطبيق ٣٨ يمكن أن تكون المنشأة، خلال تطبيق الفقرة ١٩، على سبيل المثال هي المولدة للأصل المالي، أو يمكن أن تكون مجموعة تشتمل على منشأة موحدة ذات أغراض خاصة قامت بشراء الأصل المالي وتنقل التدفقات النقدية إلى مستثمرين آخرين غير ذي علاقة.

تقييم نقل مخاطر ومكافئات الملكية (الفقرة ٢٠)

تطبيق ٣٩ فيما يلي أمثلة على الحالات التي تقوم فيها المنشاة بنقل جميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري:

(أ) بيع غير مشروط للأصل المالي؛

(ب) بيع الأصل المالي مع خيار إعادة شراء الأصل المالي بقيمته العادلة في وقت إعادة الشراء؛ و

(ج) بيع الأصل المالي مع خيار بيع أو شراء ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق (أي خيار لا يزال له سعر أعلى من سعر السوق ومن غير المرجح أن يصبح له سعر أقل من سعر السوق قبل انتهاء مدته).

تطبيق ٤٠ فيما يلي أمثلة على الحالات التي تقوم فيها المنشاة بالاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري:

(أ) معاملة بيع وإعادة شراء حيث يكون سعر إعادة الشراء سعرا ثابتا أو يكون سعر البيع مضافا إليه عائد المُقرض؛

(ب) اتفاقية إقراض أوراق مالية؛

(ج) بيع الأصل المالي مع مبادلة إجمالي العائد الذي يعيد نقل التعرض لمخاطر السوق إلى المنشأة؛

(د) بيع الأصل المالي مع خيار بيع أو شراء ذو سعر أقل بكثير من سعر السوق (أي خيار لا يزال له سعر أقل من سعر السوق ومن غير المرجح أن يصبح له سعر أعلى من سعر السوق قبل انتهاء مدته)؛ و

(هـ) بيع الذمم المدينة قصيرة الأجل التي تضمن فيها المنشأة أن تعوض المنقول إليه عن خسائر الإئتمان التي من المرجح أن تحدث.

تطبيق ٤١ إذا حددت المنشأة، نتيجة عملية النقل، أنها قد نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الملكية الخاصة بالأصل المنقول، فإنها لا تعترف بالأصل المنقول مجددا في فترة مستقبلية، ما لم تعيد شراء الأصل المنقول في معاملة جديدة.

تقييم نقل السيطرة

تطبيق ٤٢ لا تحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول إذا كان لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول إذا لم يكن لدى المنقول إليه القدرة

العملية على بيع الأصل المنقول. ويكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان متداولا في سوق نشط لأنه بإمكان المنقول إليه إعادة شراء الأصل المنقول في السوق إذا كان بحاجة لإرجاع الأصل إلى المنشأة. على سبيل المثال، يمكن أن يكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان الأصل المنقول خاضعا لخيار معين يسمح للمنشأة بإعادة شرائه، لكن باستطاعة المنقول إليه الحصول بسهولة على الأصل المنقول في السوق إذا تمت ممارسة الخيار. ولا يكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا احتفظت المنشأة بهذا الخيار ولم يكن باستطاعة المنقول إليه الحصول بسهولة على الأصل المنقول في السوق إذا مارست المنشأة خيارها.

تطبيق ٤٣ يكون لدى المنقول إليه قدرة عملية على بيع الأصل المنقول فقط إذا كان بإمكان المنقول إليه بيع الأصل المنقول بمجمله إلى طرف ثلاث ليس له علاقة ويكون قادر على ممارسة تلك القدرة بشكل أحادي الجانب ودون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على عملية النقل. والسؤال المهم هو ماذا يستطيع المنقول إليه أن يفعل أثناء الممارسة، وليس ما هي الحقوق التعاقدية التي يملكها فيما يتعلق بما يستطيع فعله بالأصل المنقول أو ما هي المحظورات التعاقدية الموجودة على وجه الخصوص:

(أ) يكون للحق التعاقدي بالتصرف بالأصل المنقول أثر عملي قليل إذا لم يكن هناك سوق للأصل المنقول؛ و

(ب) يكون للقدرة على التصرف بالأصل المنقول اثر عملي قليل إذا لم يكن من الممكن ممارستها بحرية. ولذلك السبب:

(١) يجب أن تكون قدرة المنقول إليه على التصرف بالأصل المنقول مستقلة عن تصرفات الآخرين (أي يجب أن تكون قدرة أحادية الجانب)؛ و

(٢) يجب أن يكون المنقول إليه قادرا على التصرف بالأصل المنقول دون الحاجة إلى إرفاق شروط مقيدة على عملية النقل (مثال الشروط حول كيفية تخديم أصل قرض معين أو خيار يعطي المنقول إليه الحق بإعادة شراء الأصل).

تطبيق ٤٤ إن عدم احتمالية أن يبيع المنقول إليه الأصل المنقول لا تعني بحد ذاتها أن الناقل قد احتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول. لكن إذا أعاق خيار البيع أو الضمانة المنقول إليه من بيع الأصل المنقول، يكون الناقل قد احتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول. على سبيل المثال، إذا كان خيار البيع أو الضمانة ذو قيمة كافية فإنه يقيد المنقول إليه من بيع الأصل المنقول لأن المنقول إليه لن يقوم، على الصعيد العملي، ببيع الأصل المنقول إلى طرف ثالث دون إرفاق خيار مشابه أو شروط محددة أخرى. وبدلا من ذلك، يحتفظ المنقول إليه بالأصل المنقول لكي يحصل على دفعات بموجب الضمانة أو خيار البيع. وبموجب هذه الظروف، يحتفظ الناقل بالسيطرة على الأصل المنقول.

النقل المؤهل لعكس الإعتراف

تطبيق ٤٥ يمكن أن تحتفظ المنشأة بالحق في جزء من دفعات الفائدة على الأصول المنقولة كتعويض عن خدمة تلك الأصول. ويتم تخصيص الجزء الذي تتنازل عنه المنشأة من دفعات الفائدة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة إلى أصل الخدمة أو إلتزام الخدمة. والجزء الذي لا تتنازل عنه المنشأة من دفعات الفائدة هو ذمة مدينة تتعلق بدفعات فائدة فقط (لا تشمل أي دفعة من المبلغ الأصلي). على سبيل المثال، إذا لم تتنازل المنشاة عن أي فائدة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة، فإن توزيع الفائدة

بأكمله هو ذمة مدينة تتعلق بدفعات فائدة فقط. ولأغراض تطبيق الفقرة ٢٧، يتم استخدام القيم العادلة لأصل الخدمة والذمة المدينة التي تتعلق بدفعات الفائدة فقط لتخصيص المبلغ المسجل للذمة المدينة بين الجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به من الأصل والجزء الذي يستمر الإعتراف به. وإذا لم يكن هناك رسوم خدمة محددة أو أن الرسوم التي سيتم استلامها لا يُتوقع أن تعوض المنشأة بشكل كافي عن أداء الخدمة، يتم الإعتراف بالتزام معين للالتزام التعاقدي للتخديم بالقيمة العادلة.

تطبيق ٤٦ أثناء تقدير القيم العادلة للجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به لأغراض تطبيق الفقرة ٢٧، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات قياس القيمة العادلة في الفقرات ٤٨ و ٤٩ و"تطبيق٦٩- تطبيق٨٢" بالإضافة إلى الفقرة ٢٨.

النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف

تطبيق ٤٧ ما يلي هو تطبيق للمبدأ المحدد في الفقرة ٢٩. فإذا كانت الضمانة المقدمة من المنشأة لخسائر التعثر في السداد من الأصل المنقول تمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول لأن المنشأة قد احتفظت بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المنقول، يستمر الإعتراف بالأصل المنقول في مجمله ويتم الإعتراف بالمقابل المستلم على أنه إلتزام.

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة

تطبيق ٤٨ في ما يلي أمثلة على كيفية قياس المنشأة للأصل المنقول والإلتزام ذو العلاقة بموجب الفقرة ٣٠.

جميع الأصول

(أ) إذا كانت الضمانة المقدمة من المنشأة لدفع خسائر التعثر في السداد من الأصل المنقول تمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول إلى حد المشاركة المستمرة، يتم قياس الأصل المنقول في تاريخ عملية النقل (١) بالمبلغ المسجل للأصل، أو (٢) بالحد الأعلى للمقابل المستلم في عملية النقل الذي يمكن أن يطلب من المنشأة تسديده (مبلغ الضمانة)، أيهما أقل. ويتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بشكل أولي بمبلغ الضمانة مضافا إليه القيمة العادلة للضمانة (والذي يكون عادة المقابل المستلم للضمانة). ونتيجة لذلك، يتم الإعتراف بالقيمة العادلة الأولية للضمانة في حساب الربح أو الخسارة على مبدأ القسمة الزمنية (أنظر الفقرة ١٨) ويتم تخفيض القيمة المسجلة للأصل من خلال أي خسائر انخفاض قيمة.

الأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة

(ب) إذا كان إلتزام خيار البيع المكتوب من قبل المنشأة أو حق خيار الشراء المحتفظ به من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشاة الأصل المنقول بالتكلفة المطفأة، يتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بسعر تكلفته (أي المقابل المستلم) التي يتم تعديلها لإطفاء أي فرق بين تلك التكلفة والتكلفة المطفأة للأصل المنقول في تاريخ انتهاء الخيار. على سبيل المثال، نفترض أن التكلفة المطفأة والمبلغ المسجل للأصل في تاريخ عملية النقل قيمتهما ٩٨ وحدة عملة وان المقابل المستلم هو ٩٥ وحدة عملة. ستكون التكلفة المطفأة للأصل في تاريخ ممارسة الخيار قيمتها ١٠٠ وحدة عملة. أما المبلغ المسجل الأولي للإلتزام ذو العلاقة فقيمته ٩٥ وحدة عملة ويتم الإعتراف بالفرق بين قيمتي ٩٥ وحدة عملة و١٠٠ وحدة عملة في

حساب الربح أو الخسارة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة. وإذا تم ممارسة الخيار، يتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل للإلتزام ذو العلاقة وسعر الممارسة في حساب الربح أو الخسارة.

الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة

(ج) إذا كان حق خيار الشراء المحتفظ به من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل المنقول بالقيمة العادلة، يستمر قياس الأصل بقيمته العادلة. ويتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بما يلي (١) سعر ممارسة الخيار مطروحا منه القيمة الزمنية للخيار إذا كان سعر الخيار أقل أو مساوي لسعر السوق، أو (٢) القيمة العادلة للأصل المنقول مطروحا منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان سعر الخيار أعلى من سعر السوق. ويضمن التعديل على قياس الإلتزام ذو العلاقة أن صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل ذو الصلة هي ٨٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ٩٥ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدات عملة، يكون المبلغ المسجل للإلتزام ذو العلاقة هو ٧٥ وحدة عملة (٨٠ وحدة عملة – ٥ وحدات عملة) ويكون المبلغ المسجل للأصل المنقول هو ٨٠ وحدة عملة (أي قيمته العادلة).

(د) إذا كان خيار البيع المكتوب من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل المنقول بالقيمة العادلة، يتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بسعر ممارسة الخيار مضافا إليه القيمة الزمنية للخيار. ويكون قياس الأصل بالقيمة العادلة مقتصرا على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار – أيهما أقل، لأنه ليس لدى المنشأة الحق بالزيادات في القيمة العادلة للأصل المنقول عن سعر ممارسة الخيار. وهذا يضمن أن صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة لالتزام خيار البيع. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل ذو الصلة هي ١٢٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ١٠٠ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدة عملة، يكون المبلغ المسجل للإلتزام ذو العلاقة هو ١٠٥ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة + ٥ وحدات عملة) ويكون المبلغ المسجل للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة (في هذه الحالة هو سعر ممارسة الخيار).

(هـ) إذا كان خيار الحد الأعلى والحد الأدنى، على شكل خيار شراء مشترى وخيار بيع مكتوب، يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل بالقيمة العادلة، فإنها تستمر بقياس الأصل بالقيمة العادلة. ويتم قياس الإلتزام ذو العلاقة (١) بمجموع سعر ممارسة خيار الشراء والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منه القيمة الزمنية لخيار الشراء، إذا كان سعر خيار الشراء أقل أو مساوي لسعر السوق، أو (٢) مجموع القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منه القيمة الزمنية لخيار الشراء إذا كان سعر خيار الشراء أعلى من سعر السوق. ويضمن التعديل على قياس الإلتزام ذو العلاقة أن صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة من قبل المنشأة. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تنقل أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة وتشتري في نفس الوقت خيار شراء بسعر ممارسة قيمته ١٢٠ وحدة عملة وتكتب خيار بيع بسعر ممارسة قيمته ٨٠ وحدة عملة. ونفترض أيضا أن القيمة العادلة للأصل هي ١٠٠ وحدة عملة في تاريخ عملية النقل. والقيمة الزمنية لخيار البيع وخيار الشراء هي ١ وحدة عملة و٥ وحدات عملة على التوالي. وفي هذه الحالة، تعترف المنشأة بأصل قيمته ١٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة للأصل) والتزام قيمته ٩٦ وحدة عملة [(١٠٠ وحدة عملة + ١ وحدة عملة] – ٥ وحدات عملة). وهذا يعطي صافي قيمة أصل يساوي ٤ وحدة عملة، وهي القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة من قبل المنشأة.

جميع النقلات

تطبيق ٤٩ إلى الحد الذي لا تكون فيه عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الإعتراف، لا يتم محاسبة الحقوق أو الإلتزامات التعاقدية للناقل المتعلقة بعملية النقل بشكل منفصل على أنها مشتقات إذا كان سينتج عن الإعتراف بكل من المشتقة والأصل المنقول أو الإلتزام الناشئ من عملية النقل الإعتراف بنفس الحقوق أو الإلتزامات مرتين. على سبيل المثال، يمكن أن يمنع خيار الشراء المحتفظ به من قبل الناقل محاسبة نقل الأصول المالية على أنها عملية بيع. وفي تلك الحالة، لا يتم الإعتراف بخيار الشراء بشكل منفصل على أنه أصل مشتق.

تطبيق ٥٠ إلى الحد الذي لا تكون فيه عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الإعتراف، لا يعترف المنقول إليه بالأصل المنقول على أنه أصل خاص به. ويقوم المنقول إليه بإلغاء الإعتراف بالنقد أو المقابل الآخر المدفوع ويعترف بالذمة المدينة من الناقل. وإذا كان للناقل الحق والإلتزام بإعادة شراء السيطرة على كامل الأصل المنقول مقابل مبلغ ثابت (مثل أن تكون بموجب اتفاقية إعادة شراء)، يمكن للمنقول إليه محاسبة ذمته المدينة على أنها قرض أو ذمة مدينة.

أمثلة

تطبيق ٥١ توضح الأمثلة التالية تطبيق مبادئ إلغاء الإعتراف في هذا المعيار:

(أ) *اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية*. إذا تم بيع الأصل المالي بموجب اتفاقية معينة لإعادة شرائه بمبلغ ثابت أو بسعر البيع مضافا إليه عائد المقرض أو إذا تم إقراضه بموجب اتفاقية معينة لإعادته إلى الناقل، فلا يُلغى الإعتراف به لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. وإذا حصل المنقول إليه على الحق ببيع أو رهن الأصل، يقوم الناقل بإعادة تصنيف الأصل في ميزانيته العمومية، مثلا، على أنه أصل مقدم كقرض أو ذمة لإعادة الشراء.

(ب) *اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية* – الأصول المتطابقة بشكل جوهري. إذا تم بيع الأصل المالي بموجب اتفاقية معينة لإعادة شراء نفس الأصل أو أصل مشابه بشكل جوهري بمبلغ ثابت أو بسعر البيع مضافا إليه عائد المقرض أو إذا تم إقراض أو اقتراض الأصل المالي بموجب اتفاقية معينة لإعادة نفس الأصل أو أصل مشابه بشكل جوهري إلى الناقل، فلا يلغى الإعتراف به لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري.

(ج) *اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية* – حق الإستبدال. إذا منحت اتفاقية إعادة الشراء بسعر إعادة شراء ثابت أو سعر مساوي لسعر البيع مضافا إليه عائد المقرض، أو معاملة إقراض أوراق مالية مشابهة، المنقول إليه الحق باستبدال الأصول المشابهة والتي لها قيمة عادلة مساوية للأصل المنقول في تاريخ إعادة الشراء، فلا يلغى الإعتراف بالأصل الذي يتم بيعه أو إقراضه بموجب معاملة إعادة الشراء أو إقراض الأوراق المالية لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري.

(د) *حق الرفض الأول لإعادة الشراء بالقيمة العادلة*. إذا قامت المنشأة ببيع الأصل المالي واحتفظت فقط بحق الرفض الأول لإعادة شراء الأصل المنقول بالقيمة العادلة إذا قام المنقول

إليه لاحقا ببيعه، تلغي المنشأة الإعتراف بالأصل لأنها نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الملكية.

(هـ) *عملية البيع وإعادة الشراء*. يشار أحيانا لعملية إعادة شراء الأصل المالي بعد فترة قصيرة من بيعه بعملية البيع وإعادة الشراء. ولا تحول عملية إعادة الشراء هذه دون إلغاء الإعتراف شريطة أن تحقق المعاملة الأصلية متطلبات إلغاء الإعتراف. لكن إذا تم إبرام اتفاقية لبيع الأصل المالي بشكل متزامن مع اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع مضافا إليه عائد المقرض، عندئذ لا يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

(و) *خيارات البيع وخيارات الشراء التي لها سعر أقل بكثير من سعر السوق*. إذا كان من الممكن إعادة شراء الأصل المالي المنقول من قبل الناقل وكان سعر خيار الشراء أقل بكثير من سعر السوق، فإن عملية النقل لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف لأن الناقل احتفظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. وعلى نحو مماثل، إذا كان من الممكن إعادة بيع الأصل المالي من قبل المنقول إليه وكان سعر خيار البيع أقل بكثير من سعر السوق، فإن عملية النقل لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف لأن الناقل قد احتفظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافئات الملكية.

(ز) *خيارات البيع وخيارات الشراء التي لها سعر أعلى بكثير من سعر السوق*. يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي الذي يتم نقله والخاضع فقط لخيار بيع ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق يحتفظ به المنقول إليه أو خيار شراء ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق يحتفظ به الناقل. هذا لأن الناقل قد نقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الملكية.

(ح) *الأصول التي يمكن بسهولة الحصول عليها الخاضعة لخيار شراء لا يكون سعره أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق*. ويتم إلغاء الإعتراف بالأصل إذا احتفظت المنشأة بخيار شراء على أصل يمكن بسهولة الحصول عليه في السوق ولا يكون سعر شرائه أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق. وهذا لأن المنشأة (١) لم تحتفظ أو تنقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الملكية، و (٢) لم تحتفظ بالسيطرة. لكن إذا لم يكن من الممكن الحصول بسهولة على الأصل في السوق، يُمنع إلغاء الإعتراف إلى حد مبلغ الأصل الخاضع لخيار الشراء وذلك لأن المنشأة احتفظت بالسيطرة على الأصل.

(ط) *الأصل الذي لا يمكن بسهولة الحصول عليه والخاضع لخيار بيع مكتوب من قبل المنشأة لا يكون سعره أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق*. إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي الذي لا يمكن بسهولة الحصول عليه في السوق، وقامت بكتابة خيار بيع لا يكون سعره أعلى بكثير من سعر السوق، لا تحتفظ المنشأة ولا تنقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الملكية بسبب خيار البيع المكتوب. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع قيِّما بشكل كاف لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، وفي هذه الحالة يستمر الإعتراف بالأصل إلى الحد الذي تستمر فيه مشاركة الناقل (أنظر الفقرة "تطبيق ٤٤"). وتقوم المنشأة بنقل السيطرة على الأصل إذا لم يكن خيار البيع قيما بشكل كاف لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، وفي هذه الحالة يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

(ي) *الأصول الخاضعة لخيار بيع أو شراء بالقيمة العادلة أو اتفاقية إعادة شراء أجل*. يؤدي نقل الأصل المالي الخاضع فقط لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة يكون لها سعر

ممارسة أو سعر إعادة شراء مساو للقيمة العادلة للأصل المالي في وقت إعادة الشراء إلى إلغاء الإعتراف بسبب نقل جميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري.

(ك) *خيارات البيع أو الشراء التي يتم تسويتها نقدا*. تُقيم المنشأة عملية نقل الأصل المالي الخاضع لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء أجلة الذي سيتم تسويته بصافي النقد لتحديد ما إذا احتفظت أو نقلت جميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. وإذا لم تحتفظ المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافئات الملكية الخاصة بالأصل المنقول، فإنها تحدد ما إذا احتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. إن تسوية خيار البيع أو الشراء أو اتفاقية إعادة الشراء الأجل بصافي النقد لا تعني تلقائيا أن المنشأة قد نقلت السيطرة (أنظر الفقرات تطبيق٤٤" و(ز) و(ح) و(ط)).

(ل) *إلغاء مخصص الحساب*. إن إلغاء مخصص الحساب هو خيار إعادة شراء (شراء) غير مشروط يعطي المنشأة الحق بإعادة المطالبة بالأصول المنقولة الخاضعة لقيود معينة. ويحول هذا الخيار دون إلغاء الإعتراف فقط إلى حد المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (على افتراض أن المنقول إليه لا يستطيع بيع الأصول)، شريطة أن ينتج عن هذا الخيار عدم احتفاظ المنشأة أو نقلها لجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ المسجل والعوائد من عملية نقل أصول القرض قيمتها ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة ويمكن إعادة شراء أي قرض منفرد ولكن المبلغ الإجمالي للقروض التي يمكن إعادة شراؤها لا يمكن أن يتجاوز ١٠٠٠٠ وحدة عملة، فإن ٩٠٠٠٠ وحدة عملة من القروض يمكن أن تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف.

(م) *عملية شراء الأوراق المتوفرة*. إن المنشأة، التي يمكن أن تكون الناقل، التي تقوم بخدمة الأصول المنقولة يمكن أن تحتفظ بعملية شراء الأوراق المتوفرة لشراء الأصول المنقولة المتبقية عندما ينخفض مبلغ الأصول المتداولة إلى مستوى محدد تصبح عنده تكلفة خدمة تلك الأصول عبئاً بالقياس إلى منافع الخدمة. وتحول عملية شراء الأوراق المتوفرة دون إلغاء الإعتراف فقط إلى حد مبلغ الأصول الخاضعة لخيار الشراء، شريطة أن ينتج عن هذه العملية عدم احتفاظ المنشأة أو نقلها لجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري وعدم قدرة المنقول إليه على بيع الأصول.

(ن) *الفوائد المحتجزة الملحقة وضمانات الإئتمان الملحقة*. يمكن أن تقدم المنشأة للمنقول إليه تحسين ائتماني من خلال إلحاق بعض أو جميع فوائدها المحتجزة في الأصل المنقول. وكخيار بديل، يمكن أن تقدم المنشأة تحسينا ائتمانيا للمنقول إليه على شكل ضمانة ائتمان يمكن أن تكون محددة أو غير محددة بمبلغ معين. وإذا احتفظت المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المنقول، يستمر الإعتراف بالأصل بمجمله. وإذا احتفظت المنشأة ببعض، ولكن ليس بشكل جوهري جميع، مخاطر الملكية واحتفظت بالسيطرة، يُمنع إلغاء الإعتراف إلى حد مبلغ النقد أو الأصول الأخرى التي يمكن أن يطلب من المنشأة دفعها.

(س) *مبادلات إجمالي العائد*. يمكن للمنشأة أن تبيع أصلا ماليا إلى المنقول إليه وتدخل في مبادلة إجمالي عائد مع المنقول إليه، يتم بموجبها تسديد جميع التدفقات النقدية لدفعات الفائدة من الأصل ذو الصلة إلى المنشأة مقابل دفعة ثابتة أو دفعة سعر متغير وتتحمل المنشأة أي زيادة

أو نقصان في القيمة العادلة للأصل ذي الصلة. وفي هذه الحالة، يُمنع إلغاء الإعتراف بكامل الأصل.

(ع) *مبادلات سعر الفائدة*. يمكن أن تنقل المنشأة إلى المنقول إليه أصلا ماليا ذو سعر ثابت وتدخل في مبادلة سعر فائدة مع المنقول إليه لاستلام سعر فائدة ثابت ودفع سعر فائدة متغير على أساس المبلغ الإسمي المساوي للمبلغ الأصلي الخاص بالأصل المالي المنقول. ولا تحول مبادلات سعر الفائدة دون إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول شريطة أن لا تكون الدفعات على المبادلة مشروطة بدفعات يتم تسديدها على الأصل المنقول.

(ف) *مبادلات سعر الفائدة المطفأة*. يمكن أن تنقل المنشأة إلى المنقول إليه أصلا ماليا ذو سعر ثابت يتم دفعه عبر الوقت، ويمكن أن تبرم عملية مبادلة سعر فائدة مطفأة مع المنقول إليه لاستلام سعر فائدة ثابت ودفع سعر فائدة متغير على أساس المبلغ الإسمي. وإذا انخفض المبلغ الإسمي للمبادلة بحيث يساوي المبلغ الأصلي للأصل المالي المنقول غير المسدد في أي مرحلة من الوقت، ينتج عن المبادلة عموما احتفاظ المنشأة بمخاطر كبيرة فيما يتعلق بالدفع المسبق، وفي هذه الحالة تستمر المنشأة بالإعتراف بكامل الأصل المنقول أو تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول إلى حد استمرار مشاركتها. وعلى العكس من ذلك، إذا لم يكن إطفاء المبلغ الإسمي للمبادلة مرتبطا بالمبلغ الأصلي غير المسدد للأصل المنقول، لا ينتج عن المبادلة احتفاظ المنشأة بمخاطر الدفع المسبق على الأصل. وعليه، فإنه لا يحول دون إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول شريطة أن لا تكون الدفعات على المبادلة مشروطة بدفعات فائدة يتم تسديدها على الأصل المنقول ولا ينتج عن المبادلة احتفاظ المنشأة بأي مخاطر ومكافئات ملكية أخرى كبيرة على الأصل المنقول.

تطبيق ٥٢ توضح هذه الفقرة تطبيق منهج المشاركة المستمرة عندما تكون المشاركة المستمرة للمنشأة جزء من الأصل المالي.

نفترض أن لدى المنشأة محفظة قروض مستحقة الدفع مسبقا ذات قسيمة وسعر فائدة فعلي مقدارهما ١٠% وذات مبلغ أصلي وتكلفة مطفأة بقيمة ١٠٠٠٠ وحدة عملة. وتقوم بإبرام معاملة يحصل فيها المنقول إليه، مقابل دفعة قيمتها ٩١١٥ وحدة عملة، على الحق بقيمة ٩٠٠٠ وحدة عملة من أي تحصيلات للمبلغ الأصلي مضافا إليه فائدة بنسبة ٩,٥%. وتحتفظ المنشأة بحقوق في ١٠٠٠ وحدة عملة من أي تحصيلات للمبلغ الأصلي مضافا إليه فائدة بنسبة ١٠%، مضافا إليها توزيع الزيادة ومقدارها ٠,٥% على وحدات العملة المتبقية من المبلغ الأصلي بقيمة ٩٠٠٠. ويتم تخصيص التحصيلات من الدفعات المسبقة بين المنشأة والمنقول إليه بشكل تناسبي بنسبة ١:٩، لكن يتم اقتطاع أي تعثرات في السداد من فائدة المنشأة وقيمتها ١٠٠٠ وحدة عملة إلى أن يتم استنفاد تلك الفائدة. وتكون القيمة العادلة للقروض في تاريخ المعاملة هي ١٠١٠٠ وحدة عملة وتكون القيمة العادلة المقدرة لتوزيع الزيادة بنسبة ٠,٥% هي ٤٠ وحدة عملة.

يتبع الصفحة السابقة

وتحدد المنشأة أنها قامت بنقل بعض مخاطر ومكافئات الملكية الهامة (مثلا، مخاطر هامة للدفع المسبق) ولكنها احتفظت أيضا ببعض مخاطر ومكافئات الملكية الهامة (بسبب فوائدها المحتجزة الملحقة) واحتفظت السيطرة، لذلك فإنها تطبق منهج المشاركة المستمرة.

ومن أجل تطبيق هذا المعيار، تقوم المنشأة بتحليل المعاملة على أنها (أ) احتفاظ بفائدة محتجزة تناسبية كاملة بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة، إضافة إلى (ب) إلحاق تلك الفائدة المحتجزة لتوفير التحسين الائتماني للمنقول إليه عن خسائر الإئتمان.

تقوم المنشأة بحساب أن ٩,٠٩٠ وحدة عملة (٩٠% × ١٠١٠٠ وحدة عملة) من المقابل المستلم بقيمة ٩١١٥ وحدة عملة تمثل مقابل لحصة تناسبية كاملة مقدارها ٩٠%. ويمثل ما يتبقى من المقابل المستلم (٢٥ وحدة عملة) المقابل المستلم لإلحاق فائدتها المحتجزة لتوفير التحسين الائتماني للمنقول إليه عن خسائر الإئتمان. بالإضافة إلى ذلك، يمثل توزيع الزيادة بنسبة ٠,٥% المقابل المستلم للتحسين الائتماني. وتبعا لذلك، يكون إجمالي المقابل المستلم للتحسين الائتماني هو ٦٥ وحدة عملة (٢٥ وحدة عملة + ٤٠ وحدة عملة).

تقوم المنشأة بحساب الأرباح أو الخسائر من بيع الحصة التي مقدارها ٩٠% من التدفقات النقدية. وعلى افتراض أن القيم العادلة المنفصلة للجزء المنقول بنسبة ١٠ % والجزء المحتجز بنسبة ٩٠% لم تكن متوفرة في تاريخ عملية النقل، تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل للأصل وفقا للفقرة ٢٨ كما يلي:

	القيمة العادلة المقدرة	*النسبة المئوية*	*المبلغ المسجل المخصص*
الحصة المنقولة	٩٠٩٠	%٩٠	٩٠٠٠
الحصة المحتجزة	١٠١٠	%١٠	١٠٠٠
المجموع	**١٠١٠٠**		**١٠٠٠٠**

تقوم المنشأة بحساب أرباحها أو خسائرها من بيع الحصة التي مقدارها ٩٠% من التدفقات النقدية من خلال اقتطاع المبلغ المسجل المخصص للحصة المنقولة من المقابل المستلم، أي ٩٠ وحدة عملة (٩٠٩٠ وحدة عملة – ٩٠٠٠ وحدة عملة). ويكون المبلغ المسجل للحصة المحتجزة من قبل المنشأة % هو ١٠٠ وحدة عملة.

بالإضافة إلى ذلك، تعترف المنشأة بالمشاركة المستمرة التي تنتج من إلحاق فائدتها المحتجزة لخسائر الإئتمان. وتبعا لذلك، فإنها تعترف بأصل قيمته ١٠٠٠ وحدة عملة (الحد الأعلى من التدفقات النقدية التي لا تستلمها بموجب الإلحاق)، والتزام ذو علاقة قيمته ١٠٦٥ (الحد الأعلى من التدفقات النقدية التي لا تستلمها بموجب الإلحاق، أي ١٠٠٠ وحدة عملة مضافا إليها القيمة العادلة للإلحاق وهي ٦٥ وحدة عملة).

تستخدم المنشأة جميع المعلومات المذكورة أعلاه لمحاسبة المعاملة كما يلي:

	المدين	الدائن
الأصل الأصلي	–	٩٠٠٠
الأصل المعترف بـه للإلحاق أو الحصة المتبقية	١٠٠٠	–
الأصل للمقابل المستلم على شكل توزيع زيادة	٤٠	–
الربح أو الخسارة (الأرباح من النقل)	–	٩٠
الإلتزام	–	١٠٦٥
النقد المستلم	٩١١٥	–
المجموع	**١٠١٥٥**	**١٠١٥٥**

يكون المبلغ المسجل للأصل، مباشرة بعد المعاملة، هو ٢٠٤٠ وحدة عملة تشمل ١٠٠٠ وحدة عملة تمثل التكلفة المخصصة للحصة المحتجزة، و١٠٤٠ وحدة عملة تمثل المشاركة المستمرة الإضافية للمنشأة من إلحاق فائدتها المحتجزة لخسائر الإئتمان (والتي تشمل توزيع الزيادة بقيمة ٤٠ وحدة عملة).

وتعترف المنشأة، في الفترات اللاحقة، بالمقابل المستلم للتحسين الائتماني (٦٥ وحدة عملة) على مبدأ القسمة الزمنية، وتراكم الفائدة على الأصل المعترف به بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة وتعترف بأي انخفاض قيمة ائتماني على الأصول المعترف بها. وكمثال على الحالة الأخيرة، نفترض أنه يوجد في السنة اللاحقة خسائر انخفاض قيمة ائتمانية على القروض ذات الصلة بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة. وتخفض المنشأة أصلها المعترف به بقيمة ٦٠٠ وحدة عملة (٣٠٠ وحدة عملة مرتبطة بفائدتها المحتجزة و ٣٠٠ وحدة عملة مرتبطة بالمشاركة المستمرة الإضافية التي تنشأ من إلحاق فائدتها المحتجزة لخسائر الإئتمان)، وتخفض من إلتزامها المعترف به بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة. وتكون النتيجة الصافية هي تكلفة على حساب الربح أو الخسارة لانخفاض قيمة الائتمان بمقدار ٣٠٠ وحدة عملة.

طريقة القسط الثابت لشراء أو بيع الأصل المالي (الفقرة ٣٨)

تطبيق ٥٣ يتم الإعتراف بالطريقة المعتادة لشراء أو بيع الأصل المالي أما بإستخدام محاسبة تاريخ التجارة أو محاسبة تاريخ التسوية كما هو مذكور في الفقرة "تطبيق٥٥" و"تطبيق٥٦". ويتم تطبيق الطريقة المستخدمة بشكل منسجم على جميع عمليات بيع وشراء الأصول المالية التي تنتمي إلى نفس فئة الأصول المالية المحددة في الفقرة ٩. ولهذا الغرض، فإن الأصول المحتفظ بها للمتاجرة تشكل فئة منفصلة عن الأصول المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تطبيق ٥٤ إن العقد الذي يقتضي أو يسمح بالتسوية على أساس صافي الأرصدة للتغير في قيمة العقد لا يعتبر عقدا بالطريقة المعتادة. وبدلا من ذلك، يتم محاسبة مثل هذا العقد على أنه مشتقة في الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية.

تطبيق ٥٥ إن تاريخ التجارة هو التاريخ الذي تلزم فيه المنشأة نفسها بشراء أو بيع الأصل. وتشير محاسبة تاريخ التجارة إلى (أ) الإعتراف بالأصل الذي سيتم استلامه والإلتزام الذي سيُدفع مقابله في تاريخ التجارة، و(ب) إلغاء الإعتراف بالأصل الذي يتم بيعه، والاعتراف بأي أرباح أو خسائر

من التصرف والاعتراف بذمة دائنة من المشتري مقابل الدفع في تاريخ التجارة. وعموما، لا تبدأ الفائدة بالإستحقاق على الأصل والإلتزام المقابل حتى تاريخ التسوية عندما يتم نقل الملكية.

تطبيق ٥٦ إن تاريخ التسوية هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل إلى أو من قبل المنشأة. وتشير محاسبة تاريخ التسوية إلى (أ) الإعتراف بالأصل في التاريخ الذي يتم فيه استلامه من قبل المنشأة، و(ب) إلغاء الإعتراف بالأصل والاعتراف بأي أرباح أو خسائر من التصرف في تاريخ تسليمه من قبل المنشأة. وعند تطبيق محاسبة تاريخ التسوية، تقوم المنشأة بمحاسبة أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي سيتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية بنفس الطريقة التي تحاسب فيها الأصل المشترى. وبعبارة أخرى، لا يتم الإعتراف بالتغير في قيمة الأصول التي يتم تسجيلها بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة، بل يتم الإعتراف به في حساب الربح أو الخسارة للأصول المصنفة على أنها أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ويتم الإعتراف به في حقوق الملكية للأصول المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع.

إلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي (الفقرات ٣٩-٤٢)

تطبيق ٥٧ يتم إنقضاء الإلتزام المالي (أو جزء منه) عندما يقوم المدين بأي مما يلي:

(أ) يفي بالإلتزام (أو جزء منه) بأن يدفع للدائن، عادة بالنقد، أو بأصول مالية أخرى، أو بضائع أو خدمات؛ أو

(ب) يتم إعفاؤه قانونيا من المسؤولية الرئيسية عن الإلتزام (أو جزء منه) إما من خلال إجراء قانوني أو من خلال الدائن. (إذا منح المدين ضمانة معينة، فإنه لا يزال يمكن تحقيق هذا الشرط).

تطبيق ٥٨ إذا قامت المنشأة المُصدرة لأداة الدين بإعادة شراء تلك الأداة، يتم انقضاء الدين حتى لو كانت المنشأة المُصدرة أحد صناع السوق في تلك الأداة أو تنوي إعادة بيعها على المدى القريب.

تطبيق ٥٩ لا تعفي الدفعات إلى طرف ثالث، بحد ذاتها، بما في ذلك صندوق ائتمان (تسمى أحيانا بتسديد الدين من ناحية جوهرية)، المدين من إلتزامه الرئيسي تجاه الدائن، في غياب إعفاء قانوني.

تطبيق ٦٠ إذا دفع المدين إلى طرف ثالث لتحمل إلتزام معين وقام بإعلام دائنه أن الطرف الثالث قد تحمل إلتزام دينه، عندئذ لا يقوم المدين بإلغاء الإعتراف بالتزام الدين ما لم يتم تلبية الشرط في الفقرة "تطبيق ٥٧(ب)". إذا دفع المدين إلى طرف ثالث لتحمل إلتزام معين وحصل على إعفاء قانوني من دائنه، يكون المدين قد قضى الدين. لكن إذا وافق المدين على تقديم دفعات على الدين إلى طرف ثالث أو مباشرة إلى دائنه الأصلي، يعترف المدين بالتزام دين جديد تجاه الطرف الثالث.

تطبيق ٦١ بالرغم أنه ينتج عن الإعفاء القانوني، سواء كان قضائيا أو من قبل الدائن، إلغاء الإعتراف بالإلتزام، يمكن أن تعترف المنشأة بالإلتزام الجديد إذا لم يتم استيفاء معايير إلغاء الإعتراف في الفقرات ١٥ - ٣٧ للأصول المالية المنقولة. وإذا لم تتحقق تلك المعايير، فلا يلغى الإعتراف بالأصول المنقولة، وتعترف المنشأة بالإلتزام الجديد المرتبط بالأصول المنقولة.

تطبيق ٦٢ لأغراض الفقرة ٤٠، تختلف الشروط بشكل جوهري إذا كانت القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية بموجب الشروط الجديدة، بما في ذلك أي رسوم مدفوعة مطروحا منها أي رسوم مستلمة ومخصومة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي، تختلف بمقدار ١٠ % على الأقل عن القيمة

الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتبقية من الإلتزام المالي الأصلي. إذا تم محاسبة تبادل أدوات الدين أو تعديل الشروط على أنه إنقضاء، يتم الإعتراف بأي تكاليف أو رسوم متكبدة على أنها جزء من الأرباح أو الخسائر من الإنقضاء. وإذا لم يتم محاسبة التبادل أو التعديل على أنه إنقضاء، تعدّل أي رسوم أو تكاليف متكبدة المبلغ المسجل للإلتزام ويتم إطفاؤها خلال المدة المتبقية للإلتزام المعدل.

تطبيق ٦٣ في بعض الحالات، يعفي الدائن المدين من إلتزامه الحالي بتسديد الدفعات، ولكن يتحمل المدين إلتزام ضمانة بالدفع إذا تعثر الطرف الثالث الذي يتحمل المسؤولية الرئيسية عن السداد. وفي هذه الظروف فإن المدين:

(أ) يعترف بالإلتزام المالي الجديد على أساس القيمة العادلة لالتزامه بالضمانة؛ و

(ب) يعترف بالأرباح أو الخسائر على أساس الفرق بين (١) أي عائدات مدفوعة، (٢) والمبلغ المسجل للإلتزام المالي الأصلي مطروحا منه القيمة العادلة للإلتزام المالي الجديد.

القياس (الفقرات ٤٣-٧٠)

القياس المبدئي للأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرة ٤٣)

تطبيق ٦٤ تكون القيمة العادلة للأداة المالية عند الإعتراف الأولي هي عادة سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المقدم أو المستلم، أنظر أيضا الفقرة "تطبيق ٧٦"). لكن إذا كان جزء من المقابل المقدم أو المستلم هو لشيء آخر عدا الأداة المالية، يتم تقدير القيمة العادلة للأداة المالية بإستخدام أسلوب تقييم (أنظر الفقرات "تطبيق٧٤ – تطبيق٧٩"). على سبيل المثال، يمكن تقدير القيمة العادلة لقرض أو ذمة مدينة طويلة الأجل لا تحمل أي فائدة على أنها القيمة الحالية لجميع المقبوضات النقدية المستقبلية المخصومة بإستخدام سعر (أسعار) الفائدة السائدة في السوق لأداة مشابهة (مشابهة من حيث العملة، والمدة، ونوع سعر الفائدة، وعوامل أخرى) ذات ملاءة ائتمانية مشابهة. ويعتبر أي مبلغ إضافي يتم إقراضه على أنه مصروف أو تخفيض في الدخل ما لم يكن مؤهلا للاعتراف على أنه نوع آخر من الأصول.

تطبيق ٦٥ إذا قامت المنشأة بإنشاء قرض ذي سعر فائدة خارج السوق (مثلا ٥% عندما يكون سعر السوق لقروض مشابهة هو ٨%)، واستلمت رسوم مقدمة كتعويض، فإنها تعترف بالقرض بقيمته العادلة، أي صافي الرسوم التي تستلمها. وتسجل المنشأة الخصم في حساب الربح أو الخسارة بإستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي.

القياس اللاحق للأصول المالية (الفقرتان ٤٥ و ٤٦)

تطبيق ٦٦ إذا تم قياس أداة مالية معترف بها سابقا على أنها أصل مالي بالقيمة العادلة وكانت قيمتها العادلة ما دون الصفر، فإنها تكون إلتزاما ماليا وفقا للفقرة ٤٧.

تطبيق ٦٧ توضح الأمثلة التالية محاسبة تكاليف المعاملة عند القياس الأولي واللاحق لأصل مالي متوفر برسم البيع. يتم شراء الأصل مقابل ١٠٠ وحدة عملة مضافا إليها علاوة شراء بقيمة ٢ وحدة عملة. يتم الإعتراف بشكل أولي بالأصل بقيمة ١٠٢ وحدة عملة. ويصادف تاريخ الإبلاغ المالي التالي بعد يوم واحد، عندما يكون سعر السوق المعلن للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة. وإذا كان قد

تم بيع الأصل، يتم دفع عمولة بقيمة ٣ وحدة عملة. وفي ذلك التاريخ، يتم قياس الأصل بقيمة ١٠٠ وحدة عملة (دون النظر إلى العمولة المحتملة من البيع) ويتم الإعتراف بخسارة قيمتها ٢ وحدة عملة في حقوق الملكية. وإذا كان للأصل المالي المتوفر برسم البيع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد، يتم إطفاء تكاليف المعاملة في حساب الربح أو الخسارة بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة. وإذا لم يكن للأصل المالي المتوفر برسم البيع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد، يتم الإعتراف بتكاليف المعاملة في حساب الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل أو تنخفض قيمته.

تطبيق ٦٨ يتم قياس الأدوات المصنفة على أنها قروض وذمم دائنة بالتكلفة المطفأة دون النظر إلى نية المنشأة الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

اعتبارات قياس القيمة العادلة (الفقرتان ٤٨ و٤٩)

تطبيق ٦٩ يتضمن تعريف القيمة العادلة افتراض مفاده أن المنشأة هي منشأة مستمرة بدون نية أو حاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل كبير أو تنفيذ معاملة بشروط غير مواتية. وبالتالي لا تكون القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تستلمه المنشأة أو تدفعه في معاملة قسرية أو تصفية إلزامية أو بيع جبري بأسعار مخفضة. إلا أن القيم العادلة تعكس الجودة الإئتمانية للأداة.

تطبيق٧٠ يستخدم هذا المعيار مصطلحي "سعر العرض" و"السعر المطلوب" (ويشار إليه أحيانا "بسعر العرض الحالي") في سياق أسعار السوق المعلنة، ومصطلح "الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب" ليشمل تكاليف المعاملة فقط. ولا يتم شمل التعديلات الأخرى للوصول إلى القيمة العادلة (مثلا مخاطر الإئتمان الخاصة بالطرف المقابل) في مصطلح " الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب".

السوق النشط: السعر المعلن

تطبيق٧١ تعتبر الأداة المالية على أنها مسعرة في السوق النشط إذا كانت الأسعار المعلنة متوفرة بسهولة وبشكل منتظم عن طريق التبادل، أو التاجر، أو السمسار، أو مجموعة صناعية، أو خدمة التسعير أو وكالة تنظيمية، وكانت تلك الأسعار تمثل معاملات السوق الفعلية والتي تحدث بشكل منتظم على أساس تجاري. ويتم تحديد القيمة العادلة من حيث السعر المتفق عليه بين المشتري الراغب والبائع الراغب في معاملة على أساس تجاري. والهدف من تحديد القيمة العادلة لأداة مالية متداولة في السوق النشط هو الوصول إلى السعر الذي تحصل به المعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في تلك الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط الأداة) في السوق النشط الأكثر جدوى الذي تملك المنشأة وسيلة وصول مباشرة له. غير أن المنشأة تعدل السعر في السوق الأكثر جدوى لتعكس أي اختلافات في مخاطر ائتمان الطرف المقابل بين الأدوات المتداولة في ذلك السوق والأدوات التي يتم تقييمها. إن وجود عروض أسعار معلنة في السوق النشط هو أفضل دليل على القيمة العادلة ويتم استخدامها متى كانت موجودة لقياس الأصل المالي أو الإلتزام المالي.

تطبيق٧٢ يكون سعر السوق المعلن المناسب للأصل المحتفظ به أو الإلتزام الذي سيتم إصداره هو عادة سعر العرض الحالي، وبالنسبة للأصل الذي سيتم شراؤه أو الإلتزام المحتفظ به فيكون السعر المطلوب. عندما يكون لدى المنشأة أصول وإلتزامات ذات مخاطر سوقية متعلقة بالمعادلة، يمكنها استخدام أسعار سوق متوسط كأساس لتحديد القيم العادلة للأوضاع التي تتطلب معادلة المخاطر وتطبيق سعر العرض أو السعر المطلوب على صافي المركز المفتوح، حيثما يكون مناسبا.

وعندما تكون أسعار العرض والأسعار المطلوبة غير متوفرة، يقدم سعر أحدث معاملة دليلا على القيمة العادلة الحالية طالما أنه لم يحدث تغيير جوهري في الظروف الإقتصادية منذ وقت المعاملة. وإذا تغيرت الظروف منذ وقت المعاملة (مثلا تغير في سعر الفائدة الخالي من المخاطر يلي أحدث سعر معلن لسند الشركة)، تعكس القيمة العادلة التغير في الظروف من خلال الرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية للأدوات المالية المشابهة، حيثما يكون مناسبا. وعلى نحو مماثل، إذا كان بإمكان المنشأة أن تثبت أن سعر آخر معاملة ليس هو القيمة العادلة (مثلا لأنه عكس المبلغ الذي تستلمه المنشأة أو تدفعه في معاملة قسرية أو تصفية إلزامية أو بيع جبري بأسعار مخفضة)، يتم تعديل ذلك السعر. إن القيمة العادلة لمحفظة من الأدوات المالية تنتج عن عدد من وحدات الأداة وسعر السوق المعلن الخاص بها. وإذا كان عرض الأسعار المعلن في سوق نشط غير موجود لأداة مالية بمجملها، لكن يوجد سوق نشط لأجزائها المكونة، يتم تحديد القيمة العادلة على أساس أسعار السوق ذات العلاقة لأجزائها المكونة.

تطبيق٧٣ إذا تم الإعلان عن معدل ما (بدلا من السعر) في سوق نشط، تستخدم المنشأة ذلك المعدل المعلن عنه في السوق على أنه أحد معطيات أسلوب التقييم لتحديد القيمة العادلة. وإذا لم يتضمن المعدل المعلن عنه في السوق مخاطر الإئتمان أو العوامل الأخرى التي يشملها المشاركون في السوق في تقييم الأداة، تقوم المنشأة بالتعديل لاستيعاب تلك العوامل.

السوق الغير نشط: تقنية التقييم

تطبيق٧٤ إذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطا، تقوم المنشأة بتحديد القيمة العادلة بإستخدام أسلوب تقييم معين. وتتضمن أساليب التقييم استخدام أحدث معاملات السوق على أساس تجاري بين الأطراف الراغبة والمطلعة، إذا توفرت، وإشارة إلى القيمة العادلة الحالية أداة أخرى تكون متطابقة إلى حد كبير، وتحليل التدفق النقدي المخصوم، ونماذج تسعير الخيار. وإذا كان هناك أسلوب تقييم مستخدم بشكل شائع من قبل المشاركين في السوق لتسعير للأداة وتبين أن ذلك الأسلوب يقدم تقديرات موثوقة للأسعار التي يتم الحصول عليها في معاملات السوق الفعلية، تستخدم المنشأة ذلك الأسلوب.

تطبيق٧٥ إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تحديد ماذا يمكن أن يكون سعر المعاملة في تاريخ القياس في تبادل على أساس تجاري ناتج عن اعتبارات العمل العادية. ويتم تقدير القيمة العادلة على أساس نتائج أسلوب التقييم الذي يستفيد من معطيات السوق إلى أقصى حد، ويعتمد بأقل ما يمكن على المعطيات الخاصة بالمنشأة. ويتوقع أن يصل أسلوب التقييم إلى تقدير واقعي للقيمة العادلة إذا (أ) كان يعكس بشكل معقول كيف يمكن أن يتوقع من السوق تسعير الأداة، و(ب) كانت معطيات أسلوب التقييم تمثل على نحو معقول توقعات السوق ومقاييس عوامل المخاطر المتعلقة بالعائد المتأصلة في الأداة المالية.

تطبيق ٧٦ لذلك، فإن أسلوب التقييم (أ) يشمل جميع العوامل التي يدرسها المشاركون في السوق أثناء تحديد السعر، (ب) ينسجم مع المنهجيات الإقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية. وتقوم المنشأة بشكل دوري بقياس أسلوب التقييم وفحص فاعليته بإستخدام أسعار من أي معاملات سوق حالي ملحوظ في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناء على أي بيانات سوق ملحوظ متوفرة. وتحصل المنشأة على بيانات السوق بشكل منسجم من نفس السوق الذي تم فيه إنشاء أو شراء الأداة. إن أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية عند الإعتراف الأولي هو

سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المدفوع) ما لم يتم إثبات القيمة العادلة لتلك الأداة المالية من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالي الملحوظ الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناء على أسلوب التقييم الذي تشمل متغيراته فقط البيانات من الأسواق الملحوظة.

تطبيق٧٦أ يجب أن يكون القياس اللاحق للأصل المالي أو الإلتزام المالي والإعتراف اللاحق للمكاسب والخسائر متفقاً مع متطلبات هذا المعيار، وقد لا ينجم عن تطبيق الفقرة تطبيق ٧٦ الإعتراف بمكسب أو خسارة عند الإعتراف الأولي بأصل مالي أو مطلوب مالي، وفي هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وجوب الإعتراف بالمكسب أو الخسارة بعد الإعتراف الأولي فقط الى المدى الذي تنشأ به من تغير في عامل (بما في ذلك الوقت) على المشاركين في السوق أخذه في الإعتبار عند تحديد السعر.

تطبيق ٧٧ يعتبر الشراء أو الإنشاء الأولي لأصل مالي أو تكبد إلتزام مالي هو معاملة سوق تـوفر أساسـا لتقدير القيمة العادلة للأداة المالية. وبشكل خاص، إذا كانت الأداة المالية هي أداة دين (مثل قرض معين)، يمكن تحديد قيمتها العادلة بالرجوع إلى ظروف السوق التي كانت موجودة فـي تـاريخ شرائها أو إنشائها وظروف السوق الحالية أو أسعار الفائدة المحملة حاليا من قبل المنشأة أو مـن قبل آخرين لأدوات الدين المشابهة (أي فترة الإستحقاق المتبقية المماثلة، نمـط التـدفق النقـدي، العملة، مخاطر الإئتمان، الضمانات الإضافية، أساس الفائدة). وكخيار بديل، وبشرط أن لا يكون هناك تغيير في مخاطر الإئتمان الخاصة بالمدين وتوزيعات الإئتمان المطبقة بعد إنشاء أداة الدين، يمكن اشتقاق تقدير لسعر الفائدة الحالي في السوق من خلال استخدام سعر فائدة أساسـي يعكـس جودة ائتمانية أفضل من أداة الدين ذات الصلة، ويحافظ على ثبـات توزيـع الإئتمـان، ويعـدل لاستيعاب التغير في سعر الفائدة الأساسي عن تاريخ الإنشاء. وإذا تغيرت الظروف منـذ آخـر معاملة سوق، يتم تحديد التغير المقابل في القيمة العادلة للأداة المالية التي يتم تقييمها من خـلال الرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية للأدوات المالية المشابهة، المعدلة حسبما هو مناسـب، لاستيعاب أي اختلافات عن الأداة التي يتم تقييمها.

تطبيق ٧٨ قد لا تتوافر نفس المعلومات في كل تاريخ قياس. على سبيل المثال، في التاريخ الذي تقـدم فيـه المنشأة قرضا أو تشتري أداة دين غير متداولة بشكل نشط، يكون لدى المنشأة سعر معاملة هـو أيضا سعر السوق. إلا أنه قد لا تتوفر معلومات جديدة عن المعاملة في تاريخ القيـاس التـالي، وبالرغم أنه بإمكان المنشأة تحديد المستوى العام لأسعار الفائدة في السوق، غير أنها قد لا تعرف ما هو مستوى الإئتمان أو المخاطر الأخرى الذي يأخذه بعين الإعتبار المشاركون في السوق أثناء تسعير الأداة في ذلك التاريخ. وقد لا تملك المنشأة معلومات من احدث المعاملات لتحديد توزيـع الإئتمان المناسب على سعر الفائدة الأساسي لاستخدامه في تحديد معدل خصم معين لحساب القيمة الحالية. ومن المعقول الإفتراض بأنه، في غياب دليل بخلاف ذلك، لم تحدث تغيرات في التوزيع الذي كان قائما في التاريخ الذي تم فيه تقديم القرض. وعلى كل حال، يُتوقع من المنشأة أن تبـذل جهودا معقولة لتحديد ما إذا كان هناك دليل على حصول تغيير في تلك العوامل. وعند وجود دليل على التغيير، تقوم المنشأة بدراسة آثار التغيير في تحديد القيمة العادلة للأداة المالية.

تطبيق ٧٩ أثناء تطبيق تحليل التدفق النقدي المخصوم، تستخدم المنشأة واحد أو أكثر من معدلات الخصم المساوية لنسب العائد السائدة للأدوات المالية التي يكون لها بشكل أساسي نفس الشروط والخصائص، بما في ذلك جودة ائتمان الأداة، والمدة المتبقية التي يتم خلالها تحديد سعر الفائدة التعاقدي، والمدة المتبقية لتسديد المبلغ الأصلي، والعملة التي ينبغي بها تسديد الدفعات. ويمكن قياس الذمم المدينة والذمم الدائنة قصيرة الأجل التي ليس لها سعر فائدة معلن بمبلغ الفاتورة الأصلية إذا كان أثر الخصم غير هام.

السوق الغير نشط: أدوات حقوق الملكية

تطبيق ٨٠ تكون القيمة العادلة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن في السوق النشط والمشتقات المرتبطة بأداة حقوق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة (أنظر الفقرتين ٤٦(ج) و٤٧) قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) كان التغير في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة غير هام بالنسبة لتلك الأداة، أو إذا (ب) كان من الممكن تقييم احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق بشكل معقول واستخدامها في تقدير القيمة العادلة.

تطبيق ٨١ هناك العديد من الحالات التي من المحتمل أن يكون فيها التغير في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة الخاصة بالإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن والمشتقات المرتبطة بأداة حقوق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة (أنظر الفقرتين ٤٦(ج) و٤٧) هو غير هام. ومن الممكن عادة تقدير القيمة العادلة للأصل المالي الذي قامت المنشأة بشرائه من طرف خارجي. لكن إذا كان نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة هاما وليس من الممكن على نحو معقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة، تُمنع المنشأة من قياس الأداة بالقيمة العادلة.

مدخلات أساليب التقييم

تطبيق ٨٢ يشمل الأسلوب الملائم لتقدير القيمة العادلة لأداة مالية معينة بيانات السوق الملحوظ حول ظروف السوق مع العوامل الأخرى التي من المرجح أن تؤثر على القيمة العادلة للأداة. وتستند القيمة العادلة للأداة المالية إلى واحد أو أكثر من العوامل التالية (وربما عوامل أخرى):

(أ) *القيمة الزمنية للأموال (أي الفائدة بالسعر الأساسي أو السعر الخالي من المخاطر)*. يمكن عادة اشتقاق أسعار الفائدة الأساسية من أسعار السندات الحكومية الملحوظة وكثيرا ما يتم الإعلان عنها في المنشورات المالية. وتختلف هذه الأسعار نمطيا باختلاف التواريخ المتوقعة للتدفقات النقدية المقدرة على طول منحنى العائد لأسعار الفائدة للآفاق الزمنية المختلفة. ولأسباب عملية، يمكن أن تستخدم المنشأة سعرا عاما مقبولا وسهل الملاحظة، مثل سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أو سعر المبادلة، على أنه السعر الأساسي. (ولأن سعرا مثل سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن ليس سعر فائدة خالي من المخاطر، يتم تحديد تعديل مخاطر الإئتمان الملائمة للأداة المالية المعينة على أساس مخاطر الإئتمان الخاصة بها فيما يتعلق بمخاطر الإئتمان في هذا السعر الأساسي). وفي بعض البلدان، يمكن أن تنطوي سندات الحكومة المركزية على مخاطر ائتمان كبيرة وقد لا توفر سعر فائدة أساسي معياري مستقر للأدوات المعبر عنها بتلك العملة. ويمكن أن يكون لبعض المنشآت في هذه البلدان

موقف ائتماني أفضل ومعدل اقتراض أقل من الحكومة المركزية. وفي هذه الحالة، يمكن تحديد أسعار الفائدة الأساسية بشكل مناسب بالرجوع إلى أسعار الفائدة الخاصة بسندات الشركات ذات أعلى سعر الصادرة في عملة ذلك الإختصاص.

(ب) *مخاطر الإئتمان*. يمكن اشتقاق الأثر على القيمة العادلة لمخاطر الإئتمان (أي العلاوة على سعر الفائدة الأساسي لمخاطر الإئتمان) من أسعار السوق الملحوظة للأدوات المتداولة ذات الجودة الإئتمانية المختلفة أو من أسعار الفائدة الملحوظة التي يُحمّلها المقرضون عن القروض التي تختلف في ملائتها الإئتمانية.

(ج) *أسعار صرف العملة الأجنبية*. توجد الأسواق النشطة لصرف العملة لمعظم العملات الرئيسية، ويتم الإعلان عن الأسعار بشكل يومي في المنشورات المالية.

(د) *أسعار السلع*. يوجد أسعار سوق ملحوظة للعديد من السلع.

(هـ) *أسعار حقوق الملكية*. تكون أسعار (ومؤشرات أسعار) أدوات حقوق الملكية المتداولة سهلة الملاحظة في بعض الأسواق. ويمكن استخدام الأساليب التي تقوم على أساس القيمة الحالية لتقدير سعر السوق الحالي لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار ملحوظة.

(و) *التقلبات (أي العدد الكبير من التغيرات المستقبلية في سعر الأداة المالية أو بند آخر)*. يمكن عادة وعلى نحو معقول تقدير مقاييس تقلبات البنود المتداولة بشكل نشط على أساس بيانات السوق التاريخية أو من خلال استخدام التقلبات المتضمنة في أسعار السوق الحالية.

(ز) *مخاطر الدفع المسبق ومخاطر التنازل*. يمكن تقدير أنماط الدفع المسبق المتوقعة للأصول المالية وأنماط التنازل المتوقعة للإلتزامات المالية على أساس البيانات التاريخية. (لا يمكن أن تكون القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يمكن التنازل عنه من قبل الطرف المقابل أقل من القيمة الحالية للمبلغ المتنازل عنه – أنظر الفقرة ٤٩).

(ح) *تكاليف خدمة الأصل المالي أو الإلتزام المالي. يمكن تقدير تكاليف الخدمة باستخدام المقارنات مع الرسوم الحالية التي يُحملها المشاركون الآخرون في السوق*. إذا كانت تكاليف خدمة الأصل المالي أو الإلتزام المالي كبيرة ويواجه المشاركون الآخرون في السوق تكاليف مقارنة، فإن المنشأة المُصدرة تأخذها بعين الإعتبار أثناء تحديد القيمة العادلة لذلك الأصل المالي أو الإلتزام المالي. من المرجح أن تساوي القيمة العادلة في بداية الحق التعاقدي بالرسوم المستقبلية تكاليف الإنشاء المدفوعة لها، ما لم تكن الرسوم المستقبلية والتكاليف ذات العلاقة غير معقولة بالنسبة للبنود القابلة للمقارنة في السوق.

الأرباح والخسائر (الفقرات ٥٥–٥٧)

تطبيق ٨٣ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢١ على الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تعتبر بنودا نقدية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ والمعبر عنها بعملة أجنبية. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، يتم الإعتراف بأي أرباح أو خسائر للصرف الأجنبي على الأصول النقدية والإلتزامات النقدية في حساب الربح أو الخسارة. ويتم استثناء البند النقدي الذي يتم تحديده على أنه أداة تحوط إما في تحوط التدفق النقدي (أنظر الفقرات ٩٥ – ١٠١) أو تحوط لصافي استثمار (أنظر الفقرة ١٠٢). وبهدف الإعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، يتم معاملة الأصل المالي النقدي المتوفر برسم البيع كما لو تم تسجيله بالتكلفة المطفأة بالعملة الأجنبية. وتبعا لذلك، بالنسبة لمثل هذا الأصل المالي، يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة عن التغيرات في التكلفة المطفأة في حساب الربح أو الخسارة ويتم الإعتراف بالتغيرات الأخرى في المبلغ المسجل وفقا للفقرة ٥٥(ب). وبالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع

التي لا تعتبر بنودا نقدية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ (مثلا، أدوات حقوق الملكية)، تتضمن الأرباح أو الخسائر التي يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية بموجب الفقرة ٥٥(ب) أي عنصر صرف أجنبي ذو علاقة. وإذا كان هناك علاقة تحوط بين الأصل النقدي غير المشتق والإلتزام النقدي غير المشتق، يتم الإعتراف بالتغيرات في عنصر العملة الأجنبية لتلك الأدوات المالية في حساب الربح أو الخسارة.

انخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها (الفقرات ٥٨ – ٧٠)

الأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة (الفقرات ٦٣ – ٦٥)

تطبيق ٨٤ يتم قياس انخفاض قيمة الأصل المالي المسجل بالتكلفة المطفأة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية لأن الخصم بسعر الفائدة الحالي في السوق يفرض، فعليا، قياس القيمة العادلة على الأصول المالية التي يتم قياسها خلافا لذلك بالتكلفة المطفأة. إذا تم إعادة التفاوض بشأن شروط قرض معين، أو ذمة مدينة، أو استثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق أو تم خلافا لذلك تعديلها بسبب الصعوبات المالية التي يواجهها المقرض أو المنشأة المُصدرة، يتم قياس انخفاض القيمة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي قبل تعديل الشروط. ولا يتم خصم التدفقات النقدية المتعلقة بالذمم المدينة قصيرة الأجل إذا كان أثر الخصم غير هام. إذا كان للقرض، أو الذمة المدينة، أو الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق سعر فائدة متغير، يكون معدل الخصم لقياس أي خسائر انخفاض قيمة بموجب الفقرة ٦٣ هو سعر (أسعار) الفائدة الفعلي الحالي المحدد بموجب العقد. وكوسيلة عملية، يمكن أن يقيس الدائن انخفاض قيمة الأصل المالي المسجل بالتكلفة المطفأة على أساس القيمة العادلة للأداة بإستخدام سعر سوق ملحوظ. ويعكس حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي المضمون بالرهن التدفقات النقدية التي يمكن أن تنتج عن غلق الرهن مطروحا منها تكاليف الحصول على الضمان الإضافي وبيعه، سواء كان غلق الرهن ممكنا أم لا.

تطبيق ٨٥ تتطرق عملية تقدير انخفاض القيمة إلى جميع مخاطر الإئتمان، وليس فقط تلك التي لها جودة ائتمانية متدنية. على سبيل المثال، إذا استخدمت المنشأة نظام تصنيف ائتماني داخلي فإنها تدرس جميع درجات الإئتمان، وليس فقط تلك التي تعكس تدهور الإئتمان الحاد.

تطبيق ٨٦ يمكن أن ينتج عن عملية تقدير مبلغ خسارة انخفاض القيمة مبلغ واحد أو مجموعة من المبالغ المحتملة. وفي الحالة الثانية، تعترف المنشأة بخسارة انخفاض قيمة مساوية لأفضل تقدير ضمن المجموعة* مع الأخذ بعين الإعتبار جميع المعلومات ذات الصلة المتوفرة قبل إصدار البيانات المالية حول الظروف القائمة في تاريخ الميزانية العمومية.

تطبيق ٨٧ ولغرض التقييم الجماعي لانخفاض القيمة، يتم جمع الأصول المالية على أساس الخصائص المتشابهة لمخاطر الإئتمان التي تشير إلى قدرة المدين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقا للشروط التعاقدية (مثلا، على أساس تقييم مخاطر الإئتمان أو عملية التصنيف التي تتناول نوع الأصل، والصناعة، والموقع الجغرافي، ونوع الضمان الإضافي، ووضع استحقاق الدفع سابقا، والعوامل الأخرى ذات الصلة). وترتبط الخصائص المنتقاة بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية لمجموعات من هذه الأصول لكونها تشير إلى قدرة المدين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقا

* تتضمن الفقرة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إرشادات حول كيفية تحديد أفضل تقدير ضمن مجموعة من المخرجات المحتملة.

للشروط التعاقدية الخاصة بالأصول التي يتم تقييمها. إلا أن احتمالات الخسارة وإحصائيات الخسائر الأخرى تختلف وفق مستوى المجموعة بين (أ) الأصول التي تم تقييمها بشكل مفرد لانخفاض القيمة ووجد أنه لم تنخفض قيمتها و(ب) الأصول التي لم يتم تقييمها بشكل مفرد لانخفاض القيمة، ونتج عنها إمكانية طلب مبلغ مختلف لانخفاض القيمة. إذا لم يكن لدى المنشأة مجموعة من الأصول ذات خصائص مخاطر متشابهة، فإنها لا تجري تقييما إضافيا.

تطبيق ٨٨ تمثل خسائر انخفاض القيمة المعترف بها على أساس المجموعة خطوة مرحلية بانتظار تحديد خسائر انخفاض القيمة على الأصول المختلفة في مجموعة الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لانخفاض القيمة. وحالما تتوافر المعلومات التي تحدد على وجه الخصوص خسائر الأصول التي انخفضت قيمتها بشكل مفرد في المجموعة، يتم إلغاء تلك الأصول من المجموعة.

تطبيق ٨٩ يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية في مجموعة الأصول المالية التي تيم تقييمها بشكل جماعي على أساس تاريخ الخسائر للأصول التي لها خصائص مخاطر إئتمان مشابهة لتلك التي في المجموعة. وتستخدم المنشآت، التي ليس لها تاريخ خسائر خاص بها أو تجربة كافية، تجارب المجموعة النظيرة للمجموعات المقارنة من الأصول المالية. ويتم تعديل تاريخ الخسائر على أساس البيانات الملحوظة الحالية لعكس آثار الظروف الحالية التي لم تؤثر على الفترة التي يستند إليها تاريخ الخسائر وإلغاء آثار الظروف في الفترة التاريخية التي لا توجد حاليا. وتعكس تقديرات التغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية، وتنسجم من حيث الإتجاهات مع، التغيرات في البيانات الملحوظة ذات العلاقة من فترة إلى أخرى (مثل التغيرات في معدلات البطالة، أو أسعار الممتلكات، أو أسعار السلع، أو حالة الدفع، أو العوامل الأخرى التي تشير إلى الخسائر المتكبدة في المجموعة وأهميتها). وتتم مراجعة المنهجية والافتراضات المستخدمة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية بشكل منتظم لتقليل الإختلافات بين تقديرات الخسائر وتجارب الخسارة الفعلية.

تطبيق ٩٠ وكمثال على تطبيق الفقرة "تطبيق٨٩"، يمكن أن تحدد المنشأة، على أساس التجربة التاريخية، أن من الأسباب الرئيسية للتعثر في سداد قروض بطاقة الإئتمان هو وفاة المقترض. ويمكن أن تلاحظ المنشأة أن معدل الوفاة يبقى ثابتا من سنة إلى أخرى. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يكون بعض المقترضين في مجموعة المنشأة لقروض بطاقة الإئتمان قد توفوا في تلك السنة، مما يشير إلى حصول خسارة انخفاض قيمة على تلك القروض، حتى لو لم تعلم المنشأة، في نهاية السنة، من هم المقترضين الذين توفوا. ويكون من المناسب الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة لهذه الخسائر التي "تم تكبدها لكن لم يُبلغ عنها". غير أنه لا يكون من الملائم الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة لحالات الوفاة المتوقع حصولها في الفترة المستقبلية، لأن حدث الخسارة الضروري (وهو وفاة المقترض) لم يقع بعد.

تطبيق ٩١ عند استخدام معدلات الخسارة التاريخية في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، من المهم تطبيق المعلومات حول معدلات الخسارة التاريخية على المجموعات التي يتم تحديدها بطريقة تنسجم مع المجموعات التي تم ملاحظة معدلات الخسارة التاريخية فيها. لذلك، يجب أن تُمكّن الطريقة المستخدمة من ارتباط كل مجموعة بمعلومات حول تاريخ الخسائر في مجموعات الأصول التي يكون لها خصائص مخاطر ائتمان مشابهة وبيانات ملحوظة ذات علاقة تعكس الظروف الحالية.

تطبيق ٩٢ يمكن استخدام المناهج القائمة على أساس الصيغ أو الأساليب الإحصائية لتحديد خسائر انخفاض القيمة في مجموعة الأصول المالية (مثلا للقروض ذات الرصيد الأقل) طالما أنها منسجمة مع المتطلبات في الفقرات ٦٣ – ٦٥ و"تطبيق٨٧ – تطبيق٩١". ويشمل أي نموذج مستخدم أثر القيمة الزمنية للأموال، ويتطرق إلى التدفقات النقدية لكامل العمر المتبقي للأصل (وليس فقط

السنة التالية)، كما يتناول عمر القروض ضمن المحفظة، ولا يؤدي إلى نشوء خسائر انخفاض قيمة عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي.

دخل الفائدة بعد الإعتراف بانخفاض القيمة

تطبيق ٩٣ ما أن يتم تخفيض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية المشابهة نتيجة لخسارة انخفاض القيمة، يتم الإعتراف بعد ذلك بدخل الفائدة بإستخدام سعر الفائدة المستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية بهدف قياس خسارة انخفاض القيمة.

التحوط (الفقرات ٧١ – ١٠٢)

أدوات التحوط (الفقرات ٧٢ – ٧٧)

الأدوات المؤهلة (الفقرتان ٧٢ و ٧٣)

تطبيق٩٤ يمكن أن تكون الخسارة المحتملة من الخيار الذي تكتبه المنشأة أكبر بكثير من الربح المحتمل في قيمة بند التحوط ذو العلاقة. وبعبارة أخرى، فإن الخيار المكتوب ليس فاعلا في تخفيض التعرض للربح أو الخسارة لبند التحوط. لذلك، لا يكون الخيار المكتوب مؤهلا كأداة تحوط ما لم يتم تحديده كمعادلة لخيار مشترى، بما في ذلك البند المتضمن في أداة مالية أخرى (مثلا خيار الشراء المكتوب المستخدم في التحوط لالتزام قابل للاستدعاء). وعلى العكس من ذلك، يكون للخيار المشترى أرباح محتملة مساوية للخسائر أو تزيد عنها وبالتالي فإنه يمكن أن يخفض من التعرض للربح أو الخسارة من التغيرات في القيم العادلة أو التدفقات النقدية. وتبعا لذلك، يمكن أن يكون مؤهلا كأداة تحوط.

تطبيق ٩٥ يمكن تحديد الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق والمسجل بالتكلفة المطفأة على أنه أداة تحوط في تحوط لمخاطر العملة الأجنبية.

تطبيق ٩٦ إن الإستثمار في أداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي لا يتم تسجيله بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية أو المشتقة المرتبطة بأداة حقوق ملكية غير مسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة لا يمكن تحديد أي منهما على أنه أداة تحوط (أنظر الفقرتين ٤٦(ج) و ٤٧).

تطبيق ٩٧ لا تعتبر أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أصولا مالية أو إلتزامات مالية لها وبالتالي لا يمكن تحديدها على أنها أدوات تحوط.

بنود التحوط (الفقرات ٧٨ – ٨٤)

البنود المؤهلة (الفقرات ٧٨ – ٨٠)

تطبيق ٩٨ إن الإلتزام الثابت بشراء مؤسسة أعمال في عملية اندماج الأعمال لا يمكن أن يكون بند محوط، بإستثناء لمخاطر الصرف الأجنبي، لأنه لا يمكن تحديد وقياس المخاطر الأخرى التي يتم التحوط لها. وهذه المخاطر الأخرى هي مخاطر أعمال عامة.

تطبيق ٩٩ إن استثمار طريقة حقوق الملكية لا يمكن أن يكون بند محوط في تحوط القيمة العادلة لأن طريقة حقوق الملكية تعترف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة في حساب الربح أو الخسارة، بدلا من التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار. ولسبب مشابه، لا يمكن أن يكون الإستثمار في الشركة التابعة الموحدة بند محوط في تحوط القيمة العادلة لأن التوحيد يعترف

بأرباح أو خسائر الشركة التابعة في حساب الربح أو الخسارة، بدلا من التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار. ويختلف تحوط صافي الإستثمار في العملية الأجنبية لأنه عبارة عن تحوط لمخاطر العملة الأجنبية، وليس تحوط قيمة عادلة للتغير في قيمة الإستثمار.

تحديد الأدوات المالية كأدوات تحوط (الفقرتان ٨١ و ٨١أ)

تطبيق ٩٩أ إذا تم تحديد حصة من التدفقات النقدية للأصل المالي أو الإلتزام المالي على أنها بند محوط، يجب أن تكون تلك الحصة المحددة أقل من إجمالي التدفقات النقدية للأصل أو الإلتزام. على سبيل المثال، في حالة الإلتزام الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له أقل من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، لا يمكن أن تحدد المنشأة (أ) حصة من الإلتزام تساوي المبلغ الأصلي مضافا إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن و(ب) حصة متبقية سلبية. إلا أن المنشأة يمكن أن تحدد جميع التدفقات النقدية لكامل الأصل المالي أو الإلتزام المالي على أنها بند محوط وتتحوط بشأنها فيما يتعلق بمخاطرة محددة واحدة فقط (مثلا للتغيرات التي تنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن فقط). على سبيل المثال، في حالة الإلتزام المالي الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له هو ١٠٠ نقطة أساس دون سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، بإمكان المنشأة أن تحدد كامل الإلتزام على أنه بند محوط (أي المبلغ الأصلي مضافا إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن مطروحا منها ١٠٠ نقطة أساس) وتقوم بالتحوط للتغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لكامل ذلك الإلتزام الذي يُنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. ويمكن أن تختار المنشأة أيضا نسبة تحوط غير نسبة ١:١ من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو موضح في الفقرة "تطبيق ١٠٠".

تطبيق٩٩ب بالإضافة إلى ذلك، إذا تم التحوط لأداة مالية ذات سعر ثابت في وقت ما بعد إنشائها وتكون أسعار الفائدة قد تغيرت في غضون ذلك، تستطيع المنشأة تحديد حصة مساوية للسعر الأساسي الذي هو أعلى من السعر التعاقدي المدفوع على البند. ويمكن للمنشأة أن تقوم بذلك شريطة أن يكون السعر الأساسي أقل من سعر الفائدة الفعلي المحسوب بناءً على افتراض أن المنشأة قد قامت بشراء الأداة في اليوم الذي قامت فيه أولا بتحديد البند المحوط. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة قد أنشئت أصلا ماليا ذو سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وله سعر فائدة فعلي مقداره ٦% في الوقت الذي كان فيه سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن هو ٤%. تبدأ المنشأة بالتحوط لذلك الأصل في وقت لاحق عندما يكون سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن قد ارتفع إلى ٨% وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠ وحدة عملة. وتحسب المنشأة أنها لو قامت بشراء الأصل في التاريخ الذي تقوم فيه أولا بتحديده على أنه بند محوط مقابل قيمته العادلة في ذلك الوقت بمقدار ٩٠ وحدة عملة، فإن العائد الفعلي كان سيبلغ ٩,٥%. ولأن سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أقل من هذا العائد الفعلي، بإمكان المنشأة تحديد حصة من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن بنسبة ٨% تتألف جزئيا من التدفقات النقدية المتعلقة بالفائدة التعاقدية وجزئيا من الفرق بين القيمة العادلة (أي ٩٠ وحدة عملة) والمبلغ القابل للتسديد في تاريخ الإستحقاق (أي ١٠٠ وحدة عملة).

تحديد الأدوات غير المالية كأدوات تحوط (الفقرة ٨٢)

تطبيق ١٠٠ إن التغيرات في سعر مكون أو عنصر الأصل غير المالي أو الإلتزام غير المالي لا يكون لها عموما أثر يمكن توقعه وقياسه بشكل منفصل على سعر البند القابل للمقارنة مع أثر، مثلا، التغير في أسعار الفائدة السوقية على سعر السند. وبالتالي، يعتبر الأصل غير المالي أو الإلتزام غير المالي أنه بند محوط فقط في مجمله أو لمخاطر الصرف الأجنبي. وإذا كان هناك اختلاف بين شروط أداة التحوط والبند المحوط (مثل التحوط لشراء متوقع للقهوة البرازيلية بإستخدام عقد أجل لشراء القهوة الكولومبية وفق شروط مشابهة بخلاف ذلك)، فإن علاقة التحوط رغم ذلك تكون

مؤهلة على أنها علاقة تحوط شريطة أن تتحقق جميع الشروط في الفقرة ٨٨، بما في ذلك أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية. ولهذا الغرض، يمكن أن يكون مبلغ أداة التحوط أعلى أو أقل من مبلغ البند المحوط إذا كان هذا يحسن من فاعلية علاقة التحوط. على سبيل المثال، يمكن أداء تحليل تراجع لتحديد العلاقة الإحصائية بين البند المحوط (مثلا معاملة القهوة البرازيلية) وأداة التحوط (مثلا معاملة القهوة الكولومبية). وإذا كان هناك علاقة إحصائية صحيحة بين هذين المتغيرين (أي بين أسعار وحدة القهوة البرازيلية والقهوة الكولومبية)، يمكن استخدام الانحدار في خط التراجع لتحديد نسبة التحوط التي ستزيد من الفاعلية المتوقعة. على سبيل المثال، إذا كان الانحدار في خط التراجع هو ١,٠٢، فإن نسبة التحوط على أساس ٠,٩٨ كم من البنود المحوطة إلى ١,٠٠ كم من أدوات التحوط ستزيد من الفاعلية المتوقعة. إلا أن علاقة التحوط يمكن أن ينتج عنها انعدام فاعلية يتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة خلال مدة علاقة التحوط.

تحديد مجموعة من الأدوات كأدوات تحوط (الفقرتان ٨٣ و ٨٤)

تطبيق١٠١ لا يكون التحوط لإجمالي المركز المالي الصافي (مثلا صافي جميع الأصول ذات السعر الثابت والإلتزامات ذات السعر الثابت التي لها تواريخ استحقاق مماثلة)، بدلا من بند محوط محدد، مؤهلا لمحاسبة التحوط. إلا أنه يمكن تحقيق نفس الأثر تقريبا على أرباح أو خسائر محاسبة التحوط لهذا النوع من علاقة التحوط من خلال تحديد جزء من البنود ذات الصلة على أنها بند محوط. على سبيل المثال، إذا كان لدى البنك ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و ٩٠ وحدة عملة من الإلتزامات ذات مخاطر وشروط متشابهة في طبيعتها وقام بالتحوط لصافي المخاطر بمقدار ١٠ وحدات عملة، فإنه يمكنه تحديد ١٠ وحدات عملة من تلك الأصول على أنها بند محوط. ويمكن استخدام مثل هذا التحديد إذا كانت هذه الأصول والإلتزامات أدوات ذات سعر ثابت، فيكون في هذه الحالة تحوط قيمة عادلة، أما إذا كانت أدوات ذات سعر متغير، فيكون في هذه الحالة تحوط تدفق نقدي. وعلى نحو مماثل، إذا كان لدى المنشأة إلتزام ثابت بتنفيذ شراء بعملة أجنبية بقيمة ١٠٠ وحدة عملة والتزام ثابت بتنفيذ بيع بالعملة الأجنبية بقيمة ٩٠ وحدة عملة، يمكنها التحوط لصافي مبلغ ١٠ وحدات عملة من خلال شراء مشتقة معينة وتحديدها على أنها أداة تحوط مرتبطة بما قيمته ١٠ وحدات عملة من إلتزام الشراء الثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة.

محاسبة التحوط (الفقرات ٨٥ - ١٠٢)

تطبيق١٠٢ من الأمثلة على تحوط القيمة العادلة هو تحوط التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأداة دين ذات سعر ثابت نتيجة التغيرات في أسعار الفائدة. ويمكن إبرام مثل هذا التحوط من قبل المنشأة المُصدرة أو المالك.

تطبيق١٠٣ من الأمثلة على تحوط التدفق النقدي هو استخدام المبادلة لتغيير دين ذو سعر عائم إلى دين ذو سعر ثابت (أي تحوط لمعاملة مستقبلية حيث تكون التدفقات النقدية المستقبلية التي يتم التحوط لها هي دفعات فائدة مستقبلية).

تطبيق١٠٤ يعتبر تحوط الإلتزام الثابت (مثلا التحوط للتغير في أسعار الوقود المرتبط بالتزام تعاقدي غير معترف به من قبل شركة الكهرباء لشراء الوقود بسعر ثابت) هو تحوط التعرض للتغير في

القيمة العادلة. وتبعا لذلك، يعتبر مثل هذا التحوط هو تحوط قيمة عادلة. إلا أنه يمكن بموجب الفقرة ٨٧ ، كخيار بديل، محاسبة التحوط لمخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط تدفق نقدي.

تقييم فاعلية التحوط

تطبيق ١٠٥ يعتبر التحوط عالي الفاعلية فقط إذا تحقق الشرطان التاليان:

(أ) في بداية التحوط وفي الفترات اللاحقة، يتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تُنسب إلى المخاطر المحوطة خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها. ويمكن إثبات مثل هذا التوقع بطرق مختلفة، بما في ذلك مقارنة التغيرات الماضية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط المنسوبة إلى المخاطر المحوطة مع التغيرات الماضية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط، أو من خلال إثبات وجود ارتباط إحصائي قوي بين القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط مع تلك الخاصة بأداة التحوط. ويمكن أن تختار المنشأة نسبة تحوط غير نسبة ١:١ من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو مبين في الفقرة "تطبيق ١٠٠".

(ب) تكون النتائج الفعلية للتحوط ضمن نطاق يتراوح بين ٨٠ إلى ١٢٥%. على سبيل المثال، إذا كانت النتائج الفعلية تتمثل في خسائر من أداة التحوط بقيمة ١٢٠ وحدة عملة وأرباح من أداة النقد بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، يمكن قياس المعادلة من خلال ١٢٠/١٠٠، وهي ١٢٠%، أو من خلال ١٠٠/١٢٠، وهي ٨٣%. وفي هذا المثال، بافتراض أن التحوط يحقق الشرط الوارد في البند (أ)، تستنتج المنشأة أن التحوط كان عالي الفاعلية.

تطبيق١٠٦ يتم تقييم الفاعلية، بالحد الأدنى، في الوقت الذي تعد فيه المنشأة بياناتها المالية السنوية أو المرحلية.

تطبيق١٠٧ لا يحدد هذا المعيار طريقة واحدة لتقييم فاعلية التحوط. وتعتمد الطريقة التي تتبعها المنشأة في تقييم فاعلية التحوط على إستراتيجيتها في إدارة المخاطر. على سبيل المثال، إذا كانت إستراتيجية المنشأة في إدارة المخاطر هي تعديل مبلغ أداة التحوط بشكل دوري ليعكس التغيرات في المركز المحوط، فإن المنشأة بحاجة إلى أن تثبت أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية فقط للفترة التي يتم فيها تعديل مبلغ أداة التحوط مرة أخرى. وفي بعض الحالات، تتبنى المنشأة طرق مختلفة للأنواع المختلفة من التحوط. ويشمل توثيق المنشأة لإستراتيجيتها في التحوط إجراءاتها في تقييم الفاعلية. وتنص تلك الإجراءات على ما إذا كان التقييم يشمل جميع أرباح أو خسائر أداة التحوط أو ما إذا يتم استثناء القيمة الزمنية للأداة.

تطبيق١٠٧أ إذا تحوطت المنشأة بنسبة تقل عن ١٠٠% من التحوط لمخاطرة بند واحد، مثل ٨٥%، ينبغي أن تحدد البند المحوط بنسبة ٨٥% من المخاطر وتقيس انعدام الفاعلية على أساس التغير في تلك المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%. غير أن المنشأة يمكن أن تستخدم، عند تحوط المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%، نسبة تحوط غير نسبة ١:١ إذا أدى ذلك إلى تحسين الفاعلية المتوقعة للتحوط، كما هو مبين في الفقرة "تطبيق ١٠٠".

تطبيق١٠٨ إذا كانت الشروط الرئيسية لأداة التحوط والأصل المحوط أو الإلتزام أو التعهد الثابت أو المعاملة المتنبأ بها المحتملة جدا هي نفس الشروط، فإن التغيرات في القيمة العادلة والتدفقات النقدية التي تُنسب إلى المخاطر التي يتم التحوط بشأنها من المرجح أن تعادل بعضها البعض بشكل تام، عند

إبرام التحوط وفيما بعد. على سبيل المثال، من المرجح أن تكون مبادلة سعر الفائدة تحوطا فاعلا إذا كانت المبالغ الإفتراضية والمبالغ الأصلية، والمدة، وتواريخ إعادة التسعير، وتواريخ مقبوضات ومدفوعات الفائدة والمبلغ الأصلي، وأساس قياس أسعار الفائدة هي نفس تلك التي تخص أداة التحوط والبند المحوط. بالإضافة إلى ذلك، من المرجح أن يكون تحوط الشراء المتنبأ به والمحتمل جدا لسلعة معينة بعقد أجل هو عالي الفاعلية إذا:

(أ) كان العقد الأجل هو لغرض شراء نفس الكمية من نفس السلعة وفي نفس الزمان والمكان كما هو في الشراء المتنبأ به المحوط؛

(ب) كانت القيمة العادلة للعقد الآجل في البداية هي صفر؛ و

(ج) تم استثناء التغير في الخصم أو العلاوة على العقد الأجل من تقييم الفاعلية وتم الإعتراف به في حساب الربح أو الخسارة أو إذا استند التغير في التدفقات النقدية المتوقعة من المعاملة المتنبأ بها والمحتملة جدا على السعر الآجل للسلعة.

تطبيق١٠٩ عدالة أداة التحوط في بعض الأحيان جزء من المخاطر المحوطة فقط. على سبيل المثال، لا يكون التحوط فاعلا بالكامل إذا كانت أداة التحوط والبند المحوط معبر عنهما بعملات مختلفة لا يوجد تناغم في أسعار صرفها. كذلك لا يكون تحوط مخاطر سعر الفائدة بإستخدام مشتقة معينة فاعلا بالكامل إذا كان جزء من التغير في القيمة العادلة للمشتقة يُنسب إلى مخاطر الإئتمان الخاصة بالطرف المقابل.

تطبيق ١١٠ حتى يكون التحوط مؤهلا لمحاسبة التحوط، يجب أن يرتبط بمخاطرة محددة ومعينة، لا أن يرتبط فقط بمخاطر الأعمال العامة للمنشأة، كما يجب أن يؤثر بشكل أساسي على أرباح أو خسائر المنشأة. ولا يكون التحوط لمخاطرة تقادم الأصل المادي أو مخاطر مصادرة الممتلكات من قبل الحكومة مؤهلا لمحاسبة التحوط، ولا يمكن قياس الفاعلية لأنه لا يمكن قياس تلك المخاطر بشكل موثوق.

تطبيق ١١١ في حالة مخاطر سعر الفائدة، يمكن تقييم فاعلية التحوط من خلال إعداد جدول استحقاق للأصول المالية والإلتزامات المالية يبين صافي مخاطر سعر الفائدة لكل فترة زمنية، شريطة أن يرتبط صافي المخاطر بأصل أو إلتزام محدد (أو مجموعة محددة من الأصول أو الإلتزامات أو حصة محددة منها) يؤدي إلى نشوء صافي المخاطر، ويتم تقييم فاعلية التحوط مقابل ذلك الأصل أو الإلتزام.

تطبيق ١١٢ تدرس المنشأة عموما، أثناء تقييم فاعلية التحوط، القيمة الزمنية للنقود. وليس بالضرورة أن يطابق سعر الفائدة الثابت على البند المحوط تماما سعر الفائدة الثابت على المبادلة المحددة على أنها تحوط قيمة عادلة. كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر الفائدة المتغير على الأصل أو الإلتزام الذي ينطوي على فائدة هو نفس سعر الفائدة المتغير على المبادلة المحددة على أنها تحوط تدفق نقدي. وتُشتق القيمة العادلة للمبادلة من عمليات التسوية الصافية الخاصة بها. ويمكن أن تتغير الأسعار الثابتة والمتغيرة على المبادلة بدون التأثير على التسوية الصافية إذا تغير كل منهما بنفس المبلغ.

تطبيق ١١٣ إذا لم تلبي المنشأة معايير فاعلية التحوط، فإنها تتوقف عن محاسبة التحوط منذ آخر تاريخ تم فيه إثبات الإلتزام بفاعلية التحوط. لكن إذا حددت المنشأة الحدث أو التغير في الظروف الذي أدى إلى

عدم استيفاء علاقة التحوط للمعايير، وأثبتت أن التحوط كان فاعلا قبل وقوع الحدث أو التغير في الظروف، تتوقف المنشأة عن محاسبة التحوط من تاريخ الحدث أو التغير في الظروف.

القيمة العادلة للتحوط المحاسبي لمحفظة تحوط خطر سعر الفائدة

تطبيق ١١٤ بالنسبة لتحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بمحفظة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، تلبي المنشأة متطلبات هذا المعيار إذا التزمت بالإجراءات المبينة في البنود (أ) - (ط) والفقرات "تطبيق١١٥- تطبيق١٣٢" أدناه.

(أ) تحدد المنشأة كجزء من عملية إدارة المخاطر فيها محفظة من البنود التي ترغب بالتحوط لمخاطر سعر فائدتها. ويمكن أن تتألف المحفظة من أصول فقط، أو إلتزامات فقط، أو أصول وإلتزامات. ويمكن أن تحدد المنشأة محفظتين أو أكثر (على سبيل المثال، يمكن أن تجمع المنشأة أصولها المتوفرة برسم البيع في محفظة منفصلة)، وفي هذه الحالة تطبق الإرشادات أدناه على كل محفظة بشكل منفصل.

(ب) تحلل المنشأة المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بناءً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليس التعاقدية. ويمكن أداء التحليل إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بطرق مختلفة تشمل جدولة التدفقات النقدية إلى الفترات الزمنية المتوقع أن تحدث فيها، أو جدولة المبالغ الأصلية إلى جميع الفترات الزمنية إلى أن يُتوقع حدوث إعادة التسعير.

(ج) وعلى أساس هذا التحليل، تقرر المنشأة المبلغ الذي ترغب بتحوطه. وتحدد المنشأة كبند محوط مبلغ من الأصول أو الإلتزامات (ولكن ليس مبلغ صافي) من المحفظة المحددة يساوي المبلغ الذي ترغب بتحديده على أنه محوط. ويحدد هذا المبلغ أيضا قياس النسبة المئوية المستخدمة في اختبار الفاعلية وفقا للفقرة "تطبيق١٢٦(ب)".

(د) تحدد المنشأة مخاطر سعر الفائدة التي تحوطها. ويمكن أن تكون هذه المخاطر حصة من مخاطر سعر الفائدة في كل من بنود المركز المحوط، مثل سعر الفائدة الأساسي (مثلا سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن).

(هـ) تحدد المنشأة واحدة أو أكثر من أدوات التحوط لكل فترة زمنية لإعادة التسعير.

(و) بإستخدام التحديدات في البنود (ج) - (هـ) أعلاه، تُقيِم المنشأة في البداية وفي الفترات اللاحقة ما إذا كان من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها.

(ز) تقيس المنشأة بشكل دوري التغير في القيمة العادلة للبند المحوط (كما هو محدد في البند (ج)) المنسوب إلى المخاطر المحوطة (كما هي محددة في البند (د))، على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة والمحددة في (ب). و شريطة أن يتم تحديد التحوط فعليا على أنه كان ذو فاعلية عالية عند تقييمه بإستخدام طريقة المنشأة الموثقة في تقييم الفاعلية، تعترف المنشأة بالتغير في القيمة العادلة للبند المحوط على أنه ربح أو خسارة في حساب الربح أو الخسارة في واحد من بندي السطر في الميزانية العمومية كما هو مبين في الفقرة ٨٩أ. ولا يحتاج هذا التغير في القيمة العادلة لأن يتم تخصيصه إلى الأصول أو الإلتزامات المنفردة.

(ح) تقيس المنشأة التغير في القيمة العادلة لأداة (أدوات) التحوط (كما هي محددة في (هـ)) وتعترف به على أنه ربح أو خسارة في حساب الربح أو الخسارة. ويتم الإعتراف بالقيمة العادلة لأداة (أدوات) التحوط على أنها أصل أو إلتزام في الميزانية العمومية.

(ط) سيتم الاعتراف بأي انعدام فاعلية* في حساب الربح أو الخسارة على أنها الفرق بين التغير في القيمة العادلة المشار إليه في (ز) وذلك المشار إليه في (ح).

تطبيق ١١٥ ويوصف هذا المنهج بشكل أكثر تفصيلا أدناه. ويتم تطبيق المنهج فقط على تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بمحفظة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية.

تطبيق ١١٦ يمكن أن تشمل المحفظة المحددة في الفقرة "تطبيق١١٤(أ)" أصولا وإلتزامات. وكخيار بديل، يمكن أن تكون محفظة تشمل أصولا فقط، أو إلتزامات فقط. وتُستخدم المحفظة لتحديد مبلغ الأصول أو الإلتزامات الذي ترغب المنشأة بتحوطه. إلا أن المحفظة ليست نفسها محددة على أنها بند محوط.

تطبيق١١٧ أثناء تطبيق الفقرة "تطبيق١١٤(ب)"، تحدد المنشاة تاريخ إعادة التسعير المتوقع لبند معين على أنه أول تاريخ من المتوقع فيه استحقاق ذلك البند أو إعادة تسعيره إلى أسعار السوق. ويتم تقدير تواريخ إعادة التسعير المتوقعة في بداية التحوط وخلال فترة التحوط، بناءً على الخبرة التاريخية والمعلومات الأخرى المتوفرة، بما في ذلك المعلومات والتوقعات المتعلقة بمعدلات الدفع المسبق وأسعار الفائدة والتفاعل ما بينها. وتستخدم المنشآت التي ليس لها خبرة خاصة بها أو خبرة كافية خبرة المجموعة النظيرة للأدوات المالية المقارنة. ويتم مراجعة هذه التقديرات وتحديثها بشكل دوري في ضوء الخبرة. وفي حالة بند ذو سعر ثابت يستحق الدفع مسبقاً، يكون تاريخ إعادة التسعير المتوقع هو التاريخ المتوقع أن يتم فيه دفع البند مسبقا ما لم يتم إعادة تسعيره إلى أسعار السوق في تاريخ أقرب. وبالنسبة لمجموعة من الأصول المتشابهة، فإن التحليل إلى فترات زمنية بناءً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يمكن أن يتخذ شكل تخصيص نسبة مئوية للمجموعة، بدلا من البنود المنفردة، لكل فترة زمنية. ويمكن أن تطبق المنشأة منهجيات أخرى لأغراض التخصيص هذه. على سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة مضاعف سعر الدفع المسبق لتخصيص قروض الإطفاء للفترات الزمنية على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة. لكن يجب أن تكون المنهجية لمثل هذا التخصيص تنسجم مع إجراءات وأهداف إدارة مخاطر المنشأة.

تطبيق١١٨ وكمثال على التحديد المبين في الفقرة "تطبيق١١٤(ج)"، إذا قدرت المنشأة في فترة زمنية معينة لإعادة التسعير أن لديها أصولا بسعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وإلتزامات بسعر ثابت بقيمة ٨٠ وحدة عملة وقررت أن تحوط كامل المركز المالي الصافي بقيمة ٢٠ وحدة عملة، فإنها تحدد كبند محوط أصولا بمبلغ ٢٠ وحدة عملة (حصة من الأصول)†. ويُعبَر عن التحديد على أنه "مبلغ من العملة" (مثلا مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الباوند، أو الراندات) وليس كأصول مفردة. وهذا يستتبع وجوب أن تكون جميع الأصول (أو الإلتزامات) التي سُحب منها المبلغ المحوط- أي كامل قيمة ١٠٠ وحدة عملة للأصول في المثال أعلاه:

(أ) بنودا تتغير قيمتها العادلة استجابة للتغيرات في سعر الفائدة الذي يتم تحوطه؛ و

* تنطبق نفس اعتبارات المادية في هذا السياق مثلما تنطبق في باقي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

† يسمح المعيار للمنشأة بتحديد أي مبلغ من الأصول أو الالتزامات المؤهلة المتوفرة، وفي هذا المثال أي مبلغ من الأصول بين ما قيمته صفر وحدة عملة و١٠٠ وحدة عملة.

(ب) بنودا كان من الممكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لو تم تحديدها على أنها محوطة بشكل منفرد. ولأن المعيار* يحدد على وجه الخصوص بأن القيمة العادلة للإلتزام المالي بخاصية الطلب (مثل الودائع تحت الطلب وبعض أنواع الودائع الزمنية) ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، المخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ، لا يمكن أن يكون هذا البند مؤهلا لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لأي فترة زمنية تلي أقصر فترة يمكن فيها للمالك أن يطالب بالدفع. وفي المثال أعلاه، يكون المركز المحوط هو مبلغ من الأصول. لذلك لا تشكل هذه الإلتزامات جزء من البند المحوط المحدد، ولكن المنشأة تستخدمها لتحديد مبلغ الأصل الذي يتم تحديده على أنه محوط. وإذا كان المركز الذي ترغب المنشأة بتحوطه هو مبلغ من الإلتزامات، يجب سحب المبلغ الذي يمثل البند المحوط المحدد من الإلتزامات ذات السعر الثابت وليس من الإلتزامات التي يمكن أن يُطلب من المنشأة تسديدها في فترة زمنية مبكرة، ويتم حساب مقياس النسبة المئوية المستخدم في تقييم فاعلية التحوط وفقا للفقرة "تطبيق ١٢٦(ب)" على أنها النسبة المئوية لهذه الإلتزامات الأخرى. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تقدر أنه في فترة زمنية معينة لإعادة التسعير كان لديها إلتزامات ذات سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، تشمل ما قيمته ٤٠ وحدة عملة للودائع تحت الطلب، و٦٠ وحدة عملة لالتزامات بدون خاصية الطلب، و٧٠ وحدة عملة لأصول ذات سعر ثابت. وإذا قررت المنشأة أن تحوط كامل المركز المالي الصافي بقيمة ٣٠ وحدة عملة، فإنها تحدد كبند محوط إلتزامات بقيمة ٣٠ وحدة عملة أو ٥٠%[+] من الالتزامات التي لا تنطوي على خاصية الطلب.

تطبيق١١٩ وتلتزم المنشأة أيضا بالمتطلبات الأخرى للتحديد والتوثيق المبينة في الفقرة ٨٨(أ). وبالنسبة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، تحدد متطلبات التحديد والتوثيق هذه سياسة المنشأة لجميع المتغيرات التي تستخدم في تحديد المبلغ المحوط وكيفية قياس الفاعلية، بما في ذلك ما يلي:

(أ) تحديد الأصول والإلتزامات التي سيتم تضمينها في التحوط المحفظي والأساس الذي سيتم استخدامه لإلغائها من المحفظة.

(ب) كيفية تقدير المنشأة لتواريخ إعادة التسعير، بما في ذلك تحديد افتراضات سعر الفائدة التي تشكل أساس تقديرات أسعار الدفع المسبق وأساس تغيير تلك التقديرات. ويتم استخدام نفس الطريقة لكل من التقديرات الأولية التي تجري في الوقت الذي يتم فيه تضمين الأصل أو الإلتزام في المحفظة المحوطة وأي مراجعات لاحقة لتلك التقديرات.

(ج) عدد الفترات الزمنية لإعادة التسعير ومدتها.

(د) مدى تكرار المنشأة لاختبار الفاعلية وأي من الطريقتين في الفقرة "تطبيق١٢٦" ستستخدم.

(هـ) المنهجية التي تستخدمها المنشأة لتحديد مبلغ الأصول أو الإلتزامات التي يتم تحديدها على أنها بند محوط، ووفقا لذلك، مقياس النسبة المئوية المستخدم عندما تختبر المنشاة الفاعلية باستخدام الطريقة المذكورة في الفقرة "تطبيق١٢٦(ب)".

---

* راجع الفقرة ٤٩.

+ ٣٠ وحدة عملة / (١٠٠ وحدة عملة – ٤٠ وحدة عملة) = ٥٠%.

(و) عندما تختبر المنشأة الفاعلية بإستخدام الطريقة المذكورة في الفقرة "تطبيق١٢٦(ب)"، سواءً كانت المنشأة ستختبر الفاعلية لكل فترة زمنية لإعادة التسعير بشكل مفرد، أو لجميع الفترات الزمنية، أو من خلال الجمع ما بين الطريقتين.

يجب أن تكون السياسات المعينة في تحديد وتوثيق علاقة التحوط منسجمة مع إجراءات وأهداف إدارة المخاطر في المنشأة. ويجب عدم إجراء التغيرات في السياسات بشكل اعتباطي. إذ يجب تبريرها على أساس التغيرات في ظروف السوق والعوامل الأخرى ويجب أن تكون مبنية على أساس إجراءات وأهداف إدارة المخاطر في المنشأة ومنسجمة معها.

تطبيق١٢٠ يمكن أن تكون أداة التحوط المشار إليها في الفقرة "تطبيق١١٤(ه)" عبارة عن مشتقة واحدة أو محفظة مشتقات تشتمل جميعها على تعرض لمخاطر سعر الفائدة المحوطة المحددة في الفقرة "تطبيق١١٤(د)" (على سبيل المثال، محفظة من مبادلات سعر الفائدة التي تشتمل جميعها على تعرض لسعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن). ويمكن أن تشتمل محفظة مشتقات كهذه على أوضاع تتطلب معادلة المخاطر. إلا أنها قد لا تشتمل على خيارات مكتوبة أو خيارات مكتوبة صافية، لأن المعيار* لا يسمح بتحديد مثل هذه الخيارات على أنها أدوات تحوط (باستثناء عندما يتم تحديد الخيار المكتوب على أنه معادلة لخيار المشترى). وإذا وفرت أداة التحوط للمبلغ المحدد في الفقرة "تطبيق١١٤(ج)" لأكثر من فترة زمنية واحدة لإعادة التسعير، فإنه يتم تخصيصها لجميع الفترات الزمنية التي توفر التحوط لها. إلا أنه يجب تخصيص كامل أداة التحوط لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير لأن المعيار† لا يسمح بتحديد علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط معلقة.

تطبيق١٢١ عندما تقيس المنشأة التغير في القيمة العادلة لبند مستحق الدفع مسبقا وفقا للفقرة "تطبيق١١٤(ز)"، فإن التغير في أسعار الفائدة يؤثر على القيمة العادلة للبند المستحق دفعه مسبقا بطريقتين: إذ يؤثر على القيمة العادلة للتدفقات النقدية التعاقدية والقيمة العادلة لخيار الدفع المسبق المشمول في البند المستحق دفعه مسبقا. وتسمح الفقرة ٨١ من المعيار للمنشأة بتحديد جزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي، يشترك في التعرض لمخاطر مشتركة، على أنها بند محوط، شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية. وبالنسبة للبنود التي يستحق دفعها مسبقا، تسمح الفقرة ٨١أ بتحقيق هذا من خلال تحديد البند المحوط فيما يتعلق بالتغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المحدد على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة وليس التعاقدية. إلا أنه يتم تضمين الأثر الذي تسببه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة تلك عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعا لذلك، إذا تمت مراجعة تواريخ إعادة التسعير المتوقعة (مثلا لتعكس التغير في الدفعات المسبقة المتوقعة)، أو إذا كانت تواريخ إعادة التسعير الفعلية تختلف عن تلك المتوقعة، ستنشأ عدم الفاعلية كما هو مبين في الفقرة "تطبيق١٢٦". وعلى العكس من ذلك، يتم استثناء التغيرات في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة التي (أ) تنشأ بوضوح من عوامل أخرى بإستثناء التغيرات في سعر الفائدة المحوط، (ب) وتكون غير مرتبطة بالتغيرات في سعر الفائدة المحوط، و(ج) يمكن فصلها بشكل موثوق عن التغيرات المنسوبة إلى سعر الفائدة المحوط (مثل التغيرات في أسعار الدفع المسبق الناشئة بوضوح من التغير في العوامل

* انظر الفقرتين ٧٧ و"تطبيق٩٤".

† انظر الفقرة ٧٥.

الديموغرافية أو الأنظمة الضريبية باستثناء التغيرات في سعر الفائدة) عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط، لأنها لا تُنسب إلى المخاطر المحوطة. وإذا كان هناك شك حول العامل الذي أدى إلى نشوء التغير في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة أو كانت المنشأة غير قادرة بشكل موثوق على فصل التغيرات الناشئة من سعر الفائدة المحوط عن تلك الناشئة من عوامل أخرى، يُفترض بأن التغير نشأ من التغيرات في سعر الفائدة المحوط.

تطبيق١٢٢ لا يحدد المعيار الأساليب المستخدمة في تحديد المبلغ المشار إليه في الفقرة "تطبيق١١٤(ز)"، وهو بالتحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة. وإذا كانت أساليب التقدير الإحصائية أو غيرها من الأساليب تُستخدم في مثل هذا القياس، يجب أن تتوقع الإدارة أن تكون النتيجة مقاربة جدا لتلك التي كان من الممكن الحصول عليها من قياس جميع الأصول أو الإلتزامات المختلفة التي تشكل البند المحوط. وليس من المناسب الإفتراض بأن التغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط تساوي التغيرات في قيمة أداة التحوط.

تطبيق١٢٣ تقتضي الفقرة "٨٩أ" أنه إذا كان البند المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير هو أصل، يتم عرض التغير في قيمته في بند سطر منفصل ضمن الأصول. وعلى العكس من ذلك، إذا كان البند المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير هو إلتزام، يتم عرض التغير في قيمته في بند سطر منفصل ضمن الإلتزامات. وهذه هي بنود السطر المنفصلة التي تمت الإشارة إليها في الفقرة "تطبيق ١١٤(ز)". وليس مطلوبا أن يتم تخصيص محدد للأصول (أو الإلتزامات) المختلفة.

تطبيق١٢٤ تشير الفقرة "تطبيق ١١٤(ط)" إلى أن عدم الفاعلية ينشأ إلى الحد الذي يختلف فيه التغير في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة عن التغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط. ويمكن أن ينشأ مثل هذا الفرق لعدد من الأسباب، منها:

(أ) اختلاف تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن تلك المتوقعة، أو مراجعة تواريخ إعادة التسعير المتوقعة؛

(ب) انخفاض قيمة البنود في المحفظة المحوطة أو إلغاء الإعتراف بها؛

(ج) اختلاف تواريخ الدفع لأداة التحوط والبند المحوط؛ و

(د) أسباب أخرى (مثلا عندما يحمل عدد قليل من البنود المحوطة فائدة بسعر أقل من السعر الأساسي التي خصصت لها على أنها محوطة، وعدم الفاعلية الناتجة ليست كبيرة جدا بحيث أن المحفظة ككل لا تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط).

ويتم تحديد عدم الفاعلية* هذه والاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة.

تطبيق١٢٥ سيتم عموما تحسين فاعلية التحوط:

(أ) إذا قامت المنشأة بجدولة البنود التي يكون لها سمات مختلفة فيما يخص الدفع المسبق بطريقة تأخذ بعين الإعتبار هذه الإختلافات.

(ب) عندما يكون عدد البنود في المحفظة كبير. وعندما يكون هناك عدد قليل فقط من البنود المشمولة في المحفظة، من المرجح أن تكون هناك درجة عالية نسبيا من عدم الفاعلية مرتبطة إذا استحق دفع أحد البنود مسبقا بشكل مبكر أو متأخر عن المتوقع. وعلى العكس من ذلك، عندما تشتمل المحفظة على العديد من البنود، فانه يمكن التنبؤ بطريقة الدفع المسبق بشكل أكثر دقة.

---

* تنطبق نفس اعتبارات المادية في هذا السياق مثلما تنطبق في باقي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ج) عندما تكون الفترات الزمنية لإعادة التسعير المستخدمة اقصر (مثلا شهر واحد مقابل ثلاثة أشهر من الفترات الزمنية لإعادة التسعير). وتقلل الفترات الزمنية الأقصر لإعادة التسعير من أثر أي سوء مطابقة بين تواريخ الدفع وتواريخ إعادة التسعير (ضمن الفترة الزمنية لإعادة التسعير) للبند المحوط وتلك الخاصة بأداة التحوط.

(د) التكرار الكبير الذي يتم فيه تعديل مبلغ أداة التحوط ليعكس التغيرات في البند المحوط (مثلا بسبب التغيرات في توقعات الدفع المسبق).

تطبيق١٢٦ تختبر المنشأة الفاعلية بشكل دوري. وإذا تغيرت تقديرات تواريخ إعادة التسعير بين التاريخ الذي تُقيَم فيه المنشأة الفاعلية وتاريخ لاحق له، تحسب المنشأة مبلغ الفاعلية إما:

(أ) على أنه الفرق بين التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (أنظر الفقرة "تطبيق ١١٤(ح)" والتغير في قيمة كامل البند المحوط الذي يُنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المحوط (بما في ذلك أثر التغيرات في سعر الفائدة المحوط على القيمة العادلة لأي خيار دفع مسبق ضمني)؛ أو

(ب) بإستخدام التقريب التالي. فإن المنشأة:

(١) تحسب النسبة المئوية للأصول (أو الإلتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير تم التحوط لها، على أساس تواريخ إعادة التسعير المقدرة في آخر تاريخ قامت فيه باختبار الفاعلية.

(٢) تطبق هذه النسبة المئوية على تقديرها المنقح للمبلغ في تلك الفترة الزمنية لإعادة التسعير لحساب مبلغ البند المحوط على أساس تقديرها المنقح.

(٣) تحسب التغير في القيمة العادلة لتقديرها المنقح للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة وتعرضه كما هو محدد في الفقرة "تطبيق ١١٤ (ز)".

(٤) تعترف بعدم الفاعلية المساوية للفرق بين المبلغ المحدد في البند (٣) والتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (أنظر الفقرة "تطبيق ١١٤(ح)").

تطبيق١٢٧ تميز المنشأة، عند قياس الفاعلية، التعديلات على تواريخ إعادة التسعير المقدرة للأصول (أو الإلتزامات) الموجودة عن إنشاء الأصول (أو الإلتزامات) الجديدة، فقط في أن تلك التعديلات تؤدي إلى عدم الفاعلية. ويتم تضمين جميع التعديلات على تواريخ إعادة التسعير المقدرة (بإستثناء تلك المستثنية وفقا للفقرة "تطبيق١٢١")، بما في ذلك أي إعادة تخصيص للبنود القائمة بين الفترات الزمنية، عند تنقيح المبلغ المقدر في فترة زمنية معينة وفقا للفقرة "تطبيق١٢٦(ب)(٢)" وبالتالي عند قياس الفاعلية. وحالما يتم الإعتراف بعدم الفاعلية كما هو محدد سابقاً، تجري المنشأة تقديرا جديدا لإجمالي الأصول (أو الإلتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير، بما في ذلك الأصول (أو الإلتزامات) الجديدة التي تم إنشاؤها منذ آخر اختبار لفاعليتها، وتحدد مبلغا جديداً على أنه بنداً محوطاً ونسبة مئوية جديدة على أنها نسبة مئوية محوطة. من ثم يتم تكرار الإجراءات المبينة في الفقرة "تطبيق١٢٦(ب)" في التاريخ التالي الذي تختبر فيه الفاعلية.

تطبيق١٢٨ يمكن إلغاء الإعتراف بالبنود التي تمت جدولتها أصلا إلى فترة زمنية لإعادة التسعير بسبب الدفع المسبق في وقت أبكر من المتوقع أو شطب الحساب الذي سببه انخفاض القيمة أو البيع. وعندما يحدث هذا، فإن مبلغ التغير في القيمة العادلة المشمول في بند السطر المنفصل المشار

إليه في الفقرة "تطبيق١١٤(ز)" المرتبط بالبند الذي تم إلغاء الإعتراف به يتم إلغائه من الميزانية العمومية، ويتم شمله في الأرباح أو الخسائر الناشئة عن إلغاء الإعتراف بالبند. ولهذا الغرض، من الضروري معرفة (الفترة) الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي تم فيها جدولة البند الذي تم إلغاء الإعتراف به، لأن هذا يحدد (الفترة) الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يتم إلغائه منها وبالتالي المبلغ الذي يتم إلغائه من بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١١٤(ز)". عندما يتم إلغاء الإعتراف ببند معين، إذا كان من الممكن تحديد أي فترة زمنية تم شمله فيها، يتم إلغائه من تلك الفترة الزمنية. وان لم يكن من الممكن ذلك، يتم إلغائه من أول فترة زمنية إذا نتج إلغاء الإعتراف عن دفعات مسبقة أعلى من المتوقع، أو تم تخصيصه لجميع الفترات الزمنية التي تشتمل على البند الذي تم إلغاء الإعتراف به على أساس معقول ومنتظم إذا كان البند قد بيع أو انخفضت قيمته.

تطبيق١٢٩ بالإضافة إلى ذلك، إن أي مبلغ يرتبط بفترة زمنية معينة لم يتم إلغاء الإعتراف به عند انتهاء الفترة الزمنية يتم الإعتراف به في حساب الربح أو الخسارة في ذلك الوقت (أنظر الفقرة ٨٩أ). على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة قامت بجدولة البنود إلى ثلاث فترات زمنية لإعادة التسعير. وفي العملية السابقة لإعادة التحديد، كان التغير في القيمة العادلة المبلغ عنه في بند السطر الواحد في الميزانية العمومية هو عبارة عن أصل بقيمة ٢٥ وحدة عملة. ويمثل ذلك المبلغ المبالغ المنسوبة إلى الفترات ١، ٢، ٣ بقيمة ٧ وحدة عملة، و٨ وحدة عملة، و١٠ وحدة عملة على التوالي. وفي العملية التالية لإعادة التحديد، يكون قد تم تحقيق الأصول المنسوبة إلى الفترة ١ أو إعادة جدولتها إلى فترات أخرى. لذلك، يتم إلغاء الإعتراف بقيمة ٧ وحدة عملة من الميزانية العمومية ويتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة. وتنسب الآن قيمتي ٨ وحدة عملة و١٠ وحدة عملة إلى الفترتين ١ و ٢ على التوالي. ويتم بعد ذلك تعديل هذه الفترات المتبقية، حسبما هو لازم، للتغيرات في القيمة العادلة كما هو مذكور في الفقرة "تطبيق ١١٤(ز)".

تطبيق١٣٠ وكتوضيح لمتطلبات الفقرتين السابقتين، نفترض أن المنشأة قامت بجدولة الأصول من خلال تخصيص نسبة مئوية من المحفظة إلى كل فترة زمنية لإعادة التسعير. ونفترض أيضا أنها قامت بجدولة ١٠٠ وحدة عملة إلى كل من الفترتين الزمنيتين الأوليتين. وعندما تنتهي الفترة الزمنية الأولى لإعادة التسعير، يتم إلغاء الإعتراف بقيمة ١١٠ وحدة عملة من الأصول بسبب التسديد المتوقع وغير المتوقع. وفي هذه الحالة، يتم إلغاء كامل المبلغ المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١١٤(ز)" المرتبط بالفترة الزمنية الأولى من الميزانية العمومية، بالإضافة إلى ١٠% من المبلغ المرتبط بالفترة الزمنية الثانية.

تطبيق١٣١ إذا تم تخفيض المبلغ المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير بدون إلغاء الإعتراف بالأصول (أو الإلتزامات) ذات العلاقة، يتم إطفاء المبلغ المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١١٤(ز)" المرتبط بالتخفيض وفقا للفقرة ٩٢.

تطبيق١٣٢ يمكن أن ترغب المنشأة بتطبيق المنهج المبين في الفقرات "تطبيق ١١٤- تطبيق١٣١" على التحوط المحفظي الذي تم محاسبته سابقا على أنه تحوط تدفق نقدي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتلغي هذه المنشأة التحديد السابق لتحوط التدفق النقدي وفقا للفقرة ١٠١(د)، وتطبق المتطلبات المبينة في الفقرات "تطبيق١١٤ – تطبيق١٣١" بأثر مستقبلي على فترات المحاسبة اللاحقة.

الملحق ب

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. اذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند اصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" من قبل ١١ عضوا من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من السادة كوب، وليسنرينغ، وماكريجور معارضتهم لذلك. وترد أرائهم المعارضة بعد أساس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز - جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* بعنوان *محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة* من قبل ١٣ عضوا من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. وقد أبدى السيد سميث معارضته لذلك. ويرد رأيه المعارض بعد أساس الإستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز – جورج بروتز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* الإنتقال والإعتراف المبدئي بالأصول المالية والإلتزامات المالية من قبل ١٤ عضوا من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز – جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتينغتون	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لكنه ليس جزءا منه.

استنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" في عام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج٢ أعلن المجلس في تموز من عام ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". وقد هدف مشروع التحسينات إلى التقليل من التعقيد في المعايير من خلال توضيح وإضافة الإرشادات وإزالة التناقضات الداخلية ودمج عناصر تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وإرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في المعايير. وفي حزيران من عام ٢٠٠٢، قام المجلس بنشر اقتراحاته في مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، مع تحديد آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ تشرين الأول عام ٢٠٠٢. وفي آب من العام ٢٠٠٣، قام المجلس بنشر مسودة عرض أخرى بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، مع تحديد آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ تشرين الثاني عام ٢٠٠٣.

إستنتاج٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الذي ينص عليه معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

الخلفية

استنتاج٤ أصبحت النسخة الأصلية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ سارية المفعول للبيانات المالية التي تغطي السنوات المالية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ أو بعد ذلك التاريخ. وقد عكست نموذج قياس مختلط يتم فيه قياس بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة وقياس البعض الآخر بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة، بالإعتماد جزئيا على نية المنشأة بالإحتفاظ بأداة معينة.

إستنتاج٥ يقر المجلس بأن محاسبة الأدوات المالية هي مسألة صعبة وموضع خلاف. وقد بدأت الهيئة السابقة للمجلس، ألا وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية، عملها بخصوص هذه المسألة منذ ١٥ عاما مضت، أي في العام ١٩٨٨. وخلال الثماني سنوات اللاحقة قامت بنشر مسودتي عرض، تتناولان موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول الإفصاح والعرض في عام ١٩٩٥. وقررت لجنة معايير المحاسبة الدولية عدم صياغة اقتراحاتها الأولية حول الإعتراف والقياس في معيار معين، نظرا لما يلي:

- الإستجابة الأساسية التي حصلوا عليها؛
- الممارسات المتطورة في الأدوات المالية؛ و
- التفكير المتطور من قبل الهيئات الوطنية لوضع المعايير.

إستنتاج٦ وتبعا لذلك، نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام ١٩٩٧، بالإشتراك مع مجلس معايير المحاسبة الكندي، ورقة نقاش اقترحت منهجا مختلفا، وهو أنه يجب قياس جميع الأصول المالية

والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة. وأشارت الردود على تلك الورقة إلى نطاق واسع من عدم الإرتياح حيال بعض المقترحات الواردة فيها وأنه ينبغي إنجاز المزيد من العمل قبل دراسة وضع معيار يقتضي منهجا كاملا للقيمة العادلة.

إستنتاج٧ وفي غضون ذلك، استنتجت لجنة معايير المحاسبة الدولية أن وجود معيار حول الإعتراف بالأدوات المالية وقياسها هو ضرورة ملحة. وأوضحت أنه بالرغم أنه كان يتم الإحتفاظ بالأدوات المالية واستعمالها على نطاق واسع في العالم، إلا أن عددا قليلا من البلدان إلى جانب الولايات المتحدة لديها معايير حول الإعتراف والقياس بالأدوات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، اتفقت لجنة معايير المحاسبة الدولية مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية بأنها ستعمل على وضع مجموعة من معايير المحاسبة الدولية "الرئيسية" يمكن المصادقة عليها من قبل المنظمة الدولية لغرض جمع رؤوس الأموال عبر جميع الأقطار والإدراج في أسواق البورصة العالمية. وتضمنت تلك المعايير الرئيسية معيارا حول الإعتراف بالأدوات المالية وقياسها. وتبعا لذلك، صاغت لجنة معايير المحاسبة الدولية نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي تم إصدارها في عام ٢٠٠٠.

إستنتاج٨ وفي كانون الأول من عام ٢٠٠٠ قامت مجموعة عمل مشتركة من هيئات وضع المعايير حول الأدوات المالية، تتألف من ممثلي وأعضاء هيئات وضع المعايير المحاسبية والمنظمات المهنية من مجموعة من البلدان، بنشر مسودة معيار وأساس استنتاجات بعنوان *الأدوات المالية والبنود المشابهة*. واقترحت مسودة المعيار تلك تغيرات واسعة النطاق في محاسبة الأدوات المالية والبنود المشابهة، بما في ذلك قياس جميع الأدوات المالية تقريبا بالقيمة العادلة. وفي ضوء الردود على اقتراحات مجموعة العمل المشتركة، من الواضح ضرورة إنجاز المزيد من العمل قبل تقديم نموذج شامل لمحاسبة القيمة العادلة.

إستنتاج٩ وأعلن المجلس في تموز ٢٠٠١ أنه سيقوم بتنفيذ مشروع لتحسين المتطلبات القائمة حول محاسبة الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتتناول التحسينات قضايا الممارسة التي تحددها شركات التدقيق، والهيئات الوطنية لوضع المعايير، والمنظمون، وآخرون، والقضايا المحددة في عملية إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو من قبل موظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية.

إستنتاج١٠ كما نشر المجلس في حزيران ٢٠٠٢ مسودة عرض بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع فترة لتقديم الملاحظات مدتها ١١٦ يوما. وقد تم استلام ما يزيد على ١٧٠ رسالة ملاحظة.

استنتاج١١ وتبعا لذلك، اتخذ المجلس خطوات تمكن الهيئات الفرعية من إبلاغه بشكل أفضل عن القضايا الرئيسية الناتجة عن عملية إبداء الملاحظات، وتمكن المجلس من توضيح آرائه في القضايا واستنتاجاته غير النهائية. وتضمنت هذه المشاورات ما يلي:

(أ) المناقشات مع المجلس الإستشاري للمعايير حول القضايا الرئيسية التي نشأت خلال عملية إبداء الملاحظات.

(ب) مناقشات الطاولة المستديرة التسع مع الهيئات الفرعية خلال شهر آذار ٢٠٠٣ المعقودة في بروكسل ولندن. وقد شارك ما يزيد على ١٠٠ منظمة وفرد في تلك المناقشات.

(ج) المناقشات مع هيئات وضع المعايير التابعة للمجلس حول القضايا المطروحة في مناقشات الطاولة المستديرة.

(د) الاجتماعات بين أعضاء المجلس وموظفيه والمجموعات المختلفة من الهيئات الفرعية لبحث القضايا الأخرى المطروحة في رسائل الملاحظات ومناقشات الطاولة المستديرة.

إستنتاج١١أ أثارت بعض رسائل الملاحظة حول مسودة العرض لشهر حزيران ٢٠٠٢ والمشاركين في مناقشات الطاولة المستديرة موضوعا هاما لم تقترح مسودة العرض لشهر حزيران ٢٠٠٢ أي تغيرات عليه. وكان هذا الموضوع هو محاسبة التحوط لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة (الذي يشار إليه أحيانا "بالتحوط الشامل") والمسألة ذات العلاقة بمعاملة الودائع ذات خاصية الطلب في محاسبة التحوط (التي يشار إليها أحيانا "بالودائع تحت الطلب" أو "الإلتزامات برسم الطلب"). وبالتحديد، أبدى البعض قلقه حيال الصعوبة الكبيرة في تحقيق محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط الشامل وفقا للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

استنتاج١١ب قرر المجلس في ضوء هذه المخاوف أن يبحث ما إذا كان من الممكن وكيف يمكن تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليصبح من الممكن استخدام محاسبة تحوط القيمة العادل بسهولة اكبر لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. وقد نتج عن هذا مسودة عرض أخرى بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتي نُشرت في آب ٢٠٠٣ والتي تم استلام ما يزيد على ١٢٠ رسالة ملاحظة بشأنها. وتم صياغة التعديلات المقترحة في مسودة العرض بشكل نهائي في آذار ٢٠٠٤.

إستنتاج١٢ لم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن بعض التعقيد الموجود في المتطلبات القائمة لا يمكن تفاديه في نموذج قياس مختلط يستند جزئيا إلى نوايا الإدارة الإحتفاظ بالأدوات المالية ونظرا لتعقيد مفاهيم التمويل الموجودة وقضايا تقدير القيمة العادلة. وتقلص التعديلات من بعض التعقيد من خلال توضيح المعيار وإلغاء التناقضات الداخلية ودمج إرشادات إضافية في المعيار.

إستنتاج١٣ كما تلغي التعديلات أيضا أو تقلل من بعض الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما المتعلقة بقياس الأدوات المالية. وتماثل متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، إلى حد كبير، المتطلبات المقابلة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما، وبالأخص، تلك الواردة في بيانات معايير المحاسبة المالية التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١١٤ *المحاسبة من قبل الدائنين لإنخفاض قيمة القرض*" ورقم ١١٥ "*محاسبة استثمارات معينة في الأوراق المالية للدين وحقوق الملكية*" ورقم ١٣٣ "محاسبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط".

إستنتاج١٤ سيتابع المجلس دراسته للقضايا المتعلقة بمحاسبة الأدوات المالية. إلا أنه يتوقع أن يتم تنفيذ المبادئ الأساسية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المحسن لفترة طويلة.

النطاق

إلتزامات القروض (الفقرتان ٢(١) و ٤)

إستنتاج١٥ تعتبر إلتزامات القروض إلتزامات ثابتة لتوفير الإئتمان بموجب شروط وأحكام محددة مسبقا. وفي عملية إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، كان السؤال المطروح هو ما إذا كانت إلتزامات القروض لبنك معين تعتبر مشتقات تتم محاسبتها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وينشأ هذا التساؤل لأن الإلتزام بتقديم قرض بسعر فائدة محدد خلال فترة ثابتة من الزمن يلبي تعريف المشتقة. وبالفعل يكون الحصول على قرض بسعر محدد خيارا مكتوبا للمقترض المحتمل.

استنتاج١٦ وبغية تبسيط المحاسبة لحاملي ومُصدري إلتزامات القروض، قرر المجلس استثناء إلتزامات قروض معينة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويتمثل أثر الإستثناء في أن المنشأة لن

تعترف ولن تقيس التغيرات في القيمة العادلة لالتزامات القروض هذه التي تنتج عن التغير في أسعار الفائدة في السوق أو توزيعات الإئتمان. وينسجم هذا مع قياس القرض الذي ينتج إذا مارس حامل إلتزام القرض حقه في الحصول على التمويل، لأن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق لا تؤثر على قياس الأصل الذي يتم قياسه بالتكلفة المطفأة (على افتراض أنه ليس محددا في فئة أخرى غير القروض والذمم المدينة).

إستنتاج ١٧ إلا أن المجلس قرر أنه ينبغي السماح للمنشأة بقياس إلتزام القرض بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة على أساس التحديد في بداية إلتزام القرض على أنه إلتزام مالي من خلال الربح أو الخسارة. وقد يكون هذا مناسبا، على سبيل المثال، إذا استطاعت المنشأة إدارة التعرض للمخاطر المرتبطة بالتزامات القروض على أساس القيمة العادلة.

إستنتاج١٨ وقرر المجلس أيضا أنه ينبغي استثناء إلتزام القرض من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقط إذا لم يكن من الممكن تسويته على أساس صافي الأرصدة. وإذا كان من الممكن تسوية قيمة إلتزام القرض بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، بما في ذلك عندما يكون لدى المنشأة ممارسة سابقة في بيع أصول القروض الناتجة بعد فترة قصيرة من إنشائها، من الصعب تبرير استثنائه من المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لقياس الأدوات المشابهة التي تلبي تعريف المشتقة بالقيمة العادلة.

إستنتاج١٩ اختلفت بعض الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض مع اقتراح المجلس الذي يفيد بأنه ينبغي على المنشأة التي لديها ممارسة سابقة في بيع الأصول الناتجة عن إلتزامات القروض الخاصة بها بعد فترة قصيرة من إنشائها تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على جميع إلتزامات القروض الخاصة بها. وقد درس المجلس هذه المخاوف ووافق على أن الصياغة في مسودة العرض لم تعكس نية المجلس. لذلك، أوضح المجلس أنه إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة في بيع الأصول الناتجة عن إلتزامات القروض الخاصة بها بعد فترة قصيرة من إنشائها، فإنها ينبغي أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على إلتزامات القروض الخاصة بها في نفس الصنف فقط.

إستنتاج٢٠ وفي النهاية، قرر المجلس أن الإلتزامات بتقديم قرض معين بسعر فائدة أقل من سعر السوق ينبغي قياسها بشكل أولي بالقيمة العادلة، وقياسها لاحقا بالقيمة الأعلى مما يلي (أ) المبلغ الذي يتم الإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ و(ب) المبلغ المعترف بها أوليا مطروحا منه، حيثما كان ملائما، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*". كما أشار المجلس إلى أنه بدون وجود مثل هذا المتطلب، لا يمكن الإعتراف بالالتزامات الناتجة عن مثل هذه التعهدات في الميزانية العمومية، لأنه في العديد من الحالات لا يتم استلام مقابل نقدي.

عقود الضمانات المالية (الفقرات ٢(ﻫ) و ٣ و "تطبيق٤أ")

إستنتاج٢١ اقترحت مسودة العرض بأن عقود الضمانات المالية التي تنص على تقديم دفعات محددة لتعويض المالك عن الخسائر التي تكبدها بسبب إخفاق مدين معين في تسديد دفعة ما عند استحقاقها ينبغي الإعتراف بها بشكل أولي وقياسها من قبل المنشأة المُصدرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالتالي يجب قياسه وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول الطارئة*" بالمبلغ الذي تتوقع المنشأة بشكل معقول أن تدفعه لتسوية الإلتزام أو نقله إلى طرف ثالث. وكان من الممكن أن يوضح هذا التعديل أن عقد الضمانة المالية الصادر يلبي تعريف الإلتزام ويجب الإعتراف به على أنه كذلك.

إستنتاج٢٢ عبرت بعض الملاحظات التي تم استلامها بشأن مسودة العرض عن المخاوف بأن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بعد الإعتراف الأولي ينتج عنه ضمانات مالية مختلفة يتم قياسها بالصفر مباشرة بعد الإعتراف الأولي إذا لم يتم تحقيق عتبة الاحتمالات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وبالتالي تعترف المنشأة بالأرباح المباشرة.

إستنتاج٢٣ وأثناء صياغة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين" بشكله النهائي، قرر المجلس أنه ينبغي أن تندرج الضمانة المالية، بغض النظر عن شكلها القانوني (مثلا ضمانة مالية، خطاب اعتماد، عقد تعثر التأمين، عقد تأمين)، ضمن نطاق ما يلي:

(أ) هذا المعيار إذا لم تكن عبارة عن عقد تأمين، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

(ب) هذا المعيار، للمحاسبة من قبل المنشأة المُصدرة، إذا تكبدت المنشأة المُصدرة أو احتفظت بالضمانة المالية عندما تنقل إلى طرف آخر أصولا مالية أو إلتزامات مالية ضمن نطاق هذا المعيار.

(ج) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا كانت عبارة عن عقد تأمين، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، ما لم ينطبق البند (ب). إلا أن المجلس قرر أيضا وضع مسودة عرض تقترح ضرورة قياس الضمانات المالية التي تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ بشكل أولي بالقيمة العادلة ولاحقا بنفس طريقة قياس الإلتزامات بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق (أنظر الفقرة "إستنتاج ٢٠").

عقود شراء أو بيع البند الغير المالي (الفقرات ٥- ٧ و"تطبيق١٠")

استنتاج٢٤ قبل إجراء التعديلات، لم يكن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ منسجمين فيما يتعلق بالظروف التي يستوفي فيها العقد المبني على أساس السلعة تعريف الأداة المالية وتتم محاسبته على أنه مشتقة. واستنتج المجلس أن التعديلات ينبغي أن تجعل المعيارين منسجمين على أساس الفكرة بأنه يجب محاسبة عقد بيع أو شراء البند غير المالي على أنه مشتقة عندما يكون (١) من الممكن تسويته على أساس صافي الأرصدة أو من خلال تبادل الأدوات المالية و (٢) عندما لا يتم الإحتفاظ به بغرض استلام أو تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة (البيع أو الشراء "العادي"). إضافة إلى ذلك، استنتج المجلس أن فكرة تحديد الوقت الذي يمكن فيه تسوية العقد على أساس صافي الأرصدة يجب أن تشمل العقود:

(أ) التي يكون فيها لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية؛

(ب) لتي يكون فيها لدى المنشأة ممارسة في استلام البند ذو الصلة وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسليم لغرض جني أرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هامش أرباح التاجر؛ و

(ج) التي يكون فيها البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل بسهولة إلى نقد.

ولأن ممارسات التسوية على أساس صافي الأرصدة للبند ذو الصلة أو استلامه وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسليم تشير أيضا إلى أن العقود هي ليست عمليات بيع أو شراء "عادية"، تندرج مثل هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتتم محاسبتها على أنها مشتقات. وقرر المجلس أيضا توضيح أن الخيار المكتوب الذي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، يندرج ضمن نطاق المعيار ولا يكون مؤهلا على أنه عملية بيع أو شراء "عادية".

التعريفات

القروض والذمم المدينة (الفقرات ٩، ٤٦(أ)، و"تطبيق ٢٦")

إستنتاج٢٥ أن الفرق الرئيسي بين القروض والذمم المدينة والأصول المالية الأخرى هو أن القروض والذمم المدينة ليست خاضعة لأحكام الإفساد التي تنطبق على الإستثمارات المحتفظ بهـا حتـى تـاريخ الإستحقاق. ويمكن قياس القروض والذمم المدينة غير المحتفظ بها للمتاجرة بالتكلفة المطفأة حتى لو لم يكن لدى المنشأة النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بأصل القرض حتى تاريخ الإستحقاق.

إستنتاج٢٦ قرر المجلس أن القدرة على قياس الأصل المالي بالتكلفة المطفأة دون الأخذ بعين الإعتبـار نيـة المنشأة وقدرتها على الإحتفاظ بالأصل حتى تاريخ الإستحقاق يكون أكثر ملائمة عندما لا يكـون هناك سوق سائل للأصل. ومن غير الملائم توسيع الفئة لتشمل أدوات الدين المتداولة في الأسواق السائلة. ومن الصعب تبرير التمييز لأغراض القياس بين أدوات الدين السائلة التي يتم شـراؤها عند الإصدار وأدوات الدين السائلة التي يتم شراؤها بعد ذلك بفترة قصيرة على أسس مفهومـة. لماذا يجب معاملة أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها في يوم الإصدار بطريقة مختلفـة عـن أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها بعد أسبوع واحد من الإصدار؟ ولماذا ليس من الممكن تصنيف أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها مباشرة من المنشاة المُصدرة على أنها متوفرة برسم البيـع، مـع الإعتراف بأرباح وخسائر القيمة العادلة في حقوق الملكية؟ لماذا ينبغـي أن تخـضع أداة الـدين السائلة التي يتم شراؤها بعد الإصدار بفترة قصيرة لأحكام الإفساد، إذا لم تكن أداة الدين الـسائلة التي يتم شراؤها في وقت الإصدار غير خاضعة لأحكام الإفساد؟

إستنتاج٢٧ لذلك قرر المجلس إضافة شرط معين إلى تعريف القرض أو الذمة المدينة. وبشكل أكثر تحديـدا، لا ينبغي السماح للمنشأة بتصنيف استثمار ما في أداة دين مسعرة في السوق النـشط علـى أنـه قرض أو ذمة مدينة. وبالنسبة لهذا الإستثمار، يجب أن يطلب من المنشأة إثبات نيتهـا الإيجابيـة وقدرتها على الإحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الإستحقاق حتى يسمح لها بقياس الإستثمار بالتكلفة المطفأة من خلال تصنيفه على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق.

إستنتاج٢٨ درس المجلس الملاحظات التي تم استلامها حول الإقتراح الوارد في مسودة العرض (والذي لـم يختلف عن المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي) بأنه يجب إنشاء "القـروض والذمم المدينة" (بدلا من شرائها) لاستيفاء ذلك التصنيف. واقترحت هذه الملاحظات أنه ينبغي أن تكون القروض المشتراة مؤهلة لأن يتم تصنيفها على أنها قروض وذمم مدينة، على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بشراء محفظة قروض، وكانت القروض المشتراة تلبي التعريف باسـتثناء أنهـا قروض تم شراؤها. وأشارت هذه الملاحظات أيضا إلى أن (أ) بعض المنـشآت تـدير بطريقـة نمطية القروض المُرتهَنة والمشتراة معا، و (ب) أن هناك مشاكل في أنظمـة فـصل القـروض المُرتهَنة عن القروض المشتراة نظرا أنه لربما يتم التمييز بينهما فقط لأغراض المحاسبة. وفـي ضوء هذه المخاوف، قرر المجلس إلغاء متطلب وجوب ضمان القروض أو الذمم المدينة بـرهن من قبل المنشأة لاستيفاء تعريف "القروض والذمم المدينة".

إستنتاج٢٩ إلا أن المجلس كان قلقا حيال إمكانية أن ينتج عن إلغاء هذا المتطلب استيفاء بعض الأدوات التي ينبغي قياسها بالقيمة العادلة لتعريف القروض والذمم المدينة وبالتالي قياسها بالتكلفـة المطفـأة. وبشكل خاص، كان المجلس قلقا من أن يكون هذا هو الحال لأداة دين قد لا يستطيع فيها المشتري

استرداد استثماره، مثل شريحة فائدة فقط بسعر ثابت تنشأ في التو ريق المالي وتخضع لمخـاطر الدفع المسبق. لذلك قرر المجلس أن يستثني من تعريف القروض والذمم المدينة الأدوات التي قد لا يستطيع المالك فيها أن يسترد بشكل جوهري كامل استثماره الأولي، بإستثناء سـبب التـدهور الائتماني. وتتم محاسبة هذه الأصول على أنها متوفرة برسم البيع أو بالقيمة العادلة مـن خـلال الربح أو الخسارة.

سعر الفائدة الفعلي (الفقرات ٩ و"تطبيق٥- تطبيق٨")

استنتاج٣٠ درس المجلس ما إذا يجب حساب سعر الفائدة الفعلي لجميع الأدوات المالية على أساس التدفقات النقدية المقدرة (بشكل منسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي) أو أن يقتـصر اسـتخدام التدفقات النقدية المقدرة على مجموعات الأدوات المالية ذات التدفقات النقدية التعاقدية المستخدمة للأدوات المالية المختلفة. ووافق المجلس على إعادة التأكيد على الوضع المـذكور فـي معيـار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي لأنه يحقق تطبيقا منسجما لطريقة الفائدة الفعالة في المعيار.

إستنتاج٣١ ولاحظ المجلس أنه يمكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والعمر المتوقع بشكل موثوق لمعظـم الأصول المالية والإلتزامات المالية، وعلى وجه الخصوص لمجموعـة مـن الأصـول الماليـة المتشابهة أو الإلتزامات المالية المتشابهة. إلا أنه اقر أنه في بعض الحالات النادرة قد لا يكـون من الممكن تقدير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية بشكل موثوق. لذلك فقد قرر أنه إذا لم يكن من الممكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية أو العمر المتوقع للأداة المالية بـشكل موثـوق، ينبغي على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية خلال المدة التعاقدية الكاملة للأداة المالية.

إستنتاج٣٢ وقرر المجلس أيضا أن يوضح أنه لا ينبغي شمل تعثرات السداد المستقبلية المتوقعة في تقديرات التدفقات النقدية لأن هذا سيكون ابتعادا عن نموذج الخسائر المتكبدة للإعتراف بإنخفاض القيمـة. وفي نفس الوقت، أشار المجلس إلى أنه في بعض الحالات، على سبيل المثال عندما يـتم شـراء الأصل المالي بخصم كبير، فإن خسائر الإئتمان تحصل وتنعكس في السعر. وإذا لم تأخذ المنشأة بعين الإعتبار خسائر الإئتمان هذه في حساب سعر الفائدة الفعلي، فإنها تعترف بدخل فائدة أعلـى من ذلك المتأصل في السعر المدفوع. لذلك قرر المجلس أن يوضح أنه يتم شمل خسائر الإئتمـان هذه في التدفقات النقدية المقدرة عند حساب سعر الفائدة الفعلي.

إستنتاج٣٣ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح إلى جميع الرسوم "التي تعتبر جزء لا يتجزأ من سـعر الفائدة الفعلي". وقد قام المجلس بتضمين هذه الإشارة ليوضح أن معيـار المحاسـبة الـدولي ٣٩ يرتبط فقط بتلك الرسوم التي يتم تحديدها كجزء لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلـي وفقـا لمعيـار المحاسبة الدولي ١٨.

إستنتاج٣٤ أشار بعض المعلقين إلى أنه لم يكن من الواضح دائما كيفية تفسير المتطلب الوارد فـي معيـار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي الذي ينص على أن سعر الفائدة الفعلي يجب أن يستند إلى التدفقات النقدية المخصومة خلال مدة الإستحقاق أو تاريخ إعادة التسعير التالي القائم على أساس الـسوق. وبشكل خاص، لم يكن من الواضح دائما ما إذا كان يجب إطفـاء الرسـوم وتكـاليف المعاملـة والعلاوات أو الخصومات الأخرى المشمولة في حساب سعر الفائدة الفعلي خلال الفتـرة حتـى تاريخ الإستحقاق أو الفترة حتى تاريخ إعادة التسعير التالي القائم على أساس السوق.

إستنتاج٣٥ ولتحقيق الإنسجام مع منهج التدفقات النقدية المقدرة، قرر المجلس أن يوضح أنه يتم حساب سعر الفائدة الفعلي خلال العمر المتوقع للأداة أو، حيثما كان قابلا للتطبيق، خلال فترة زمنية أقـصر.

وتُستخدم الفترة الزمنية الأقصر عندما يتم إعادة تسعير المتغير (مثل أسعار الفائدة) الذي ترتبط به الرسوم، أو تكاليف المعاملة، أو الخصم أو العلاوة، إلى أسعار السوق قبل تاريخ الإستحقاق المتوقع للأداة. وفي هذه الحالة، تكون فترة الإطفاء المناسبة هي الفترة التي تلي تاريخ إعادة التسعير هذا.

محاسبة التغير في التقديرات

إستنتاج٣٦ درس المجلس محاسبة التغير في التقديرات المستخدمة في حساب سعر الفائدة الفعلي. ووافق المجلس على أنه إذا قامت المنشأة بمراجعة تقديراتها الخاصة بالمدفوعات أو المقبوضات، فإنه ينبغي عليها تعديل المبلغ المسجل للأداة المالية لتعكس التدفقات النقدية المقدرة الفعلية والمنقحة. ويتم الإعتراف بالتعديل على أنه دخل أو مصروف في حساب الربح أو الخسارة. وتعيد المنشأة حساب المبلغ المسجل من خلال حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتبقية بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية. وأشار المجلس أن لهذا المنهج ميزة عملية وهي أنه لا يقتضي إعادة حساب سعر الفائدة الفعلي، أي أن المنشاة تعترف ببساطة بالتدفقات النقدية المتبقية بالسعر الأصلي. ونتيجة لذلك، يتفادى هذا المنهج التضارب المحتمل مع المتطلب عند تقييم إنخفاض القيمة لخصم التدفقات النقدية المقدرة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي.

المشتقات المثبتة

مشتقات العملة الأجنبية المثبتة (الفقرتان ١٠ و "تطبيق٣٣(د)")

إستنتاج٣٧ أن أساس متطلبات المشتقات الضمنية هو أنه لا يجب أن تكون المنشأة قادرة على التملص من متطلبات الإعتراف والقياس للمشتقات فقط من خلال تضمين مشتقة معينة في أداة مالية غير مشتقة أو عقد آخر، على سبيل المثال، عقد سلع أجل في أداة الدين. ولتحقيق الإنسجام في محاسبة هذه المشتقات الضمنية، ينبغي محاسبة جميع المشتقات المتضمنة في الأدوات المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الأرباح والخسائر المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة بشكل منفصل على أنها مشتقات. وكوسيلة عملية، ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أنه ليس من الضروري فصل المشتقة الضمنية إذا اعتبر أنها مرتبطة على نحو وثيق بعقدها الأساسي. وعندما تحمل المشتقة الضمنية علاقة اقتصادية وثيقة بالعقد الأساسي، مثل الحد الأعلى أو الحد الأدنى لسعر الفائدة على قرض معين، فإن الاحتمال يكون ضئيل بأنه قد تم تضمين المشتقة لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة.

إستنتاج٣٨ حدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي أنه لا يتم فصل مشتقة العملة الأجنبية المتضمنة في العقد الأساسي غير المالي (مثل عقد التوريد المعبر عنه بالعملة الأجنبية) إذا اقتضى تسديد دفعات يُعبر عنها بعملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي يعمل فيها أي طرف هام في العقد (عملاتهم الوظيفية) أو العملة التي يعبر بها بشكل روتيني عن سعر البضائع أو الخدمات ذات العلاقة التي يتم شراؤها أو تسليمها في التجارة الدولية (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام). وينظر إلى مشتقات العملة الأجنبية هذه على أنها تحمل علاقة اقتصادية وثيقة مع عقودها الأساسية بحيث لا يكون من الضروري فصلها.

استنتاج٣٩ يمكن أن يكون متطلب فصل مشتقات العملة الأجنبية الضمنية عبئا على المنشآت التي تعمل في الاقتصاديات التي تكون فيها عقود الأعمال المعبر عنها بالعملة الأجنبية أمرا شائعا. على سبيل المثال، يمكن أن تجد المنشآت الموجودة في بلدان صغيرة أنه من الملائم أن تعبر عن عقود

الأعمال مع المنشآت من البلدان الصغيرة الأخرى بعملة دولية سائلة (مثل الدولار الأمريكي أو اليورو أو الين) بدلا من العملة المحلية لأي من أطراف المعاملة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن لمنشأة تعمل في اقتصاد مفرط التضخم أن تستخدم قائمة أسعار بالعملة الصعبة للحماية من التضخم، مثلا، المنشأة التي لديها عملية أجنبية في اقتصاد مفرط التضخم وتعبر عن العقود المحلية بالعملة الوظيفية للشركة الأم.

إستنتاج٤٠ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩، استنتج المجلس أن مشتقة العملة الأجنبية الضمنية يمكن أن تكون جزء لا يتجزأ من الإتفاقيات التعاقدية في الحالات المذكورة في الفقرة السابقة. وقرر أنه لا ينبغي اقتضاء فصل مشتقة العملة الأجنبية في العقد إذا تم التعبير عنها بعملة شائعة الإستخدام في المعاملات التجارية (لا تكون أدوات مالية) في البيئة التي تحدث فيها المعاملة. ويمكن أن ينظر إلى مشتقة العملة الأجنبية على أنها مرتبطة بشكل وثيق بالعقد الأساسي إذا كانت العملة شائعة الإستخدام في المعاملات التجارية المحلية، على سبيل المثال، عندما ينظر إلى المبالغ النقدية من قبل الجمهور العام على أساس العملة الأجنبية المستقرة نسبيا وليس على أساس العملة المحلية، ويمكن إعلان الأسعار بتلك العملة الأجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع*").

الإعتراف وإلغاء الإعتراف

إلغاء الإعتراف بالأصل المالي (الفقرات ١٥-٣٧)

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي

استنتاج٤١ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، يسود عدد من المفاهيم عند ضرورة إلغاء الإعتراف بالأصل المالي. ولم يكن من الواضح دائما متى وبأي ترتيب ينبغي تطبيق هذه المفاهيم. ونتيجة لذلك، لم يتم تطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي بشكل منسجم عند الممارسة.

استنتاج٤٢ وكمثال على ذلك، لم يكن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي واضحا حول الحد الذي يجب فيه دراسة مخاطر ومكافئات الأصل المنقول بهدف تحديد ما إذا كان إلغاء الإعتراف ملائما وكيف ينبغي تقييم المخاطر والمكافئات. وفي بعض الحالات (مثل عمليات النقل مع إجمالي مبادلات العوائد أو خيارات البيع المكتوبة غير المشروطة)، أشار المعيار بشكل محدد ما إذا كان إلغاء الإعتراف ملائما، في حين أنه لم يكن واضحا في حالات أخرى (مثل ضمانات الإئتمان). وكذلك فقد تساءل البعض ما إذا كان ينبغي أن يركز التقييم على المخاطر والمكافئات أم على المخاطر فقط وكيف ينبغي جمع وقياس المخاطر والمكافئات المختلفة.

إستنتاج٤٣ وللتوضيح، نفترض أن المنشأة تبيع محفظة من الذمم المدينة قصيرة الأجل بقيمة ١٠٠ وحدة عملة* وتوفر ضمانة للمشتري من خسائر الإئتمان بمبلغ محدد (مثلا ٢٠ وحدة عملة) يكون أقل من إجمالي مبلغ الذمم المدينة، ولكنه أعلى من المبلغ المتوقع للخسائر (٥ وحدات عملة). في هذه الحالة، (أ) هل يجب استمرار الإعتراف بالمحفظة ككل، أو (ب) هل يجب استمرار الإعتراف بالجزء المضمون، أو (ج) هل يجب إلغاء الإعتراف بالمحفظة ككل والإعتراف بالضمانة على

* في أساس الاستنتاجات هذا، يتم التعبير عن المبالغ النقدية "بوحدات العملة".

أنها إلتزام مالي؟ ولم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي جوابا واضحا ولم تكن لجنة إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ - وهي مجموعة تم إنشائها من قبل الهيئة السابقة للمجلس لحل القضايا التفسيرية المطروحة أثناء الممارسة - قادرة على الوصول إلى اتفاقية حول كيفية وجوب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في هذه الحالة. وأثناء وضع الإقتراحات لتحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٩، استنتج المجلس أنه كان من المهم وجوب أن يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إرشادات واضحة ومنسجمة حول كيفية محاسبة هذه المعاملة.

مسودة العرض

إستنتاج٤٤ اقترحت مسودة العرض بغية حل المشاكل منهجا لإلغاء الإعتراف يستمر بموجبه ناقل الأصل المالي بالإعتراف بالأصل إلى حد مشاركته المستمرة فيه. ويمكن تحديد المشاركة المستمرة بطريقتين: (أ) مخصص إعادة الاندماج بالشراء (مثل خيار الشراء، أو خيار البيع، أو اتفاقية إعادة الشراء) و(ب) مخصص لدفع أو استلام تعويض بناءً على التغيرات في قيمة الأصل المنقول (مثل ضمانات الإئتمان أو الخيار الذي يتم تسويته بصافي النقد).

إستنتاج٤٥ كان الغرض من المنهج المقترح في مسودة العرض هو تسهيل التطبيق والتنفيذ المنسجم لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ من خلال إلغاء المفاهيم المتعارضة ووضع منهج واضح وعملي ومنسجم داخليا لإلغاء الإعتراف. وقد تمثلت المنافع الرئيسية للمنهج المقترح في أنه يوضح بشكل كبير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويوفر الشفافية في متن الميزانية العمومية حول أي مشاركة مستمرة في الأصل المنقول.

الملاحظات المستلمة

إستنتاج٤٦ وافق العديد من المجاوبين على أنه كان هناك عدم انسجام في متطلبات إلغاء الإعتراف الموجودة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إلا أنه كان هناك دعم محدود لمنهج المشاركة المستمرة المقترح في مسودة العرض. وعبر المجاوبون عن مخاوف عملية ومفهومية منها:

(أ) أن أي منافع للتغيرات المقترحة لم تتجاوز عبء تبني منهج مختلف فيه مجموعة من المشاكل (لم يتم حلها وتحديدها بعد)؛

(ب) أن المنهج المقترح كان تغيرا أساسيا عن ذلك الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي؛

(ج) أن الإقتراح لم يحقق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما؛

(د) أنه لم يتم اختبار الإقتراح؛ و

(هـ) أن الإقتراح لم يكن منسجما مع *الإطار*.

إستنتاج٤٧ عبر العديد من المجاوبين عن وجهة النظر التي تفيد بأنه ينبغي الإحتفاظ بالمنهج الأساسي الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي في المعيار المنقح وإلغاء التناقضات. وتضمنت الأسباب ما يلي: (أ) أنه ثبت أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ القائم يشتمل على مفاهيم معقولة ومن العملي تطبيقه، و(ب) أنه لا يجب تغيير المنهج إلى أن يضع المجلس منهجا بديلا شاملا.

التنقيحات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

استنتاج٤٨ استجابة للملاحظات التي تم استلامها، قرر المجلس أن يعود إلى مفاهيم إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي وأن يوضح كيفية تطبيق هذه المفاهيم وبأي ترتيب ينبغي

تطبيقها. وقرر المجلس بالتحديد أن يسبق تقييم نقل المخاطر والمكافئات تقييم نقل السيطرة لجميع أنواع المعاملات.

إستنتاج٤٩ بالرغم من أنه قد تم تعديل هيكل وصياغة متطلبات إلغاء الإعتراف بشكل جوهري، إلا أن المجلس استنتج أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح لا تختلف كثيرا عن تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وتأكيدا لهذا الإستنتاج، أشار المجلس إلى أن تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح يؤدي عموما إلى الإجابات التي كان من الممكن الحصول عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وبالإضافة إلى ذلك، وبالرغم من أنه ستكون هناك حاجة لتطبيق الحكم لتقييم ما إذا تم الإحتفاظ بجميع المخاطر والمكافئات بشكل جوهري، فإن هذا النوع من الحكم لا يعتبر جديدا بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وعلى كل حال، توضح المتطلبات المنقحة تطبيق المفاهيم في الظروف التي لم يكن من الواضح مسبقا فيها كيفية تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. واستنتج المجلس أنه سيكون من غير الملائم العودة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي بدون هذه الإيضاحات.

إستنتاج٥٠ قرر المجلس أيضا أن يضم في هذا المعيار إرشادات توضح كيفية تقييم مفاهيم المخاطر والمكافئات والسيطرة. ويعتبر المجلس أن مثل هذه الإرشادات مهمة من أجل توفير إطار عمل لتطبيق المفاهيم الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالرغم من أن الحكم لا يزال ضروريا لتطبيق المفاهيم على الصعيد العملي، إلا أن الإرشادات ينبغي أن تزيد من مستوى الإنسجام حول كيفية تطبيق المفاهيم.

إستنتاج٥١ وبشكل أكثر تحديدا، قرر المجلس أنه ينبغي تقييم نقل المخاطر والمكافئات من خلال مقارنة تعرض المنشأة قبل وبعد النقل إلى التغير في توقيت ومبالغ صافي التدفقات النقدية للأصل المنقول. وإذا لم يتغير تعرض المنشأة بشكل كبير، على أساس القيمة الحالية، تستنتج المنشأة أنها قد احتفظت بشكل جوهري بجميع المخاطر والمكافئات. وفي هذه الحالة، استنتج المجلس أنه يجب استمرار الإعتراف بالأصل. وتنسجم هذه المعالجة المحاسبية مع معالجة معاملات إعادة الشراء وبعض الأصول الخاضعة لخيارات الشراء التي يكون لها سعر أقل بكثير من سعر السوق بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. كما تنسجم أيضا مع كيفية تفسير البعض لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي عندما تبيع المنشأة محفظة من الذمم المدينة قصيرة الأجل لكنها تحتفظ بجميع المخاطر الجوهرية من خلال إصدار ضمانة للتعويض عن جميع خسائر الإئتمان المتوقعة (أنظر المثال في الفقرة "إستنتاج ٤٣").

إستنتاج٥٢ قرر المجلس أنه ينبغي تقييم السيطرة من خلال النظر ما إذا كان لدى المنقول إليه قدرة عملية على بيع الأصل. فإذا كان المنقول إليه يستطيع بيع الأصل (مثلا لأنه من السهل الحصول على الأصل في السوق ويمكن للمنقول إليه الحصول على أصل بديل إذا ما اضطر إلى إعادة الأصل إلى الناقل)، لا يحتفظ الناقل بالسيطرة لأنه لا يسيطر على طريقة استخدام الأصل من قبل المنقول إليه. وإذا لم يستطع المنقول إليه بيع الأصل (مثلا لأن الناقل يملك خيار شراء ولا يمكن الحصول على الأصل بسهولة في السوق، بحيث لا يمكن للمنقول إليه الحصول على أصل بديل)، يحتفظ الناقل بالسيطرة لأن ليس لدى المنقول إليه خيارا بإستخدام الأصل على أنه ملكا له.

إستنتاج٥٣ لم يشمل أيضا معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول متى يمكن دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من الأصل المالي. وقرر المجلس ضم هذه الإرشادات في المعيار لتوضيح المسألة. وقرر أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبادئ إلغاء الإعتراف على جزء من الأصل المالي فقط إذا لم يشمل ذلك الجزء على مخاطر ومكافئات مرتبطة بالجزء الذي لا يتم دراسة إلغاء الإعتراف به. وتبعا لذلك، يتم دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من الأصل المالي فقط إذا كان يشتمل على:

(أ) تدفقات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة)؛

(ب) حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة)؛ أو

(ج) حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة).

وتنطبق مبادئ إلغاء الإعتراف في جميع الحالات الأخرى على الأصل المالي بمجمله.

الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية لإستلام التدفقات النقدية من لأصل المالي ولكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية إلى مستقبل واحد أو أكثر من المستلمين (الفقرة ١٩)

إستنتاج٥٤ لم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات واضحة حول مدى ملائمة إلغاء الإعتراف بالنسبة للترتيبات التعاقدية التي تحتفظ فيها المنشأة بحقوقها التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية من أصل معين، ولكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع تلك التدفقات النقدية إلى منشأة أخرى (اتفاقية ضمان تمريري). وقد تم طرح الأسئلة أثناء الممارسة حول المعالجة المحاسبية الملائمة والتفسيرات المختلفة الموضوعة لهياكل أكثر تعقيدا.

إستنتاج٥٥ ولتوضيح المسألة بإستخدام مثال بسيط، نفترض ما يلي: تقدم المنشأة (أ) قرضا بفائدة مدته ٥ سنوات (الأصل الأصلي) بقيمة ١٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب). بعد ذلك تبرم المنشأة (أ) اتفاقية مع المنشأة (ج) توافق فيها المنشأة (أ)، مقابل دفعة نقدية بقيمة ٩٠ وحدة عملة، على أن تنقل للمنشأة (ج) ما مقداره ٩٠% من جميع دفعات المبلغ الأصلي والفائدة التي يتم تحصيلها من المنشأة (ب) (حيث، وعندما، وإذا تم تحصيلها). لا تقبل المنشأة (أ) التزاما بتقديم أي دفعات للمنشأة (ج) عدا نسبة ٩٠% من ما تم استلامه بالتحديد من المنشأة (ب). ولا تقدم المنشأة (أ) أي ضمانات للمنشأة (ج) حول أداء القرض وليس لها الحق بالإحتفاظ بنسبة ٩٠% من النقد الذي يتم تحصيله من المنشأة (ب) وليس لديها إلتزام بدفع النقد للمنشأة (ج) إذا لم يتم استلام النقد من المنشأة (ب). في المثال أعلاه، هل تملك المنشأة (أ) أصلا للقرض بقيمة ١٠٠ وحدة عملة والتزاما بقيمة ٩٠ وحدة عملة أم أنها تملك أصلا بقيمة ١٠ وحدة عملة؟ ومن أجل جعل المثال أكثر تعقيدا، ماذا لو قامت المنشأ (أ) أولا بنقل القرض إلى منشأة ذات أغراض خاصة موحدة، والتي تقوم هذه المنشاة بدورها بتمرير (بشكل مضمون) التدفقات النقدية من الأصل إلى المستثمرين؟ هل تتغير المعالجة المحاسبية لأن المنشأة (أ) قامت أولا ببيع الأصل إلى منشأة ذات أغراض خاصة؟

إستنتاج٥٦ وبغية تناول هذه المسائل، تضمنت مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إرشادات توضح الظروف التي يمكن بموجبها معاملة ترتيبات الضمان التمرير يري على أنها عملية نقل للأصل المالي ذو الصلة. واستنتج المجلس أنه لا يكون لدى المنشأة أصل والتزام، كما هو محدد في *الإطار*، عندما تبرم اتفاق معين لتمرير التدفقات النقدية من الأصل ويحقق ذلك الاتفاق شروط محددة. وفي هذه الحالات، تتصرف المنشأة على أنها وكيل للمستقبلين النهائيين للتدفقات النقدية أكثر من كونها مالك للأصل. وتبعا لذلك، وإلى الحد الذي يتم فيه تلبية تلك الشروط، يتم معاملة الاتفاق على أنه عملية نقل ويتم دراسة إلغاء الإعتراف به رغم أن المنشأة يمكن أن تستمر بتحصيل التدفقات النقدية من الأصل. وعلى العكس من ذلك، وإلى الحد الذي لا يتم فيه تلبية الشروط، تتصرف المنشأة على أنها مالك للأصل ونتيجة لذلك ينبغي استمرار الإعتراف بالأصل.

إستنتاج٥٧ أبدى المجاوبون على مسودة العرض عموما دعما للتغيرات المقترحة. وطلب بعض المجاوبين المزيد من الإيضاحات حول المتطلبات والتفاعل مع متطلبات توحيد المنشآت ذات الأغراض الخاصة (في التفسير ١٢). وأشار المجاوبون في قطاع التو ريق المالي إلى أنه وبموجب الإرشادات المقترحة فإن العديد من هياكل التو ريق المالي يمكن أن لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف.

إستنتاج٥٨ وبدراسة هذه الملاحظات وغيرها، قرر المجلس أن يتابع اقتراحاته في إصدار الإرشادات حول ترتيبات الضمان التمر يري وأن يوضح تلك الإرشادات في الصياغة النهائية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح.

إستنتاج٥٩ استنتج المجلس أنه لا بد من تحقيق الشروط الثلاثة التالية لمعاملة الترتيب التعاقدي لتمرير التدفقات النقدية من الأصل المالي على أنه عملية نقل لذلك الأصل:

(أ) أن لا يكون لدى المنشأة إلتزام بدفع مبالغ للمستقبلين النهائيين ما لم تقم بتحصيل مبالغ مقابلة من الأصل الأصلي. إلا أنه يُسمح للمنشأة تقديم سلف قصيرة الأجل للمستقبلين النهائيين طالما أن لديها الحق باسترداد كامل المبلغ الذي يتم إقراضه بالإضافة إلى الفائدة المستحقة.

(ب) يُحظر على المنشأة بموجب بنود عقد النقل بيع أو رهن الأصل الأصلي للمستقبلين النهائيين إلا كضمان مقابل الإلتزام بدفع التدفقات النقدية لهم.

(ج) أن لا يكون لدى المنشأة إلتزام بتسديد أية تدفقات نقدية تقوم بتحصيلها نيابة عن المستقبلين النهائيين بدون تأخير مهم. إضافة إلى ذلك، خلال فترة التسوية القصيرة، لا تكون المنشأة مخولة بإعادة استثمار هذه التدفقات النقدية باستثناء الإستثمارات في النقد أو النقد المعادل وحيث يتم تسديد أي فائدة مكتسبة من هذه الإستثمارات إلى المستقبلين النهائيين.

إستنتاج٦٠ تُستمد هذه الشروط من تعريفات الأصول والإلتزامات في *الإطار*. يشير الشرط (أ) إلى أنه لا يكون لدى الناقل إلتزام معين (لأنه لا يوجد إلتزام تعاقدي حالي بدفع النقد) ويشير الشرطان (ب) و (ج) إلى أنه لا يكون لدى الناقل أصل معين (لأن الناقل لا يسيطر على المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل المنقول).

استنتاج٦١ قرر المجلس أن اختبارات إلغاء الإعتراف التي تنطبق على العمليات الأخرى لنقل الأصول المالية (أي اختبارات نقل جميع المخاطر والمكافئات والسيطرة بشكل جوهري) يجب أن تنطبق أيضا على ترتيبات تمرير التدفقات النقدية التي تحقق الشروط الثلاثة ولكنها لا تنطوي على حصة تناسبية كاملة من جميع التدفقات النقدية أو التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص. لذلك، إذا تحققت الشروط الثلاثة وقامت المنشأة بتمرير حصة تناسبية كاملة، سواء من جميع التدفقات النقدية (كما في المثال في الفقرة "إستنتاج ٥٥") أو من التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص (مثلا ١٠% من جميع التدفقات النقدية للفائدة)، يتم إلغاء الإعتراف بالحصة المباعة، شريطة أن تكون المنشأة قد قامت بنقل جميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. وبالتالي تقوم المنشأة، في المثال في الفقرة "إستنتاج ٥٥"، بالإبلاغ عن أصل قرض بقيمة ١٠ وحدات عملة وتلغي الإعتراف بقيمة ٩٠ وحدة عملة. وعلى نحو مماثل، إذا قامت المنشأة بإبرام ترتيب معين يلبي الشروط الثلاثة أعلاه، لكن الترتيب لا يستند إلى أساس الحصة التناسبية، ينبغي أن يلبي الترتيب التعاقدي الشروط العامة لإلغاء الإعتراف حتى يكون مؤهلا لإلغاء الإعتراف. وهذا يضمن الانسجام في تطبيق نموذج إلغاء الإعتراف، سواء يتم هيكلة المعاملة على أنها عملية نقل للحق التعاقدي باستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي أو كترتيب لتمرير التدفقات النقدية.

إستنتاج٦٢ ولتوضيح الترتيب غير التناسبي بإستخدام مثال بسيط، نفترض ما يلي: تنشأ المنشأة (أ) محفظة قروض بفائدة مدتها ٥ سنوات بقيمة ١٠٠٠٠ وحدة عملة. بعد ذلك تبرم المنشأة (أ) اتفاقية مع المنشأة (ج) توافق فيها المنشأة (أ)، مقابل دفعة نقدية بقيمة ٩٠٠٠ وحدة عملة، على أن تدفع للمنشأة (ج) أول ٩٠٠٠ وحدة عملة (مضافا إليها الفائدة) من النقد الذي يتم تحصيله من محفظة القروض. وتحتفظ المنشأة (أ) بالحقوق في آخر ١٠٠٠ وحدة عملة (مضافا إليها الفائدة)، أي أنها تحتفظ بفائدة متبقية ملحقة. إذا قامت المنشأة (أ) بتحصيل مثلا ٨٠٠٠ وحدة عملة فقط من قروضها البالغ قيمتها ١٠٠٠٠ وحدة عملة لأن بعض المدينين تعثروا في السداد، تقوم المنشأة (أ) بتمرير كامل قيمة ٨٠٠٠ وحدة عملة التي يتم تحصيلها إلى المنشأة (ج) ولا تحتفظ المنشأة (أ) بأي شيء من قيمة ٨٠٠٠ وحدة عملة المحصلة. إذا قامت المنشأة (أ) بتحصيل ٩٥٠٠ وحدة عملة، فإنها تقوم بتمرير ٩٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ج) وتحتفظ بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة. في هذه الحالة، إذا احتفظت المنشأة (أ) بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري لأن الفائدة المتبقية الملحقة تستوعب جميع التغيرات المحتملة في صافي التدفقات النقدية، يستمر الإعتراف بالقروض بمجملها حتى لو تحققت الشروط الثلاثة الخاصة بالضمان التمريري.

إستنتاج٦٣ يقر المجلس بأن العديد من عمليات التوريق المالي يمكن أن لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف إما لأن واحدا أو أكثر من الشروط الثلاثة في الفقرة ١٩ لم يتحقق أو لأن المنشأة قد احتفظت بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري.

استنتاج٦٤ إن مسألة ما إذا كانت عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الإعتراف لا تختلف اعتمادا على ما إذا كان النقل مباشرا للمستثمرين أو من خلال منشأة موحدة ذات أغراض خاصة أو صندوق ائتمان يحصل على الأصول المالية، ويقوم بالمقابل بنقل جزء من تلك الأصول المالية إلى مستثمرين آخرين.

النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف (الفقرة ٢٩)

إستنتاج٦٥ لم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول كيفية محاسبة عملية نقل الأصل المالي غير المؤهلة لإلغاء الإعتراف. وتشمل التعديلات هذه الإرشادات. ولضمان أن تعكس المحاسبة حقوق وإلتزامات الناقل فيما يتعلق بالأصل المنقول، لا بد من دراسة محاسبة الأصل بالإضافة إلى محاسبة الإلتزام ذو العلاقة.

إستنتاج٦٦ عندما تحتفظ المنشأة بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافئات الأصل (مثلا في معاملة إعادة الشراء)، لا يوجد عموما اعتبارات محاسبية خاصة لأن المنشأة تحتفظ بالتعرض للأرباح أو الخسائر الناتجة من الأصل المنقول. لذلك، يستمر الإعتراف بالأصل في مجمله ويتم الإعتراف بالعوائد المستلمة على أنها إلتزام. وبطريقة مشابهة، تستمر المنشأة بالإعتراف بأي دخل من الأصل وكذلك بأي مصاريف متكبدة على الإلتزام ذو العلاقة.

المشاركة المستمرة في الأصل المنقول (الفقرات ٣٠- ٣٥)

إستنتاج٦٧ قرر المجلس أنه إذا قامت المنشأة بتحديد أنها لم تحتفظ أو تنقل جميع مخاطر ومكافئات الأصل بشكل جوهري وأنها احتفظت بالسيطرة، ينبغي أن تستمر المنشاة بالإعتراف بالأصل إلى حد مشاركتها المستمرة. وهذا لكي يتم عكس التعرض المستمر للناقل لمخاطر ومكافئات الأصل وأن هذا التعرض لا يرتبط بكامل الأصل، بل أنه محدود المبلغ. وأشار المجلس إلى أن منع إلغاء

الإعتراف إلى حد المشاركة المستمرة مفيد لمستخدمي البيانات المالية في هذه الحالات، لأنه يعكس التعرض المحتفظ به للمنشأة لمخاطر ومكافئات الأصل المالي بشكل أفضل من إلغاء الإعتراف الكامل.

إستنتاج٦٨ عندما تقوم المنشأة بنقل بعض المخاطر والمكافئات الهامة وتحتفظ بالبعض الآخر ويُمنع إلغاء الإعتراف لأن المنشاة تحتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول، لا تستمر المنشاة في الإحتفاظ بكامل التعرض الايجابي والسلبي للأرباح أو الخسائر الناتجة من الأصل المنقول. لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح قياس الأصل والإلتزام ذو العلاقة بطريقة تضمن عدم اعتراف المنشأة بأي تغيرات في قيمة الأصل المنقول لا تُنسب إلى المنشأة.

استنتاج٦٩ على سبيل المثال، تنشأ مسائل القياس الخاص والإعتراف بالدخل إذا تم منع إلغاء الإعتراف لأن الناقل قد احتفظ بخيار شراء أو خيار بيع مكتوب وتم قياس الأصل بالقيمة العادلة. وفي تلك الحالات، وفي غياب الإرشادات الإضافية، يمكن أن ينتج عن تطبيق متطلبات القياس العام والإعتراف بالدخل بالنسبة للأصول المالية والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة لا تمثل حقوق وإلتزامات الناقل المتعلقة بعملية النقل.

إستنتاج٧٠ وكمثال آخر، إذا قام الناقل بالإحتفاظ بخيار شراء على أصل مالي منقول متوفر برسم البيع وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ما دون سعر الممارسة، لا يتحمل الناقل خسارة لأنه ليس لديه إلتزام بممارسة خيار الشراء. وفي تلك الحالة، قرر المجلس أنه من الملائم تعديل قياس الإلتزام ليعكس عدم تعرض الناقل لإنخفاض القيمة العادلة للأصل إلى ما دون سعر ممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة، إذا قام الناقل بكتابة خيار بيع وتجاوزت القيمة العادلة للأصل سعر الممارسة، فإن المنقول إليه ليس بحاجة لممارسة خيار البيع. ولأنه ليس للناقل حق في زيادة القيمة العادلة للأصل فوق سعر ممارسة الخيار، فانه من الملائم قياس الأصل (أ) بسعر ممارسة الخيار أو (ب) القيمة العادلة للأصل، أيهما أقل.

القياس

خيار قياس القيمة العادلة (الفقرة ٩)

إستنتاج٧١ استنتج المجلس أنه بإمكانه تبسيط تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لبعض المنشآت من خلال السماح باستخدام قياس القيمة العادلة لأي أداة مالية. وباستثناء وحيد (أنظر فقرة الإستنتاج ٨٢)، يعتبر هذا الإستخدام الكبير للقيمة العادلة أمرا اختياريا. ولا يقتضي خيار قياس القيمة العادلة من المنشآت قياس المزيد من الأدوات المالية بالقيمة العادلة.

إستنتاج٧٢ لم تسمح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمنشأة بقياس فئات معينة من الأدوات المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وتضمنت الأمثلة ما يلي:

(أ) القروض والذمم المدينة التي يتم إنشاؤها، بما في ذلك أداة الدين التي يتم شراؤها مباشرة من المنشأة المُصدرة، ما لم تحقق شروط التصنيف في الفقرة ٩ على أنها محتفظ بها للمتاجرة.

(ب) الأصول المالية المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، ما لم تحقق شروط التصنيف في الفقرة ٩ على أنها محتفظ بها للمتاجرة.

(ج) الإلتزامات المالية غير المشتقة حتى إذا كان لدى المنشأة سياسة وممارسة لإعادة شراء هذه الإلتزامات أو إذا شكلت جزء من إستراتيجية المراجحة /تسهيلات العملاء أو أنشطة التبادل في صناديق الإستثمار.

إستنتاج٧٣ قرر المجلس السماح للمنشآت بتحديد أي أداة مالية بشكل غير قابل للنقض عند الإعتراف الأولي على أنها أداة يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالأرباح أو الخسائر في حساب الربح أو الخسارة (القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). ومن أجل فرض النظام في هذا المنهج، قرر المجلس أنه ينبغي عدم إعادة تصنيف الأدوات المالية إلى داخل أو خارج فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وقد اقترحت بعض الملاحظات التي تم استلامها بشأن مسودة العرض، بالتحديد، إمكانية استخدام المنشآت لخيار القيمة العادلة للإعتراف بشكل انتقائي بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وأشار المجلس إلى أنه ينتج عن متطلب تحديد الأدوات المالية بشكل غير قابل للنقض عند الإعتراف الأولي التي ينبغي تطبيق خيار القيمة العادلة عليها عدم قدرة المنشأة على "جني الأرباح" بهذه الطريقة. لأنه لن يكون معلوما عند الإعتراف الأولي ما إذا كانت القيمة العادلة سترتفع أم تنخفض.

إستنتاج٧٤ يوضح التغير تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من خلال تقليل الإختلافات الناتجة عن خصائص القياس المختلفة في المعيار. وبالتحديد للأدوات المالية التي يتم تحديدها بهذه الطريقة فإنه:

(أ) يلغي الحاجة لمحاسبة التحوط بالنسبة للتحوطات من مخاطر القيمة العادلة عندما يكون هناك معادلات طبيعية، وبالتالي فإنه يلغي العبء ذو العلاقة لتحديد فاعلية التحوط ومتابعته وتحليله.

(ب) يلغي عبء فصل المشتقات الضمنية.

(ج) يلغي المشاكل الناتجة من نموذج القياس المختلط حيث يتم قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ويتم قياس الإلتزامات المالية ذات العلاقة بالتكلفة المطفأة. كما يلغي بالتحديد التقلب في الربح أو الخسارة وحقوق الملكية التي تنتج عندما لا يتم قياس المراكز المتطابقة للأصول المالية والإلتزامات المالية بشكل منسجم.

(د) لا يعود خيار الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المتحققة من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة أمرا ضروريا.

(هـ) يقلل من إبراز المسائل التفسيرية حول ما يشكل المتاجرة.

إستنتاج٧٥ إن السماح للمنشآت بتحديد أية أداة مالية عند البداية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يقلل من الحاجة إلى محاسبة التحوط بالنسبة للتحوطات من مخاطر القيمة العادلة والتعقيد الناتج من محاسبة مثل هذه التحوطات. وبدلا من تحديد البند على أنه بند محوط، من الممكن تحديده بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لتحقيق الإعتراف بمعادلة أرباح وخسائر القيمة العادلة في نفس الفترات.

إستنتاج٧٦ إن السماح بالتصنيف من خلال التحديد يخفف أيضا من عبء فصل المشتقات الضمنية عن الأدوات المختلطة إلى أدوات أساسية وعقود مشتقة ضمنية. على سبيل المثال، وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لم تفصل المنشأة المشتقات الضمنية في الأدوات المالية التي كان يحتفظ بها للمتاجرة. وأشار المجلس إلى أن العديد من الجهات والمدققين وآخرين يجدون أنه من الصعب تطبيق متطلبات فصل المشتقات الضمنية أثناء الممارسة. على سبيل المثال، ستحتاج المنشأة عند تطبيق هذه المتطلبات إلى إجراء تحليل مفصل لأدواتها المالية لتحديد

المشتقات الضمنية. ويكون من الأسهل عادة على المنشأة أن تحدد القيمة العادلة للأداة المركبة ككل من أن تحدد بنود المشتقة الضمنية وتقيس المشتقة الضمنية بالقيمة العادلة بشكل منفصل، إذا كانت الأداة المركبة،على سبيل المثال، متداولة في سوق نشط.

استنتاج٧٧ ومن المنافع الإضافية للسماح بالتصنيف من خلال التحديد هو أن الخيار الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي للإعتراف بأرباح وخسائر القيمة العادلة من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع سواء في حقوق الملكية أو في حساب الربح أو الخسارة لا يعد أمرا ضروريا. ويمكن للمنشأة تحقيق الإعتراف بالأرباح والخسائر من هذه الأصول في حساب الربح أو الخسارة من خلال تحديد الأصل بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. كما يزيد أيضا السماح بالتصنيف من خلال التحديد من إمكانية المقارنة بين المنشآت حول كيفية الإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع. وتبعا لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي إلغاء الخيار الذي ورد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي وأنه ينبغي الإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حقوق الملكية.

إستنتاج٧٨ إن السماح بالتحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يقلل من المشاكل الناشئة من نموذج القياس المختلط عندما يتم قياس الأصول بالقيمة العادلة ويتم قياس الإلتزامات ذات العلاقة بالتكلفة المطفأة. على سبيل المثال، تؤدي عدم القدرة على تصنيف الإلتزامات غير المشتقة على أنها محتفظ بها للمتاجرة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى مشاكل تواجهها المنشآت التي يكون لديها مراكز متطابقة فيما يخص الأصول والإلتزامات. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا يسمح للمنشأة بتحديد أصول مالية غير مشتقة أو إلتزامات مالية غير مشتقة على أنها أدوات تحوط، باستثناء مخاطر العملة الأجنبية، وبالتالي لا يمكنها استخدام محاسبة التحوط لإلغاء عدم التطابق هذا. ولأنه من الممكن الآن تحديد الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يمكن أن تعترف المنشأة بشكل منسجم بتغيرات القيمة العادلة من المراكز المتطابقة للأصل المالي والإلتزام المالي.

إستنتاج٧٩ إن خيار قياس القيمة العادلة يمكّن (لكن لا يقتضي) المنشآت من قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وتبعا لذلك، فإنه لا يقيد من قدرة المنشأة على استخدام طرق محاسبة أخرى (مثل التكلفة المطفأة). وكان بعض المجاوبين على مسودة العرض سيفضل تغيرات أكثر شمولية من أجل توسيع استخدام القيم العادلة وتحديد الخيارات المتوفرة للمنشآت، مثل إلغاء فئة البنود المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق أو منهج محاسبة تحوط التدفق النقدي. وبالرغم من أن هذه التغيرات يمكن أن تجعل المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أكثر تناسقا وأقل تعقيدا، إلا أن المجلس لم يقم بدراسة هذه التغيرات كجزء من هذا المشروع لتحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٨٠ اقترحت بعض الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض تحديد نطاق خيار القيمة العادلة (مثلا للأدوات التي يتم تداولها في سوق نشط أو استثناء الإلتزامات المالية – أنظر الفقرات "إستنتاج٨٧ – إستنتاج٩٢"). واستخلص المجلس أنه ينبغي عدم تحديد خيار القيمة العادلة لأن من شأن هذا أن يحد من منافعه الرئيسية، التي نوقشت سابقاً.

إستنتاج٨١ أوردت أيضا الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض تساؤلا حول الإقتراح الذي يفيد بأنه ينبغي وصف جميع البنود التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أنها "محتفظ بها للمتاجرة". وأشارت بعض الملاحظات إلى أن عبارة "محتفظ بها للمتاجرة" تُستخدم عادة بمعنى أضيق، ويمكن أن تسبب الالتباس لدى المستخدمين إذا كانت الأدوات المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة توصف أيضا بعبارة "محتفظ بها للمتاجرة". لذلك درس

المجلس استخدام فئة خامسة من الأدوات المالية- "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة"- لتمييز تلك الأدوات التي طُبق عليها خيار القيمة العادلة عن تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة. ورفض المجلس هذه الاحتمالية لأنه اعتقد أن إضافة فئة خامسة من الأدوات المالية سيعقد المعيار بدون داع. وبدلا من ذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي استخدام "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" لوصف الفئة التي تضم الأدوات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة وتلك التي ينطبق عليها خيار القيمة العادلة.

إستنتاج٨٢ بالإضافة إلى ذلك، قرر المجلس أن يضيف متطلبا يقتضي من المنشأة تصنيف الإلتزام المالي على أنه محتفظ به للمتاجرة إذا تم تكبده بشكل رئيسي بغرض إعادة شرائه على المدى القريب أو إذا كان جزء من محفظة أدوات مالية محددة تتم إدارتها معا والتي يوجد بشأنها دليل على نمط حديث لجني الأرباح قصيرة الأجل. وفي هذه الظروف، فإن عدم وجود متطلب لقياس هذه الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة يسمح بجني الخسائر أو الأرباح غير المتحققة. على سبيل المثال، إذا رغبت المنشأة أن تعترف بربح معين، فإنها تستطيع إعادة شراء أداة دين بسعر ثابت تم إصدارها في بيئة كانت فيها أسعار الفائدة أقل مما كانت عليه في فترة الإبلاغ، وإذا رغبت بالإعتراف بخسارة معينة، فإنها تستطيع إعادة شراء أداة دين صادرة تم إصدارها في بيئة كانت فيها أسعار الفائدة أعلى مما كانت عليه في فترة الإبلاغ. إلا أنه لا يتم تصنيف الإلتزام المالي على أنه محتفظ به للمتاجرة فقط لأنه يمول الأصول المحتفظ بها للمتاجرة.

استنتاج٨٣ قرر المجلس إضافة متطلب معين إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المنقح للإفصاح عن مبلغ التسوية الذي يستحق دفعه في تاريخ الإستحقاق للإلتزام الذي يتم تحديده بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويقدم هذا لمستخدمي البيانات المالية معلومات حول المبلغ الذي تدين به المنشأة لدائنيها في حال تصفيتها.

استنتاج٨٤ قرر المجلس أيضا أن يضيف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قدرة المنشآت على تحديد قرض أو ذمة مدينة على أنها متوفرة برسم البيع (أنظر الفقرة ٩). وقرر المجلس أنه لا يوجد، في سياق نموذج القياس المختلط القائم، أسباب تدعو لتحديد القدرة على تعيين الأصل على أنه متوفر برسم البيع لأي نوع معين من الأصول.

تطبيق خيار قياس القيمة العادلة على جزء من (وليس كامل) الأصل المالي أو الإلتزام المالي

إستنتاج٨٥ ناقشت بعض الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض أنه ينبغي توسيع خيار قياس القيمة العادلة بحيث يمكن تطبيقه على جزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي (مثلا مخاطرة واحدة). وشملت المناقشات ما يلي: (أ) المخاوف المتعلقة بتضمين مخاطر الإئتمان الذاتية في قياس الإلتزامات المالية و(ب) منع استخدام البنود غير المشتقة على أنها أدوات تحوط (تحوط أداة نقدية).

استنتاج٨٦ استنتج المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن لا يوسع خيار قياس القيمة العادلة ليشمل أجزاء من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية. فقد أبدى قلقه حيال ما يلي: (أ) الصعوبات في قياس التغير في القيمة العادلة للجزء المعني بسبب المسائل الملحة والآثار المشتركة (أي إذا تأثر الجزء بمخاطرة واحدة أو أكثر، فقد يكون من الصعب عزل الجزء بدقة وقياسه)، (ب) أن المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية لا تكون قيمة عادلة ولا تكلفة، و(ج) أن تعديل القيمة العادلة للجزء يمكن أن يبعد المبلغ المسجل للأداة عن قيمتها العادلة. ووافق المجلس على أن يعالج بشكل منفصل موضوع تحوط الأداة النقدية.

مخاطر الإئتمان الذاتية

إستنتاج٨٧ ناقش المجلس قضية ضم التغيرات في مخاطر الإئتمان الذاتية في قياس القيمة العادلة للإلتزامات المالية. ودرس الاستجابات على مسودة العرض التي عبرت عن مخاوف بشأن تأثير ضم هذا العنصر في قياس القيمة العادلة والتي اقترحت أنه ينبغي أن يكون خيار القيمة العادلة محدودا لاستثناء جميع أو بعض الإلتزامات المالية. إلا أن المجلس استنتج أنه يمكن تطبيق خيار القيمة العادلة على أي إلتزام مالي، وقرر عدم تحديد الخيار الموجود في المعيار لأن ذلك سيلغي بعض منافع خيار القيمة العادلة المبين في الفقرة "إستنتاج ٧٤".

إستنتاج٨٨ درس المجلس الملاحظات حول مسودة العرض التي تخالف وجهة النظر التي تفيد بأنه ينبغي على المنشأة أثناء تطبيق خيار القيمة العادلة على الإلتزامات المالية أن تعترف بالدخل نتيجة تدهور الجودة الإئتمانية (وبمصروف القرض نتيجة لتحسن الجودة الإئتمانية). وأشار المعلقون أنه من غير المفيد الإبلاغ عن إلتزامات أقل عندما تواجه المنشأة صعوبة مالية بالتحديد لأن مستوى ديونها مرتفع جدا، وانه من الصعب الشرح لمستخدمي البيانات المالية أسباب الإعتراف بالدخل عند تدهور الملاءة المالية للمنشأة. واقترحت هذه الملاحظات أنه ينبغي على القيمة العادلة استثناء آثار التغيرات في مخاطر الإئتمان الذاتية.

إستنتاج٨٩ غير أن المجلس أشار إلى أنه بسبب إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة، تؤثر مخاطر الإئتمان على القيمة التي من الممكن بها أن يتم إعادة شراء أو تسوية الإلتزامات. وتبعا لذلك، تعكس القيمة العادلة للإلتزام المالي مخاطر الإئتمان المرتبطة بذلك الإلتزام. لذلك قرر المجلس أن يشمل مخاطر الإئتمان المرتبطة بالإلتزام المالي في قياس القيمة العادلة لذلك الإلتزام للأسباب التالية:

(أ) تدرك المنشآت التغيرات في القيمة العادلة، بما في ذلك القيمة العادلة المنسوبة إلى مخاطر الإئتمان الذاتية، مثلا، من خلال إعادة التفاوض أو إعادة شراء الإلتزامات أو من خلال استخدام المشتقات؛

(ب) تؤثر التغيرات في مخاطر الإئتمان على سعر السوق الملاحظ للإلتزام المالي وبالتالي على قيمته العادلة؛

(ج) أنه من الصعب من منطلق عملي استثناء التغيرات في مخاطر الإئتمان من سعر السوق الملاحظ؛ و

(د) تعكس القيمة العادلة للإلتزام المالي (أي سعر ذلك الإلتزام في تبادل بين المشتري والبائع المطلعين والراغبين) عند الإعتراف الأولي مخاطر الإئتمان المرتبطة بذلك الإلتزام. ويعتقد المجلس أنه من غير الملائم تضمين مخاطر الإئتمان في القياس الأولي للقيمة العادلة للإلتزامات المالية، ولكن ليس لاحقا.

إستنتاج٩٠ درس المجلس أيضا ما إذا كان يجب الإفصاح بشكل محدد عن جزء من القيمة العادلة للإلتزام المالي المنسوب إلى التغيرات في جودة الإئتمان، أو عرضه بشكل منفصل في بيان الدخل، أو عرضه بشكل منفصل في حقوق الملكية. وقرر المجلس أن عرض هذه التغيرات بشكل منفصل أو الإفصاح عنها لن يكون ممكنا عادة لأنه قد لا يكون من الممكن فصل وقياس ذلك الجزء من التغير في القيمة العادلة بشكل موثوق. إلا أن المجلس أشار إلى أن الإفصاح عن هذه المعلومات سيكون مفيدا لمستخدمي البيانات المالية وسيساعد في التخفيف من المخاوف المطروحة. لذلك فقد

قرر في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يقتضي الإفصاح عن التغيرات في القيمة العادلة للإلتزام المالي غير المنسوبة إلى التغيرات في سعر الفائدة الأساسي. ويعتقد المجلس أن هذا مبرر معقول للتغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغيرات في مخاطر الإئتمان الخاصة بالإلتزام، وخصوصا عندما تكون هذه التغيرات كبيرة، وسيوفر للمستخدمين معلومات يفهمون من خلالها تأثير الربح أو الخسارة لهذا التغير في مخاطر الإئتمان.

إستنتاج٩١ قرر المجلس أن يوضح أن هذا الموضوع يرتبط بمخاطر الإئتمان للإلتزام المالي، وليس الملاءة المالية للمنشأة. وأشار المجلس إلى أن هذا يصف بشكل أكثر ملائمة الهدف مما تم شمله في قياس القيمة العادلة للإلتزامات المالية.

إستنتاج٩٢ وأشار المجلس أيضا إلى أن القيمة العادلة للإلتزامات المضمونة من خلال ضمان إضافي ذو قيمة، أو المضمونة من قبل أطراف ثالثة، أو التي تُصنف في مقدمة جميع الإلتزامات الأخرى لا تتأثر عموما بالتغيرات في الملاءة المالية للمنشأة.

قياس الإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب

إستنتاج٩٣ طالبت بعض الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض بتوضيح كيفية تحديد القيمة العادلة للإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب (مثلا الودائع تحت الطلب)، عندما يتم تطبيق خيار قياس القيمة العادلة أو يتم خلافا لذلك قياس الإلتزام بالقيمة العادلة. وبعبارة أخرى، هل يمكن أن تكون القيمة العادلة أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، والمخصوم من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ (المبلغ تحت الطلب)، مثل مبلغ الوديعة المخصوم للفترة التي تتوقع فيها المنشأة أن تكون الوديعة معلقة؟ ويعتقد بعض المعلقين أن القيمة العادلة للإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب هي أقل من المبلغ تحت الطلب، لأسباب تشمل انسجام هذا القياس مع كيفية معاملة تلك الإلتزامات المالية بالنسبة لأغراض إدارة المخاطر.

إستنتاج٩٤ ووافق المجلس أنه لا بد من توضيح هذه المسألة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وأكد أن القيمة العادلة للإلتزام المالي ذو خاصية الطلب ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب والمخصوم من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ. وهذا الإستنتاج هو نفسه الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأصلي. وأشار المجلس أنه في العديد من الحالات، يكون سعر السوق الملاحظ لهذه الإلتزامات المالية هو السعر الذي يتم به إنشائها بين العميل ومحصل الودائع- أي المبلغ تحت الطلب. وأشار أيضا إلى أن الإعتراف بالإلتزام المالي ذو خاصية الطلب بأقل من المبلغ تحت الطلب يؤدي إلى نشوء ربح مباشر من إنشاء هذه الوديعة، وهذا ما يعتقد المجلس أنه غير ملائم.

إرشادات قياس القيمة العادلة (الفقرات "تطبيق٦٩- تطبيق٨٢")

إستنتاج٩٥ قرر المجلس أن يشمل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المنقح إرشادات موسعة حول كيفية تحديد القيم العادلة، وخصوصا للأدوات المالية التي لا يتوفر لها سعر سوق معلن (الفقرات "تطبيق٧٤- تطبيق٨٢" من الملحق (أ)). وقرر المجلس أنه من المرغوب توفير إرشادات واضحة

ومفصلة بشكل معقول حول هدف واستخدام أساليب التقييم لتحقيق تقديرات موثوقة وقابلة للمقارنة للقيم العادلة عندما يتم قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة.

استخدام الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة (الفقرات "تطبيق٧١ – تطبيق٧٣")

استنتاج٩٦ درس المجلس الملاحظات المستلمة التي لا توافق على الإقتراح في مسودة العرض بأن السعر المعلن هو المقياس الملائم للقيمة العادلة للأداة المسعرة في سوق نشط. وناقش بعض المجاوبين أن (أ) أساليب التقييم هي أكثر ملائمة لقياس القيمة العادلة من السعر المعلن في سوق نشط (مثلا للمشتقات) و (ب) أن نماذج التقييم منسجمة مع أفضل ممارسة في الصناعة، وهي مبررة بسبب قبولها لأغراض رأس المال التنظيمي.

استنتاج٩٧ غير أن المجلس أكد على أن السعر المعلن هو المقياس الملائم للقيمة العادلة للأداة المسعرة في سوق نشط، وذلك لأن (أ) السعر المعلن في السوق النشط هو أفضل دليل على القيمة العادلة، نظرا أنه يتم تحديد القيمة العادلة على أساس سعر متفق عليه من قبل المشتري والبائع الراغبين والمطلعين، (ب) وأنه ينتج عنه مقياس منسجم عبر المنشآت، و(ج) أن القيمة العادلة كما ورد تعريفها في المعيار لا تعتمد على العوامل الخاصة بالمنشأة. وأوضح المجلس أيضا أن السعر المعلن يشمل معدلات السوق المعلنة وكذلك الأسعار.

المنشآت التي يمكنها الوصول إلى أكثر من سوق نشط واحد (الفقرة "تطبيق٧١")

إستنتاج٩٨ درس المجلس الأوضاع التي تعمل فيها المنشاة في أسواق مختلفة. وكمثال على ذلك، التاجر الذي يُنشأ مشتقة في شركة معينة في سوق التجزئة النشط للشركات ويقوم بمعادلة المشتقة من خلال فصل مشتقة لدى تاجر معين في سوق الجملة النشط للتجار. وقرر المجلس أن يوضح أن الهدف من قياس القيمة العادلة هو إيجاد سعر تحدث فيه المعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) في السوق النشط الأكثر جدوى والذي تستطيع المنشأة الوصول إليه مباشرة. لذلك، إذا أبرم التاجر أداة مشتقة في الشركة، وكان لديه وصول مباشر إلى سوق تجار ذو أسعار أفضل، تعترف المنشأة بالربح عند الإعتراف الأولي بالأداة المشتقة. غير أن المنشأة تعدل السعر الملاحظ في سوق التجار لأي فورقات في مخاطر ائتمان الطرف المقابل بين الأداة المشتقة لدى الشركة وتلك التي في سوق التجار.

الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب في الأسواق النشطة (الفقرة "تطبيق٧٢")

إستنتاج٩٩ أكد المجلس على الإقتراح الوارد في مسودة العرض بأن سعر السوق المعلن الملائم للأصل المحتفظ به أو الإلتزام الذي سيتم إصداره هو عادة سعر العرض الحالي، وبالنسبة للأصل الذي سيتم شراؤه أو الإلتزام المحتفظ به يكون هو السعر المطلوب. واستنتج أن تطبيق أسعار السوق المتوسط على الأداة المفردة هو غير ملائم لأنه يؤدي إلى اعتراف المنشآت بالأرباح أو الخسائر مقدما بالنسبة للفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب وسعر السوق المتوسط.

إستنتاج١٠٠ ناقش المجلس ما إذا كان ينبغي تطبيق الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح لمحفظة تحتوي على أوضاع معادلة لمخاطر السوق، أو على كل أداة في المحفظة. وقد لاحظ المجلس أن المخاوف المطروحة من قبل الهيئات الفرعية بأن تطبيق الفرق

بين سعر العرض والسعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح يعكس بشكل أفضل القيمة العادلة للمخاطر المحتجزة في المحفظة. واستنتج المجلس أنه بالنسبة لأوضاع معادلة المخاطر، يمكن للمنشآت أن تستخدم أسعار السوق المتوسط لتحديد القيمة العادلة، وبالتالي يمكن أن تطبق سعر العرض أو السعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح كما هو مناسب. ويعتقد المجلس أنه عندما يكون لدى المنشأة أوضاع معادلة للمخاطر، يكون استخدام سعر السوق المتوسط هو أمر ملائم لأن المنشأة (أ) قد أغلقت تدفقاتها النقدية من الأصل والإلتزام (ب) ويحتمل أن تبيع الوضع المطابق بدون تحمل الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب.

إستنتاج١٠١ كشفت الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض أن البعض يفسر مصطلح "الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب" بشكل مختلف عن الآخرين وعن المجلس. لذلك، يوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن الفرق يمثل تكاليف المعاملة.

عدم وجود سوق نشط (الفقرات "تطبيق٧٤ - تطبيق٨٢")

استنتاج١٠٢ اقترحت مسودة العرض تسلسلا هرميا لقياس القيمة العادلة من ثلاثة مستويات كما يلي:

(أ) بالنسبة للأدوات المتداولة في الأسواق النشطة، يتم استخدام السعر المعلن.

(ب) بالنسبة للأدوات التي لا يوجد لها سوق نشط، يتم استخدام معاملة سوق حديثة.

(ج) بالنسبة للأدوات التي لا يوجد لها سوق نشط ولا معاملة سوق حديثة، يتم استخدام أسلوب التقييم.

إستنتاج١٠٣ قرر المجلس أن يبسط التسلسل الهرمي المقترح لقياس القيمة العادلة من خلال اقتضاء أن يتم تحديد القيمة العادلة للأدوات المالية التي لا يوجد لها سوق نشط على أساس أساليب التقييم، بما في ذلك استخدام معاملات السوق الحديثة بين الأطراف الراغبة والمطلعة في معاملة على أساس تجاري.

إستنتاج١٠٤ درس المجلس أيضا ملاحظات الهيئات الفرعية المتعلقة بما إذا كان يجب الإعتراف دائما بالأداة عند الإعتراف الأولي بسعر المعاملة أو ما إذا كان يمكن الإعتراف بالأرباح أو الخسائر عند الإعتراف الأولي عندما تستخدم المنشأة أسلوب تقييم معين لتقدير القيمة العادلة. واستنتج المجلس أنه يمكن للمنشأة أن تعترف بالربح أو الخسارة في البداية فقط إذا تم إثبات القيمة العادلة من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالية الملحوظة الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو إذا كانت تقوم على أساس أسلوب التقييم الذي يشمل فقط بيانات السوق الملحوظة. واستنتج المجلس أن تلك الظروف كانت ضرورية وكافية لتوفير تأكيد معقول بأن القيمة العادلة كانت، بإستثناء سعر المعاملة، لغرض الإعتراف بالأرباح أو الخسائر مقدما. وقرر المجلس أن سعر المعاملة في الحالات الأخرى قد وفر أفضل دليل على القيمة العادلة. ولاحظ المجلس أيضا أن قراره قد حقق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم قابلية تحصيلها

إنخفاض قيمة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية (الفقرة ٦١)

إستنتاج١٠٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، تخضع الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع والإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة والتي لا يمكن قياس

قيمتها العادلة بشكل موثوق لتقييم إنخفاض القيمة. لم يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول مؤشرات إنخفاض القيمة الخاصة بالإستثمارات في أدوات حقوق الملكية. وقد تم طرح تساؤلات حول وقت إنخفاض قيمة هذه الإستثمارات أثناء الممارسة.

إستنتاج١٠٦ ووافق المجلس على أنه بالنسبة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المتداولة في السوق من المحتمل أن يكون أي مسبب لإنخفاض القيمة، بإستثناء الإنخفاض في القيمة العادلة إلى ما دون التكلفة، عشوائيا إلى حد ما. وإذا كانت الأسواق فعالة بشكل معقول، يكون سعر السوق اليوم هو أفضل تقدير للقيمة المخصومة من سعر السوق المستقبلي. ومع هذا، فقد استنتج المجلس أيضا أنه من المهم توفير إرشادات تعالج المسائل المطروحة في الممارسة.

استنتاج١٠٧ يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح على مسببات إنخفاض القيمة التي اعتبرها المجلس معقولة في حالة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية (الفقرة ٦١). وتنطبق هذه المسببات بالإضافة إلى تلك المسببات المحددة في الفقرة ٥٩، والتي تركز على تقييم إنخفاض القيمة في أدوات الدين.

الخسائر المتكبدة مقابل الخسائر المتوقعة

إستنتاج١٠٨ شعر البعض في ردهم على مسودة العرض بالارتباك حول ما إذا كانت مسودة العرض قد عكست نموذج "خسائر متكبدة" أو "خسائر متوقعة". في حين عبر آخرون عن مخاوفهم حول الحد الذي يمكن فيه الإعتراف "بالخسائر المستقبلية" على أنها خسائر إنخفاض قيمة. واقترحوا أنه ينبغي الإعتراف بالخسائر فقط عند تكبدها (أي تدهور الجودة الإئتمانية للأصل أو مجموعة من الأصول بعد الإعتراف الأولي بها). وفضل بعض المجاوبين الأخرين استخدام منهج الخسائر المتوقعة. واقترحوا أن الخسائر المستقبلية المتوقعة ينبغي أن تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد خسائر إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول حتى لو لم تتدهور الجودة الإئتمانية لمجموعة الأصول من التوقعات الأصلية.

إستنتاج١٠٩ أثناء دراسة هذه الملاحظات، قرر المجلس أنه ينبغي الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة فقط عند تكبدها. واستنتج المجلس أنه كان من غير المنسجم مع نموذج التكلفة المطفأة الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المعاملات والأحداث المستقبلية المتوقعة. وقرر المجلس أيضا أنه ينبغي توفير إرشادات حول ما تعنيه كلمة "متكبدة" عند تقييم ما إذا يوجد إنخفاض القيمة في مجموعة من الأصول المالية. وقد أبدى المجلس قلقه من أنه قد يكون هناك، في غياب الإرشادات، مجموعة من التفسيرات حول متى يتم تكبد الخسارة أو ما هي الأحداث التي تسبب تكبد الخسارة في مجموعة من الأصول.

إستنتاج١١٠ لذلك، قام المجلس بتضمين إرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أنه من أجل تكبد الخسارة يجب أن يكون الحدث الذي يقدم دليلا موضوعيا على إنخفاض القيمة قد وقع بعد الإعتراف الأولي بالأصل المالي، ويحدد الآن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنواع هذه الأحداث. ولا تقدم الاتجاهات المستقبلية المحتملة أو المتوقعة التي يمكن أن تؤدي إلى خسارة في المستقبل (مثلا توقع ارتفاع البطالة أو حصول ركود) دليلا موضوعيا على إنخفاض القيمة. إضافة إلى ذلك، يجب أن يكون لحدث الخسارة تأثير يمكن قياسه بشكل موثوق على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة وان يكون مدعوما ببيانات حالية ملحوظة.

الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه لم تنخفض قيمتها (الفقرتان ٥٩(و) و ٦٤)

إستنتاج١١١ لم يكن من الواضح في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي ما إذا كان يمكن أو ينبغي لاحقا شمل القروض والذمم المدينة وبعض الأصول المالية الأخرى، عند مراجعتها لإنخفاض القيمة

وتحديد أنها لم تنخفض قيمتها، في تقييم إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول المالية ذات السمات المشابهة.

إستنتاج١١٢ اقترحت مسودة العرض بأن أصل قرض معين أو أصل مالي آخر يتم قياسه بالتكلفة المطفأة وتم تقييمه بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ووجد أنه لم تنخفض قيمته ينبغي شمله في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة. كما تضمنت مسودة العرض أيضا إرشادات مقترحة حول كيفية تقييم إنخفاض القيمة المتأصل في مجموعة من الأصول المالية.

إستنتاج١١٣ أشارت رسائل الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض إلى وجود دعم كبير للاقتراح بضم الأصل المالي الذي تم تقييمه بشكل مفرد ووجد أنه لم تنخفض قيمته في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة.

إستنتاج١١٤ وأشار المجلس إلى المناقشات التالية التي تؤيد تقييم محفظي إضافي الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي يثبت أن قيمتها لم تنخفض.

(أ) إن إنخفاض القيمة الذي لا يمكن تحديده مع قرض مفرد يمكن تحديده على أساس المحفظة. وينص *الإطار* أنه بالنسبة لعدد كبير من الذمم المدينة، يعتبر وجود درجة معينة من عدم الدفع أمرا محتملا. وفي تلك الحالة، يتم الإعتراف بمصروف معين يمثل الإنخفاض المتوقع في المنافع الإقتصادية (*الإطار*، الفقرة ٨٥). على سبيل المثال، قد يكون لدى المقرض بعض المخاوف حول القروض المحددة ذات السمات المتشابهة، لكن لا يكون لديه أدلة كافية ليستنتج أن خسارة إنخفاض القيمة قد حدثت لأي من تلك القروض عل أساس التقييم المنفرد. ويمكن أن تشير التجربة إلى أن بعض تلك القروض تنخفض قيمتها بالرغم من أن التقييم المنفرد قد لا يظهر هذا الأمر. ويمكن تقدير حجم الخسارة في عدد كبير من البنود على أساس التجربة والعوامل الأخرى من خلال قياس جميع النتائج المحتملة حسب احتماليتها ذات العلاقة.

(ب) قد ينقضي بعض الوقت بين الحدث الذي يؤثر على قدرة المقترض على سداد القرض وتعثره الفعلي عن السداد. على سبيل المثال، إذا كان السعر الآجل في السوق للقمح ينخفض بنسبة ١٠%، فإن التجربة قد تشير إلى أن الدفعات المقدرة من المقترضين وهم مزارعو القمح ستنخفض بنسبة ١% خلال فترة سنة واحدة. وعندما ينخفض السعر الآجل، قد لا يكون هناك دليل موضوعي على أن أي مزارع قمح سيتخلف عن سداد قرض هام مفرد. وعلى أساس المحفظة، فإن الإنخفاض في السعر الآجل يمكن أن يقدم دليل موضوعيا على أن التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة على القروض لمزارعي القمح قد انخفضت بنسبة ١% خلال فترة سنة واحدة.

(ج) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم قياس إنخفاض قيمة القروض على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة. ويمكن أن تتغير تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية بسبب العوامل الإقتصادية التي تؤثر على مجموعة القروض، مثل عوامل البلد والصناعة، حتى لو لم يكن هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل المفرد. على سبيل المثال، إذا ازدادت البطالة بنسبة ١٠% خلال فصل ما في منطقة معينة، يمكن أن تكون قد انخفضت التدفقات النقدية المستقبلية من القروض للمقترضين في تلك المنطقة للفصول القادمة بالرغم من عدم وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة يستند إلى

التقييم المنفرد للقروض المقدمة للمقترضين في تلك المنطقة. في تلك الحالة، يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول المالية، حتى لو لم يكن موجودا للأصل المفرد. إن المتطلب الذي يقتضي وجود دليل موضوعي من أجل الإعتراف بإنخفاض القيمة وقياسها في القروض المهمة المختلفة قد يؤدي إلى تأخير الإعتراف بإنخفاض قيمة القرض التي حصلت مسبقا.

(د) تهدف الممارسة المحاسبية المقبولة في بعض البلدان إلى إنشاء مخصص معين لتغطية خسائر إنخفاض القيمة المعلوم من خلال التجربة أنها موجودة في محفظة قروض كما في تاريخ الميزانية العمومية، رغم أنها ليست محددة بشكل خاص للأصول المختلفة.

(هـ) إذا تم بشكل جماعي تقييم الأصول غير المهمة على نحو منفرد لإنخفاض القيمة ولم يتم تقييم الأصول المهمة على نحو منفرد، لن يتم قياس الأصول على أساس منسجم لأنه من الصعب تحديد خسائر إنخفاض القيمة لكل أصل على حدة.

(و) إن ما يشكل قرض مهم مفرد يتم تقييمه على حدة سيختلف من منشأة إلى أخرى. لذلك، سيتم تقييم المخاطر المتطابقة على أسس مختلفة (بشكل جماعي أو فردي)، على أساس أهميتها للمنشأة التي تحتفظ بها. وإذا لم يطلب التقييم الجماعي، يمكن للمنشأة التي ترغب بتقليل خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أن تختار تقييم جميع القروض بشكل مفرد. إن اقتضاء التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة لجميع المخاطر التي تعتبر أنها لم تنخفض قيمتها بشكل مفرد يعزز من الإنسجام بين المنشآت بدلا من تقليله.

إستنتاج١١٥ فيما يلي أدناه الآراء المعارضة لتقييم المحفظة الإضافي للقروض التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي يثبت أن قيمتها لم تنخفض:

(أ) يبدو من غير المنطقي إنشاء مخصص لإنخفاض القيمة على مجموعة من القروض التي تم تقييمها لإنخفاض القيمة على أساس منفرد وثبت أنها لم تنخفض قيمتها.

(ب) لا ينبغي أن يعتمد مقياس إنخفاض القيمة على ما إذا كان لدى المقرض قرض واحد فقط أم مجموعة من القروض المتشابهة. وإذا تأثر قياس إنخفاض القيمة بإذا ما كان لدى المقرض مجموعات من القروض المتشابهة، يمكن قياس القروض المتطابقة بشكل مختلف من قبل المقرضين المختلفين. ولضمان الإنسجام في قياس القروض المتطابقة، ينبغي الإعتراف بإنخفاض القيمة في الأصول المالية المهمة بشكل مفرد وقياسها على حدة.

(ج) يحدد *الإطار* أنه يتم إعداد البيانات المالية على أساس الإستحقاق المحاسبي، والذي يتم بناءً عليه الإعتراف بآثار المعاملات والأحداث عندما تحدث ويتم الإعتراف بها في البيانات المالية في الفترات التي ترتبط بها. وينبغي أن تعكس البيانات المالية نتيجة الأحداث التي حصلت قبل تاريخ الميزانية العمومية ولا ينبغي أن تعكس الأحداث التي لم تحصل بعد. وإذا لم يكن من الممكن نسب خسارة إنخفاض القيمة إلى أصل مالي محدد بشكل خاص أو مجموعة من الأصول المالية غير المهمة بشكل مفرد، فإن هذا يطرح تساؤلا حول وقوع حدث يبرر الإعتراف بإنخفاض القيمة. وبالرغم من أن مخاطر الخسارة يمكن أن تكون قد ازدادت، فإن الخسارة لم تتحقق بعد.

(د) يقتضي *الإطار*، في الفقرة ٩٤، الإعتراف بمصروف معين فقط إذا كان من الممكن قياسه بشكل موثوق. إن عملية تقدير إنخفاض القيمة في مجموعة من القروض التي تم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة وثبت أنه لم تنخفض قيمتها تنطوي على درجة كبيرة من

انعدام الموضوعية. وعلى الصعيد العملي ينظر إلى إنشاء مخصصات عامة لخسائر القرض على أنه فن أكثر منه علما. وينبغي تطبيق منهج المحفظة هذا فقط إذا كان ضروريا على أسس عملية وليس لإلغاء تقييم تم تنفيذه على قرض مفرد، والذي يجب أن يقدم تحديدا أفضل لما إذا كان البدل ضروريا.

(هـ) يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قياس إنخفاض القيمة على أساس القيمة الحالية بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي. وقد لا يكون من الواضح كيفية القيام بهذا لمجموعة من القروض ذات السمات المتشابهة والتي يكون لها أسعار فائدة فعلية مختلفة. وإضافة إلى ذلك، فإن قياس إنخفاض القيمة في مجموعة من القروض المبنية على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة المخصومة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي يمكن أن يؤدي إلى حساب مزدوج للخسائر التي كانت متوقعة على أساس المحفظة عندما تم إنشاء القروض لأن المقرض شمل تعويضا عن تلك الخسائر في سعر الفائدة التعاقدي المقيد. ونتيجة لذلك، يمكن أن ينتج عن تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة الإعتراف بالخسارة حالما يتم إصدار القرض. (وينشأ هذا التساؤل أيضا في قياس إنخفاض القيمة على أساس المحفظة للقروض التي لا يتم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

إستنتاج١١٦ واقتنع المجلس بالآراء الداعمة للتقييم على أساس المحفظة للأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي ثبت أنه لم تنخفض قيمتها وقرر التأكيد على أن القرض أو الأصل المالي الآخر الذي يتم قياسه بالتكلفة المطفأة ويتم تقييمه بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ويثبت أنه لم تنخفض قيمته ينبغي أن يشمل في مجموعة من الأصول المالية المتشابهة التي يتم تقييمها لإنخفاض القيمة على أساس المحفظة. وهذا يعكس، في ضوء قانون الأرقام الكبيرة، أن إنخفاض القيمة قد يكون واضحا في مجموعة من الأصول، لكنه لم يلبي بعد عتبة الإعتراف عند تقييم أي أصل منفرد في تلك المجموعة. وأكد المجلس أيضا أنه من المهم توفير إرشادات حول كيفية تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة لإيجاد النظام في تقييم المحفظة. وتعزز هذه الإرشادات من الإنسجام في الممارسة والقدرة على مقارنة المعلومات بين المنشآت. وينبغي أن تقلل أيضا من المخاوف بأن التقييمات الجماعية لإنخفاض القيمة لا ينبغي أن تُستخدم لإخفاء التغيرات في قيم الأصل أو كوسيلة حماية من الخسائر المستقبلية المتوقعة.

إستنتاج١١٧ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم حول بعض الإرشادات المفصلة المقترحة في مسودة العرض، مثل الإرشادات حول تعديل معدل الخصم للخسائر المتوقعة. وأشارت العديد من المنشآت إلى أنها لا تملك البيانات والأنظمة الضرورية لتنفيذ المنهج المقترح. وقرر المجلس إلغاء بعض إرشادات التطبيق المفصلة (مثلا ما إذا كان ينبغي إجراء تعديل على معدل الخصم للخسائر المتوقعة أصلا وتوضيح تطبيق الإرشادات).

الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه انخفضت قيمتها (الفقرة ٦٤)

استنتاج١١٨ أثناء إجراء تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة، ينشأ موضوع واحد ألا وهو ما إذا كان ينبغي أن يشمل التقييم الجماعي الأصول التي تم تقييمها بشكل مفرد وتم تحديدها على أن قيمتها قد انخفضت.

استنتاج١١٩ وتفيد إحدى وجهات النظر بأن الطرق المستخدمة لتقدير خسائر إنخفاض القيمة على أساس المحفظة هي صحيحة بشكل متساو سواء تم تحديد الأصل بشكل خاص على أنه قد انخفضت قيمته أم لا. ويشير أولئك الذين يدعمون وجهة النظر هذه إلى أن قانون الأرقام الكبيرة ينطبق

بشكل متساو سواء تم تحديد الأصل بشكل خاص على أنه قد انخفضت قيمته أم لا وأن تقييم المحفظة يمكن أن يوفر تنبؤا أكثر دقة للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة.

استنتاج١٢٠ وتفيد وجهة نظر أخرى أنه لا ينبغي أن تكون هناك حاجة إلى إكمال التقييم المفرد لإنخفاض القيمة للأصل الذي يتم تحديده بشكل خاص على أنه قد انخفضت قيمته بتقييم محفظة إضافي، لأنه الدليل الموضوعي على إنخفاض القيمة يوجد على أساس منفرد ولأن من الممكن دمج توقعات الخسائر في قياس إنخفاض القيمة للأصول المفردة. ولا ينبغي السماح بالحساب المزدوج للخسائر فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة. وعلاوة على ذلك، لا ينبغي أن يكون الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة لمجموعات الأصول بديلا عن الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من الأصول المفردة.

استنتاج١٢١ قرر المجلس بأن الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ويتم تحديدها على أنها قد انخفضت قيمتها لا ينبغي أن تُستثنى من تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة. وينسجم استثناء الأصول التي يتم تحديدها بشكل مفرد على أنها قد انخفضت قيمتها من تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة مع وجهة النظر التي تفيد بأن التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة هو خطوة مرحلية بانتظار تحديد خسائر إنخفاض القيمة من الأصول المفردة. ويحدد التقييم الجماعي الخسائر التي تم تكبدها على أساس المجموعة كما في تاريخ الميزانية العمومية، ولكن لا يمكن تحديدها بعد مع الأصول المفردة. وحالما تتوافر المعلومات لتحديد الخسائر من الأصول التي انخفضت قيمتها بشكل مفرد، يتم إلغاء تلك الأصول من المجموعة التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.

جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة (الفقرتان ٦٤ و "تطبيق٨٧")

استنتاج١٢٢ درس المجلس كيف ينبغي جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة لغرض تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة. وعلى الصعيد العملي، توجد طرق مختلفة يمكن من خلالها جمع الأصول لأغراض تقييم إنخفاض القيمة وحساب معدلات الخسارة التاريخية والمتوقعة. على سبيل المثال، يمكن جمع الأصول على أساس واحدة أو أكثر من الخصائص التالية: (أ) احتمالات تعثر السداد المتوقعة أو درجات مخاطر الإئتمان، (ب) النوع (مثلا، قروض الرهن أو قروض بطاقات الإئتمان)، (ج) الموقع الجغرافي، (د) نوع الضمان الإضافي، (ه) نوع الطرف المقابل (مثلا، مستهلك، أو تجاري، أو ذو سيادة)، (و) وضع استحقاق الدفع مسبقا، (ز) تاريخ الإستحقاق. ويمكن أن تجمع نماذج أو منهجيات مخاطر الإئتمان الأكثر تقدما لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة عدة عوامل، منها على سبيل المثال، تقدير مخاطر الإئتمان أو عملية تصنيف تأخذ بعين الإعتبار نوع الأصل، الصناعة، الموقع الجغرافي، نوع الضمان الإضافي، وضع استحقاق الدفع مسبقا، والسمات الأخرى للأصول التي يتم تقييمها وبيانات الخسارة ذات العلاقة.

إستنتاج١٢٣ قرر المجلس أنه لغرض تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة، ينبغي أن تضمن الطريقة المستخدمة لجمع الأصول، كحد أدنى، تخصيص الأصول المفردة إلى مجموعات الأصول التي تتشارك في سمات مشابهة لمخاطر الإئتمان. وقرر أن يوضح أيضا أنه عندما يتم جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه لم تنخفض قيمتها مع الأصول التي لها سمات مشابهة لمخاطر الإئتمان والتي يتم تقييمها فقط على أساس جماعي، فإن احتمالات الخسارة وإحصائيات الخسارة الأخرى تختلف بين نوعي الأصول وينتج عن هذا طلب مبلغ مختلف لإنخفاض القيمة.

تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية في المجموعات (الفقرات "تطبيق٨٩ – تطبيق٩٢")

إستنتاج١٢٤ قرر المجلس أنه من أجل زيادة الإنسجام في تقدير إنخفاض القيمة في مجموعات الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة، فلا بد من توفير إرشادات حول عملية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية في هذه المجموعات. وحدد المجلس العناصر التالية على أنها عناصر أساسية في عملية التقدير الملائمة:

(أ) ينبغي أن توفر تجربة الخسارة التاريخية أساسا لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية في مجموعة من الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.

(ب) ينبغي على المنشآت التي ليس لها تجربة خسارة خاصة بها أو لديها خبرة غير كافية أن تستخدم خبرة المجموعة النظيرة لمجموعات مقارنة من الأصول المالية.

(ج) ينبغي تعديل تجربة الخسارة التاريخية، على أساس البيانات الملحوظة، لعكس اثار الظروف الحالية التي لم تؤثر على الفترة التي تبنى على أساسها تجربة الخسارة التاريخية وإلغاء آثار الظروف في الفترة التاريخية التي لا توجد حاليا.

(د) يجب أن تكون التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية منسجمة من حيث الاتجاهات مع التغيرات في البيانات الملحوظة ذات الصلة.

(هـ) ينبغي تعديل طرق التقدير للتقليل من الإختلافات بين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية والتدفقات النقدية الفعلية.

إنخفاض قيمة الإستثمارات في الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (الفقرات ٦٧ – ٧٠)

استنتاج١٢٥ اقترح المجلس في مسودة العرض أنه ينبغي عدم عكس خسائر إنخفاض القيمة على أدوات الدين وحقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة إذا تغيرت الظروف بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة. وقد توصل المجلس إلى هذا القرار بسبب الصعوبات في التحديد الموضوعي لوقت استرداد خسائر إنخفاض القيمة على أدوات الدين وحقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع وبالتالي تمييز القيد العاكس لإنخفاض القيمة (المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة) عن الزيادات الأخرى في القيمة (المعترف بها في حقوق الملكية). وبناءً على ذلك، اقترح المجلس الإعتراف بأي زيادة في القيمة العادلة للأصل المالي المتوفر برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية بالرغم من أن المنشأة قد اعترفت سابقا بخسارة إنخفاض القيمة على ذلك الأصل. ولاحظ المجلس أن هذا كان منسجما مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية (أنظر الفقرة ٥٥(ب)).

إستنتاج١٢٦ درس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن اقتراحه منع القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على الأصول المالية المتوفرة برسم البيع. واستنتج أنه يجب معاملة أدوات الدين المتوفرة برسم البيع وأدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع بطريقة مختلفة.

القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات الدين المتوفرة برسم البيع (الفقرة٧٠)

إستنتاج١٢٧ قرر المجلس، بالنسبة لأدوات الدين المتوفرة برسم البيع، أنه ينبغي عكس إنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة ويكون من الممكن بشكل موضوعي ربط الزيادة بحدث يحصل بعد الإعتراف بالخسارة.

إستنتاج١٢٨ أشار المجلس إلى ما يلي (أ) تقتضي المعايير الأخرى عكس خسائر إنخفاض القيمة إذا تغيرت الظروف (مثلا معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*"، معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*")، (ب) يوفر القرار انسجاما مع متطلب عكس خسائر إنخفاض القيمة على القروض والذمم المدينة والأصول المصنفة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، (ج) من الممكن تحديد القيود العاكسة لإنخفاض القيمة في أدوات الدين (أي تحديد زيادة في القيمة العادلة تُنسب إلى تحسن في الوضع الائتماني) بطريقة أكثر موضوعية من تلك الموجودة في أدوات حقوق الملكية.

القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع (الفقرة ٦٩)

استنتاج١٢٩ استنتج المجلس أنه إذا تم الإعتراف بإنخفاض القيمة بالنسبة لأدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع، وارتفعت لاحقا القيمة العادلة، يتم الإعتراف بزيادة القيمة في حقوق الملكية (وليس على أنها عكس لخسارة إنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة).

استنتاج١٣٠ لم يتمكن المجلس من إيجاد طريقة مقبولة لتمييز القيود العاكسة لخسائر إنخفاض القيمة عن الزيادات الأخرى في القيمة العادلة. لذلك قرر أن منع القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع هو الحل الوحيد الملائم. ودرس المجلس أثناء مناقشاته ما يلي:

(أ) تحديد القيود العاكسة بتلك الحالات التي أدت فيها حقائق معينة إلى عكس إنخفاض القيمة الأصلي. غير أن المجلس شكك في جدوى تطبيق هذا المنهج (أي كيفية تحديد ما إذا كان الحدث الذي سبب إنخفاض القيمة هو نفس الحدث الذي سبب عملية العكس).

(ب) الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة ما دون التكلفة على أنها إنخفاض في القيمة وقيود عاكسة لإنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة، أي الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة ما دون التكلفة في حساب الربح أو الخسارة، والإعتراف بجميع التغيرات فوق التكلفة في حقوق الملكية. وبالرغم من أن هذا المنهج يحقق انسجاما مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويلغي أي وجهات نظر غير موضوعية في تحديد ما يشكل إنخفاض القيمة أو عكس لإنخفاض القيمة، إلا أن المجلس أشار إلى أنه يغير بشكل كبير من فكرة "التوفر برسم البيع" أثناء الممارسة. واعتقد المجلس أن القيام بمثل هذا التغير على فئة التوفر برسم البيع لم يكن ملائما في هذا الوقت.

التحوط

إستنتاج١٣١ اقترحت مسودة العرض إجراء تغييرات قليلة على إرشادات محاسبة التحوط في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وأثارت الملاحظات حول مسودة العرض عدة مسائل في مجال محاسبة التحوط واقترحت أنه ينبغي على المجلس دراسة هذه المسائل في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح. وتعرض الفقرات التالية قرارات المجلس فيما يتعلق بهذه المسائل.

دراسة الطريقة المختصرة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣

استنتاج١٣٢ يسمح بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣ "*محاسبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط*" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية للمنشأة بضمان عدم أوجه قصور في التحوط لمخاطر سعر الفائدة بإستخدام مبادلة سعر الفائدة على أنه أداة تحوط، شريطة تحقيق معايير محددة ("الطريقة المختصرة").

إستنتاج١٣٣ منع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي ومسودة العرض استخدام الطريقة المختصرة. وناقشت الكثير من الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض بأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن

يسمح بإستخدام الطريقة المختصرة. ودرس المجلس الموضوع أثناء وضع مسودة العرض، كما ناقشها في نقاشات الطاولة المستديرة التي عقدت أثناء عملية الصياغة النهائية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

استنتاج١٣٤ أشار المجلس إلى أنه، لو تم السماح بإستخدام الطريقة المختصرة، ينبغي أن يوجد استثناء من المبدأ الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وهو أنه يتم قياس عدم الفاعلية في علاقة التحوط والإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة. ووافق المجلس على عدم تقديم أي استثناء من هذا المبدأ، واستنتج بالتالي أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا ينبغي أن يسمح بإستخدام الطريقة المختصرة.

إستنتاج١٣٥ بالإضافة إلى ذلك، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحوط أجزاء من الأصول المالية والإلتزامات المالية في الحالات التي لا تسمح فيها مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. وأشار المجلس إلى أنه يمكن للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تحوط جزء من الأداة المالية (مثلا مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر الإئتمان)، وانه إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط هي نفسها للبند المحوط، يمكن للمنشأة في العديد من الحالات عدم الإعتراف بانعدام الفاعلية.

تحوطات أجزاء من الأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرات ٨١، ٨١ أ، تطبيق ٩٩أ"، تطبيق ٩٩ب")

استنتاج١٣٥أ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحديد البند المحوط على أنه جزء من التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي. وأثناء الصياغة النهائية لمسودة العرض "*محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة*"، استلم المجلس ملاحظات حول عدم وضوح ما تعنيه كلمة "جزء" في هذا السياق. وتبعا لذلك، قرر المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتوفير إرشادات إضافية حول ما يمكن تحديده على أنه جزء محوط، بما في ذلك التأكيد على عدم إمكانية تحديد جزء أكبر من إجمالي التدفقات النقدية للأصل أو الإلتزام.

الفاعلية المتوقعة (الفقرات "تطبيق١٠٥ – تطبيق١١٣")

استنتاج١٣٦يعتمد التأهيل لمحاسبة التحوط على توقعات الفاعلية المستقبلية (بأثر مستقبلي) وتقييم الفاعلية الفعلية (بأثر رجعي). وتم التعبير عن الاختبار بأثر المستقبلي، في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، على أنه "مُعادل شبه تام"، في حين أن الاختبار بأثر رجعي كان "ضمن مدى يتراوح ما بين ٨٠– ١٢٥%". ودرس المجلس ما إذا يجب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليسمح بأن تكون الفاعلية بأثر مستقبلي ضمن مدى يتراوح ما بين ٨٠– ١٢٥% بدلا من "المعادلة شبه التامة". وأشار المجلس إلى أن إحدى النتائج غير المرغوبة لهذا التعديل هو أن المنشآت يمكن أن تتعمد تقليل التحوط لبند محوط في تحوط التدفق النقدي من أجل تخفيض عدم الفاعلية المعترف بها. لذلك قرر المجلس مبدئيا أن يحتفظ بالإرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي.

استنتاج١٣٦أ إلا أن المجلس استلم، عند الصياغة النهائية لمتطلبات التحوطات المحفظية لمخاطر سعر الفائدة لاحقا، بيانات من الهيئات الفرعية بأن بعض التحوطات تخفق في اختبار "المعادلة شبه التامة" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، بما في ذلك بعض التحوطات المؤهلة للطريقة المختصرة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما ويفترض بالتالي أن تكون فعالة بنسبة ١٠٠%. واقتنع المجلس بأن المخاوف المذكورة في الفقرة السابقة من أن المنشأة يمكن أن تتعمد تقليل التحوط يتم التغلب عليها بواسطة بيان صريح يفيد بأنه لا يمكن للمنشأة أن تتعمد التحوط لأقل من نسبة ١٠٠% من المخاطر على بند معين وتحدد التحوط على أنه تحوط لما نسبته ١٠٠% من المخاطر. لذلك قرر المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

(أ) إلغاء عبارة "المعادلة شبه التامة" من اختبار الفاعلية المستقبلي، واستبدالها بمتطلب وهو أنه من المتوقع من التحوط أن يكون "عالي الفاعلية". (وهذا التعديل ينسجم مع نص مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما).

(ب) ضم بيان في إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأنه إذا قامت المنشأة بالتحوط لأقل من ١٠٠% من المخاطر على بند معين، مثل نسبة ٨٥%، فإنها تقوم بتحديد البند المحوط على أنه ٨٥% من المخاطر وتقيس عدم الفاعلية على أساس التغير في كامل تلك المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%.

إستنتاج١٣٦ب بالإضافة إلى ذلك، أشارت الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض "*محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة* " عدم وضوح كيفية تطبيق اختبار الفاعلية المستقبلي. وأشار المجلس إلى أن الهدف من الاختبار كان ضمان وجود دليل قاطع يدعم توقعات الفاعلية العالية. لذلك قرر المجلس تعديل المعيار ليوضح أن توقعات الفاعلية العالية يمكن إثباتها بطرق مختلفة، بما في ذلك مقارنة التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط المنسوبة إلى المخاطر المحوطة مع التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط، أو من خلال إثبات وجود ارتباط إحصائي وثيق بين القيمة العادلة للتدفقات النقدية للبند المحوط وتلك الخاصة بأداة التحوط. وأشار المجلس إلى إمكانية اختيار المنشأة لنسبة تحوط أخرى غير نسبة الواحد إلى واحد من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو مبين في الفقرة "تطبيق ١٠٠".

تحوطات أجزاء من الأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية (الفقرة ٨٢)

إستنتاج١٣٧ درس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض التي اقترحت بأنه ينبغي على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ السماح بتحديد جزء من مخاطر بند غير مالي بإستثناء مخاطر العملة الأجنبية على أنه مخاطرة محوطة.

استنتاج١٣٨ استنتج المجلس أنه لا ينبغي تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لكي يسمح بهذا التحديد. وأشار إلى أنه من الصعب في العديد من الحالات عزل وقياس التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لجزء من البند غير المالي المحوط. وعلاوة على ذلك، أشار المجلس إلى أن السماح بتحديد أجزاء من الأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية على أنها بند محوط لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية يمكن أن يخل بمبادئ تحديد البند المحوط واختبار الفاعلية التي أكد عليها المجلس لأنه يمكن تحديد الجزء بحيث لا تنشأ أبدا أي حالة من عدم الفاعلية.

إستنتاج١٣٩ أكد المجلس على إمكانية تحوط البنود غير المالية بمجملها عندما يكون البند الذي تحوطه المنشأة ليس هو البند القياسي المتضمن في العقود المتداولة في السوق. وفي هذا السياق، قرر المجلس توضيح أن نسبة تحوط غير نسبة الواحد إلى واحد يمكن أن تزيد من الفاعلية المتوقعة، وشمل إرشادات حول كيفية تحديد نسبة التحوط التي تزيد من الفاعلية المتوقعة.

حقوق خدمة القروض

إستنتاج١٤٠ درس المجلس أيضا ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يسمح بتحديد جزء من مخاطر سعر الفائدة في حقوق خدمة القروض على أنه بند محوط.

إستنتاج١٤١ درس المجلس النقاش حول إمكانية تحديد وقياس مخاطر سعر الفائدة بشكل منفصل في حقوق خدمة القروض، وأن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق يكون لها أثر يمكن توقعه وقياسه بشكل منفصل على قيمة حقوق خدمة القروض. ودرس المجلس أيضا احتمالية معاملة حقوق خدمة القروض على أنها أصول مالية (وليس أصول غير مالية).

استنتاج١٤٢ إلا أن المجلس استنتج أنه لا ينبغي السماح بأي استثناءات في هذه المسألة. وأشار المجلس إلى (أ) أن مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الدفع المسبق في حقوق خدمة القروض تعتمد على بعضها البعض، وبالتالي لا ينفصلان (ب) وأن القيم العادلة لحقوق خدمة القروض لا تتغير بأسلوب خطي مثل ارتفاع أو إنخفاض أسعار الفائدة (ج) وأن المخاوف موجودة حول كيفية عزل وقياس جزء من مخاطر سعر الفائدة لحقوق خدمة القروض. وعبر المجلس أيضا عن مخاوف حول عدم القدرة على قياس جزء من مخاطر سعر الفائدة في الإختصاصات التي لا توجد فيها أسواق لحقوق خدمة القروض.

إستنتاج١٤٣ درس المجلس أيضا ما إذا ينبغي تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليسمح، على أساس انتقائي، بشمل حقوق خدمة القروض في نطاقه شريطة أن يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حساب الربح أو الخسارة. وأشار المجلس إلى أن هذا ينتج عنه استثناءين من المبادئ العامة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أولا، سينتج عنه استثناء من النطاق لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينطبق فقط على الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتعتبر حقوق خدمة القروض أصولا غير مالية. ثانيا، أن الطلب من المنشأة قياس حقوق خدمة القروض بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يؤدي إلى استثناء إضافي، لأن هذه المعاملة اختيارية (باستثناء البنود المحتفظ بها للمتاجرة). لذلك قرر المجلس عدم تعديل نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لحقوق خدمة القروض.

إمكانية السماح بمحاسبة التحوط بإستخدام الأدوات النقدية

إستنتاج١٤٤ ناقش المجلس، أثناء الصياغة النهائية للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ما إذا ينبغي أن يسمح للمنشأة بتحديد أصل مالي أو إلتزام مالي غير المشتقة (أي أداة نقدية) على أنه أداة تحوط في تحوطات المخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. ومنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي هذا التحديد بسبب الأسس المختلفة لقياس المشتقات والأدوات النقدية. ولم تقترح مسودة العرض أي تغيير على هذا القيد. إلا أن بعض المعلقين اقترح تغيرا، مشيرين إلى أن المنشآت لا تميز بين الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة في تحوطها وأنشطة إدارة المخاطر الأخرى وأنه يمكن أن تضطر المنشآت إلى استخدام أداة مالية غير مشتقة لتحوط من المخاطر إذا لم توجد أداة مالية مشتقة مناسبة.

إستنتاج١٤٥ أقر المجلس بأن بعض المنشآت تستخدم أدوات غير مشتقة لإدارة المخاطر. لكنه قرر الإحتفاظ بالقيد على تحديد الأدوات غير المشتقة على أنها أدوات تحوط في تحوطات المخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. وأشار المجلس إلى الآراء التالية التي تدعم هذا الإستنتاج:

(أ) تنشأ الحاجة إلى محاسبة التحوط جزئيا لأنه يتم قياس المشتقات بالقيمة العادلة، في حين أن البنود التي تحوطها يمكن أن يتم قياسها بسعر التكلفة أو يمكن عدم الإعتراف بها على الإطلاق. وبدون محاسبة التحوط، يمكن أن تعترف المنشأة بالتقلب في الربح أو الخسارة للأوضاع المتطابقة. وبالنسبة للبنود غير المشتقة التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة أو التي

لا يتم الإعتراف بالتغيرات في قيمتها العادلة في حساب الربح أو الخسارة، لا يكون عموما هناك حاجة إلى تعديل محاسبة أداة التحوط أو البند المحوط لتحقيق اعتراف متطابق في الأرباح والخسائر في حساب الربح أو الخسارة.

(ب) إن السماح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط يبتعد عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما: حيث يمنع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣ تحديد الأدوات غير المشتقة على أنها أدوات تحوط باستثناء بعض تحوطات العملة الأجنبية.

(ج) إن السماح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط يمكن أن يضيف المزيد من التعقيد على المعيار. ويتم قياس المزيد من الأدوات المالية بمبلغ لا يمثل أي من التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة. وتعتبر محاسبة التحوط، بل وينبغي أن تكون، استثناء من متطلبات القياس العادية.

(د) إذا سمح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط، سيكون هناك انضباط أقل في نموذج المحاسبة لأن الأداة غير المشتقة، في غياب محاسبة التحوط، يمكن أن لا تقاس بشكل انتقائي بالقيمة العادلة. وإذا قررت المنشأة لاحقا عدم تطبيق مقياس القيمة العادلة على الأداة النقدية التي تم تحديدها على أنها أداة تحوط، فإنها تستطيع خرق واحد من متطلبات محاسبة التحوط، واستنتاج أن الأداة غير المشتقة لم تعد مؤهلة كأداة تحوط، والتجنب الانتقائي للاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة غير المشتقة في حقوق الملكية (بالنسبة لتحوط التدفق النقدي) أو حساب الربح أو الخسارة (بالنسبة لتحوط القيمة العادلة).

(هـ) إن الإستخدام الأكثر أهمية للأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط هو التحوط لمخاطر العملة الأجنبية، المسموح به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إمكانية السماح بمعالجة تحوطات معاملات التنبؤ على أنها تحوطات قيمة عادلة

إستنتاج١٤٦ درس المجلس اقتراحا ورد في بعض رسائل الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض بأنه ينبغي معالجة تحوط معاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة، بدلا من معالجته على أنه تحوط للتدفق النقدي. وناقش البعض بأن أحكام محاسبة التحوط يجب أن تكون مبسطة من خلال وجود نوع واحد من محاسبة التحوط. وأثار البعض أيضا مخاوف حول قدرة المنشأة، في بعض الحالات، على الاختيار بين طريقتي محاسبة التحوط لنفس إستراتيجية التحوط (أي الاختيار بين تحديد عقد أجل لبيع أصل موجود على أنه تحوط قيمة عادلة للأصل أو تحوط تدفق نقدي لبيع متوقع للأصل).

إستنتاج١٤٧ اقر المجلس أن أحكام محاسبة التحوط يمكن تبسيطها وان تطبيقها يمكن أن يكون أكثر انسجاما في بعض الحالات، إذا سمح المعيار بنوع واحد فقط من محاسبة التحوط. لكن المجلس استنتج أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يستمر في التمييز بين محاسبة تحوط القيمة العادلة ومحاسبة تحوط التدفق النقدي. وأشار إلى أن إلغاء أي من نوعي محاسبة التحوط سيحد من نطاق استراتيجيات التحوط التي يمكن أن تتأهل لمحاسبة التحوط.

إستنتاج١٤٨ أشار المجلس أيضا إلى أن معالجة تحوط معاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة هو أمر غير مناسب للأسباب التالية: (أ) أنها تؤدي إلى الإعتراف بأصل أو إلتزام قبل أن تصبح المنشأة طرفا في العقد؛ (ب)الإعتراف بالمبالغ في تاريخ الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف

الأصول والإلتزامات في *الإطار*؛ (ج) تتم معالجة المعاملات التي ليس فيها مخاطر قيمة عادلة كما لو أنه توجد مخاطر قيمة عادلة.

تحوطات الإلتزامات الثابتة (الفقرتان ٩٣ و ٩٤)

إستنتاج١٤٩ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة تحوط الإلتزام الثابت على أنه تحوط للتدفق النقدي. وبعبارة أخرى، تم الإعتراف بشكل أولي بأرباح وخسائر التحوط، إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا، في حقوق الملكية وتم لاحقا "إعادة ترحيلها" إلى حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة (الفترات) التي أثر فيها الإلتزام الثابت المحوط على الربح أو الخسارة (بالرغم من تعديل المبلغ المسجل الأولي، عند استخدام تعديل الأساس، للأصل أو الإلتزام المعترف به في غضون ذلك). ويعتقد البعض أن هذا ملائم لأن محاسبة تحوط التدفق النقدي بالنسبة لتحوطات الإلتزامات الثابتة تتجنب الإعتراف الجزئي بالإلتزام الثابت الذي لا يتم الإعتراف به خلافا لذلك. وعلاوة على ذلك، يعتقد البعض أنه من غير الصحيح الإعتراف بمخاطر القيمة العادلة المحوطة للإلتزام الثابت على أنها أصل أو إلتزام فقط لأنه قد تم التحوط له.

إستنتاج١٥٠ درس المجلس ما إذا كان ينبغي معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات تدفق نقدي أو تحوطات قيمة عادلة. واستنتج المجلس أنه ينبغي محاسبة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات قيمة عادلة.

إستنتاج١٥١ أشار المجلس إلى أن تحوط الإلتزام الثابت، من حيث المفهوم، هو تحوط للقيمة العادلة. وهذا لأن القيمة العادلة للبند الذي يتم تحوطه (الإلتزام الثابت) تتغير مع التغيرات في المخاطر المحوطة.

إستنتاج١٥٢ لم يقتنع المجلس بوجهة النظر التي تفيد بأنه من الخطأ الإعتراف بأصل أو إلتزام معين للإلتزام الثابت فقط لأنه قد تم التحوط له. وأشار إلى أنه بالنسبة لجميع تحوطات القيمة العادلة، ينتج عن تطبيق محاسبة التحوط الإعتراف بالمبالغ على أنها أصول أو إلتزامات لا يتم الإعتراف بها خلافا لذلك. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تحوط لأصل قرض ذو معدل فائدة ثابت مع عملية مقايضة ثابتة الدفعة ومتغيرة المبلغ المقبوض. وإذا كان هناك خسارة من المقايضة، فإن تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة يقتضي الإعتراف بالأرباح المعادلة على القرض، أي زيادة المبلغ المسجل للقرض. لذلك، ينتج عن تطبيق محاسبة التحوط الإعتراف بجزء من الأصل (الزيادة في قيمة القرض المنسوبة إلى التحركات في سعر الفائدة) الذي لم يكن ليتم الإعتراف به خلافا لذلك. والفرق الوحيد في حالة الإلتزام الثابت هو أنه لا يتم الإعتراف بأي إلتزام، بدون محاسبة التحوط، أي أن المبلغ المسجل يكون صفر. ولكن هذا الفرق يعكس فقط أن التكلفة التاريخية للإلتزام الثابت هي عادة صفر. وهو ليس فرقا أساسيا في المفهوم.

إستنتاج١٥٣ بالإضافة إلى ذلك، يتفق قرار المجلس مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣، ويلغي بالتالي المشاكل العملية ويسهل عملية التنفيذ للمنشآت التي تقوم بإعداد التقارير بموجب كلا المعيارين.

إستنتاج١٥٤ إلا أن المجلس أوضح أنه يمكن معاملة تحوط مخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط القيمة العادلة أو تحوط التدفق النقدي لأن مخاطر العملة الأجنبية تؤثر على كل من التدفقات النقدية والقيمة العادلة للبند المحوط. وتبعا لذلك، لا تكون هناك حاجة لإعادة تحديد تحوط التدفق النقدي للعملة الأجنبية لمعاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة عندما تصبح معاملة التنبؤ التزاما ثابتا.

تعديلات الأساس (الفقرات ٩٧-٩٩)

إستنتاج١٥٥ تبرز مسألة تعديل الأساس عندما تتحوط المنشأة لعملية شراء مستقبلية لأصل معين أو عملية إصدار مستقبلية لإلتزام معين. ومن الأمثلة على ذلك منشأة أمريكية تتوقع القيام بعملية شراء مستقبلية لماكينات ألمانية ستدفع ثمنها باليورو. وتقوم المنشأة بإبرام مشتقة لتتحوط من التغيرات المستقبلية المحتملة في سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل اليورو. ويتم تصنيف هذا التحوط على أنه تحوط تدفق نقدي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وينتج عن ذلك الإعتراف الأولي بالأرباح والخسائر من أداة التحوط (إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا) في حقوق الملكية. وتمثلت المسألة التي درسها المجلس في تحديد طريقة المحاسبة عند حصول المعاملة المستقبلية. وقد ناقش المجلس المناهج التالية أثناء مداولاته حول هذه المسألة:

(أ) إلغاء ربح أو خسارة التحوط من حقوق الملكية والإعتراف بها على أنها جزء من المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام (في المثال أعلاه، الماكينات). ويتم الإعتراف تلقائيا في الفترات المستقبلية بربح أو خسارة التحوط في حساب الربح أو الخسارة من خلال شملها في مبالغ مثل مصروف الإستهلاك (للأصل الثابت)، أو دخل أو مصروف الفائدة (للأصل المالي أو الإلتزام المالي)، أو تكلفة المبيعات (للمخزون). ويشار إلى هذه المعاملة عادة على أنها "تعديل الأساس".

(ب) الإبقاء على ربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية. وفي الفترات المستقبلية، يتم "إعادة ترحيل" الربح أو الخسارة من أداة التحوط إلى حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة (الفترات) على أنه أصل أو إلتزام مشترى يؤثر على الربح أو الخسارة. وتقتضي عملية إعادة الترحيل هذه تعديلا منفصلا ولا تكون تلقائية.

إستنتاج١٥٦ تجدر الإشارة إلى أن كلا المنهجين لهما نفس التأثير على حساب الربح أو الخسارة وصافي الأصول لجميع الفترات المتأثرة، طالما يتم محاسبة التحوط على أنه تحوط للتدفق النقدي. وتتعلق الإختلافات بعرض الميزانية العمومية ومن المحتمل أن تتعلق ببند السطر في بيان الدخل.

إستنتاج١٥٧ اقترح المجلس في مسودة العرض بأن منهج "تعديل الأساس" لمعاملات التنبؤ (المنهج (أ)) ينبغي إلغائه واستبداله بالمنهج (ب) السابقة. وأشار أيضا إلى أن إلغاء منهج تعديل الأساس يتيح تحقيق المقاربة بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣.

إستنتاج١٥٨ لم توافق العديد من الملاحظات المستلمة من الهيئات الفرعية على الإقتراح الوارد في مسودة العرض. وناقشت تلك الردود أن الإبقاء على ربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية عند حصول المعاملة المتوقعة المحوطة يؤدي إلى تعقيد عملية المحاسبة بدون مبرر. وقد أشارت بالتحديد إلى أن تتبع آثار تحوطات التدفق النقدي بعد شراء الأصل أو الإلتزام هو أمر معقد ويتطلب إجراء تغييرات على الأنظمة. كما أشارت أيضا إلى أن معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات القيمة العادلة له نفس الأثر الذي يكون لتعديل الأساس عندما ينتج عن الإلتزام الثابت الإعتراف بالأصل أو الإلتزام. على سبيل المثال، بالنسبة لتحوط فعال تماما من مخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت بشراء ماكينة ما، تكون النتيجة هي الإعتراف بالماكينة بشكل أولي بسعر عملتها الأجنبية الذي يتم تحويله بالسعر الآجل المعمول به عند بداية التحوط بدلا من السعر الفوري. لذلك، تضمنت الردود تساؤلا عما إذا كان من الملائم معاملة تحوط الإلتزام الثابت على أنه تحوط للقيمة العادلة في حين تُمنع تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ.

إستنتاج١٥٩ ويعتقد آخرون أنه من الصعب تبرير تعديل الأساس بشكل رئيسي بالنسبة لمعاملات التنبؤ، كما يناقشون أيضا بأن تعديلات الأساس هذه تضعف من قابلية مقارنة المعلومات المالية. وبعبارة أخرى، لا ينبغي الإعتراف بأصلين متطابقين يتم شرائهما في نفس الوقت وبنفس الطريقة، باستثناء التحوط لأحدهما، بمبالغ مختلفة.

إستنتاج١٦٠ استنتج المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يميز بين تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي وتلك التي ينتج عنها الإعتراف بأصل *غير مالي* أو *إلتزام غير مالي*.

تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي

إستنتاج١٦١ فيما يخص تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي، استنتج المجلس أن تعديلات الأساس غير ملائمة. وكانت حجته هي أن تعديلات الأساس تؤدي إلى ابتعاد المبلغ المسجل الأولي للأصول المشتراه (أو الإلتزامات المضمونة) الناشئة من معاملات التنبؤ عن القيمة العادلة وبالتالي إلغاء المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي يقتضي قياس الأداة المالية بشكل أولي بقيمتها العادلة.

تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي

إستنتاج١٦٢ فيما يخص تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، قرر المجلس السماح للمنشآت بأن تختار تطبيق تعديل الأساس.

إستنتاج١٦٣ درس المجلس وجهة النظر التي تفيد بأن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط يتم شملها بشكل مناسب في المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام المعترف به لأن هذه التغيرات تمثل جزء من "تكلفة" ذلك الأصل أو الإلتزام. ورغم أن المجلس لم يدرس بعد المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بتحديد التكاليف التي يمكن رسملتها عند الإعتراف الأولي، إلا أنه يعتقد أن قراره بتوفير خيار لتعديلات الأساس في حالة البنود غير المالية لن يمنع ذلك القرار المستقبلي. وأقر المجلس أيضا أنه لا يتم بالضرورة قياس البنود المالية والبنود غير المالية بنفس المبلغ عند الإعتراف الأولي، لأنه يتم قياس البنود المالية بالقيمة العادلة في حين يتم قياس البنود غير المالية بالتكلفة المطفأة.

إستنتاج١٦٤ استنتج المجلس أن منح المنشآت الخيار في هذه الحالة كان أمرا مناسبا من جميع الجوانب. واعتبر المجلس أن السماح بتعديلات الأساس يعالج المخاوف المتعلقة بما يسببه منع تعديلات الأساس من تعقيد لمحاسبة معاملات التنبؤ. بالإضافة إلى ذلك، يكون عدد بنود السطر التي يمكن أن تتأثر في الميزانية العمومية هو عدد قليل، حيث عموماً ما تكون فقط بنود سطر للممتلكات والمصانع والمعدات والمخزون وتحوط التدفق النقدي في حقوق الملكية. أشار المجلس أيضا إلى أن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما تمنع تعديلات الأساس وأن تطبيق تعديل أساس معين هو أمر لا ينسجم مع محاسبة تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي. وأقر المجلس ميزات مثل هذه النقاشات وأشار إلى أنه بإمكان المنشآت من خلال إتاحة الخيار في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تطبيق المعالجة المحاسبية التي تقتضيها مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.

التحوط باستخدام العقود الداخلية

إستنتاج١٦٥ لا يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشآت من استخدام العقود الداخلية كأداة لإدارة المخاطر، أو وسيلة تتبع عند تطبيق محاسبة التحوط للعقود الخارجية التي تحوط الأوضاع الخارجية. ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أيضا بتطبيق محاسبة التحوط على المعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة أو بين القطاعات في نظام إعداد التقارير المنفصل لتلك القطاعات أو المنشآت. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بمحاسبة التحوط للمعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة في البيانات المالية الموحدة. ويعود سبب ذلك إلى المتطلب الأساسي للتوحيد الذي يفيد بأنه ينبغي إلغاء الآثار المحاسبية للعقود الداخلية في البيانات المالية الموحدة، بما في ذلك أي أرباح أو خسائر مولدة داخليا. ويمكن أن ينتج عن تحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط عدم إلغاء الأرباح والخسائر الداخلية ووجود آثار محاسبية أخرى. ولم تقترح مسودة العرض أي تغيير في هذا الشأن.

إستنتاج١٦٦ وللتوضيح، نفترض أن قسم السجلات المصرفية في البنك (أ) يبرم مبادلة سعر فائدة داخلية مع قسم السجلات التجارية في نفس البنك. والغرض من ذلك هو التحوط من صافي التعرض لمخاطر سعر الفائدة في السجلات المصرفية لمجموعة من أصول القرض المماثلة ذات السعر الثابت الممولة بواسطة الإلتزامات ذات السعر العائم. وبموجب المبادلة، يدفع قسم السجلات المصرفية دفعات فائدة ثابتة إلى قسم السجلات التجارية ويستلم دفعات سعر فائدة متغيرة بالمقابل. ويرغب البنك بتحديد مبادلة سعر الفائدة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في بياناته المالية الموحدة.

إستنتاج١٦٧ إذا تم تحديد عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في تحوط التدفق النقدي للإلتزامات، وتم تصنيف عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية على أنها محتفظ بها للمتاجرة، لا يتم إلغاء الأرباح والخسائر الداخلية من عملية المبادلة الداخلية تلك. وهذا لأنه يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر من المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا ويتم الإعتراف بالأرباح والخسائر من المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية في حساب الربح أو الخسارة.

إستنتاج١٦٨ إذا تم تحديد عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في تحوط القيمة العادلة لأصول القرض وتم تصنيف عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية على أنها محتفظ بها للمتاجرة، فإن التغيرات في القيمة العادلة لعملية المبادلة الداخلية تعادل إجمالي صافي الأصول في الميزانية العمومية وإجمالي الربح أو الخسارة. لكن بدون إلغاء عملية المبادلة الداخلية، يكون هناك تعديل على المبلغ المسجل لأصل القرض المحوط في قسم السجلات المصرفية ليعكس التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة بواسطة العقد الداخلي. بالإضافة إلى ذلك، يقوم البنك فعليا لكي يعكس تأثير عملية المبادلة الداخلية بالإعتراف بالقرض ذو السعر الثابت بسعر فائدة عائم والإعتراف بربح أو خسارة التجارة المعادل في بيان الدخل.

إستنتاج١٦٩ اعترض البعض في ردهم على مسودة العرض وبعض المشاركين في نقاشات الطاولة المستديرة حيال عدم قدرتهم الحصول على محاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للعقود الداخلية بين الشركات التابعة أو بين شركة تابعة وشركة أم (كما هو موضح أعلاه). وقد أكدوا، من بين أمور أخرى، على أن استخدام العقود الداخلية هي أداة رئيسية لإدارة المخاطر وأن المحاسبة ينبغي أن تعكس الطريقة التي يتم بها إدارة المخاطر. واقترح البعض أنه ينبغي تغيير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لكي ينسجم مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما،

التي تسمح بتحديد العقود المشتقة الداخلية على أنها أدوات تحوط في تحوطات التدفق النقدي لمعاملات التنبؤ بالعملة الأجنبية في ظروف معينة ومحدودة.

إستنتاج١٧٠ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى أن المبادئ التالية تنطبق على البيانات المالية الموحدة:

(أ) تقدم البيانات المالية معلومات مالية حول المنشأة أو المجموعة ككل (كتلك التي تخص منشأة واحدة). ولا تقدم البيانات المالية معلومات مالية حول المنشأة كما لو أنها منشأتين منفصلتين.

(ب) إن المبدأ الأساسي في التوحيد هو الإلغاء التام للأرصدة ضمن المجموعة والمعاملات ضمن المجموعة. كما أن السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط يقتضي تغيير مبادئ التوحيد.

(ج) يعتبر السماح للمنشأة بالإعتراف بالأرباح والخسائر المولدة داخليا أو القيام بتعديلات محاسبية أخرى بسبب المعاملات الداخلية أمرا خاطئا من حيث المفهوم. حيث لم يقع أي حدث خارجي.

(د) إن القدرة على الإعتراف بالأرباح والخسائر المولدة داخليا يمكن أن ينتج عنه إساءة في الكيفية التي ينبغي بها للمنشآت إدارة المخاطر ذات العلاقة والسيطرة عليها وذلك في غياب المتطلبات. وليس الغرض من معايير المحاسبة تحديد الكيفية التي ينبغي بها للمنشآت إدارة المخاطر والسيطرة عليها.

(هـ) إن السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط تخالف المتطلبات التالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

(١) منع تحديد الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق على أنه أداة تحوط لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. ولتوضيح ذلك، إذا كان لدى المنشأة عقدين داخليين معادلين وكان إحداهما عبارة عن أداة تحوط محددة في تحوط القيمة العادلة لأصل غير مشتق والثاني هو أداة تحوط محددة في تحوط القيمة العادلة لإلتزام غير مشتق، تكون النتيجة من وجهة نظر المنشأة هي تحديد علاقة تحوط بين الأصل والإلتزام (أي يتم استخدام الأصل غير المشتق أو الإلتزام غير المشتق على أنه أداة تحوط).

(٢) منع تحديد صافي مركز الأصول والإلتزامات على أنه بند محوط. ولتوضيح ذلك، يكون لدى المنشأة عقدين داخليين. يتم تحديد أحدهما في تحوط القيمة العادلة للأصل ويتم تحديد الآخر في تحوط القيمة العادلة للإلتزام. ولا يعادل العقدان الداخليان تماما، وبالتالي تتخلص المنشأة من صافي التعرض للمخاطر من خلال اللجوء إلى إبرام صافي مشتقة خارجية. وفي تلك الحالة، تكون النتيجة من وجهة نظر المنشأة هو تحديد علاقة تحوط بين صافي المشتقة الخارجية وصافي مركز الأصل أو الإلتزام.

(٣) إن خيار أصول وإلتزامات القيمة العادلة لا يمتد ليشمل أجزاء من الأصول والإلتزامات.

(و) يدرس المجلس بشكل منفصل ما إذا يقوم بتعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتسهيل محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوطات المحفظية لمخاطر سعر الفائدة. ويعتقد المجلس أن

معالجة المخاوف الناشئة حول التماثل مع أنظمة إدارة المخاطر هو أفضل من السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط.

(ز) قرر المجلس السماح باختيار قياس أي أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وهذا يُمكن المنشأة من قياس الأوضاع المتطابقة للأصل/ الإلتزام بالقيمة العادلة دون الحاجة إلى محاسبة التحوط.

إستنتاج١٧١ وأعاد المجلس التأكيد على أن إلغاء أي أثر محاسبي للعقود الداخلية عند التوحيد هو مبدأ أساسي للتوحيد. وقرر المجلس عدم تقديم أي استثناء من هذا المبدأ في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وانسجاما مع هذا القرار، قرر المجلس أيضا عدم النظر في إجراء تعديل يسمح بتحديد العقود المشتقة الداخلية على أنها أدوات تحوط في تحوطات بعض معاملات التنبؤ بالعملة الأجنبية، كما هو مسموح به في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٨ "*محاسبة أدوات مشتقة معينة وأنشطة تحوط معينة*".

إستنتاج١٧٢ وقرر المجلس أيضا أن يوضح أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمنع محاسبة التحوط للمعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة أو المعاملات بين القطاعات في البيانات المالية المفردة أو المنفصلة لتلك المنشآت أو القطاعات المعدة للتقارير لأنها ليست داخلية بالنسبة للمنشاة (أي المنشأة الواحدة أو القطاع الواحد).

محاسبة القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة

الخلفية

إستنتاج١٧٣ لم تقترح مسودة عرض التحسينات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشور في حزيران ٢٠٠٢ أي تغييرات جوهرية على متطلبات محاسبة التحوط كما يتم تطبيقها على التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. إلا أن بعض رسائل الملاحظات حول مسودة العرض والمشاركين في نقاشات الطاولة المستديرة أثارت هذا الموضوع. وبالتحديد كان البعض قلقا من أن استراتيجيات التحوط المحفظي التي اعتبروها تحوطات فعالة لم تكن مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة وفقا للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبدلا من ذلك، فإنها تكون إما:

(أ) غير مؤهلة لمحاسبة التحوط على الإطلاق، وينتج عن ذلك تقلب في الربح أو الخسارة المبلغ عنها؛ أو

(ب) مؤهلة فقط لمحاسبة التحوط التدفق النقدي، وينتج عن ذلك تقلب في حقوق الملكية المبلغ عنها.

إستنتاج١٧٤ وفي ضوء هذه المخاوف، قرر المجلس دراسة ما إذا كان من الممكن وكيف من الممكن تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليصبح من الممكن استخدام محاسبة تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر للتحوطات المحفظية لمخاطر سعر الفائدة. ونتيجة لذلك، نشر المجلس في آب ٢٠٠٣ مسودة عرض ثانية بعنوان "*محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة*"، مع تحديد موعد نهائي لإستلام الملاحظات في ١٤ تشرين الثاني ٢٠٠٣. وقد تم استلام ما يزيد على ١٢٠ رسالة ملاحظة. وتم صياغة التعديلات المقترحة في مسودة العرض الثانية هذه بشكلها النهائي في آذار ٢٠٠٤. وتلخص الفقرات "إستنتاج ١٣٥أ- إستنتاج ١٣٦ب" والفقرات "إستنتاج ١٧٥- إستنتاج ٢٢٠" اعتبارات المجلس في التوصل إلى استنتاجاته حول القضايا المطروحة.

النطاق

إستنتاج١٧٥ قرر المجلس أن تقتصر أية تعديلات تجري على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على التحوط لمخاطر سعر الفائدة في محفظة من البنود. وأثناء اتخاذ هذا القرار، أشار المجلس إلى ما يلي:

(أ) توضح إرشادات التنفيذ حول معيار المحاسبة الدولي ٣٩* كيفية تطبيق محاسبة تحوط التدفق النقدي على التحوط لمخاطر سعر الفائدة في محفظة من البنود.

(ب) تختلف المسائل التي تنشأ فيما يخص التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة عن تلك التي تنشأ لتحوطات البنود المختلفة وتحوطات المخاطر الأخرى. وتحديدا، لا تنشأ المسائل الثلاثة التي يتم مناقشتها في الفقرة "إستنتاج ١٧٦" مجتمعة فيما يخص ترتيبات التحوط الأخرى.

المسألة: لماذا كانت محاسبة تحوط القيمة العادلة صعبة التحقيق وفقا للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج١٧٦ حدد المجلس الأسباب الرئيسية الثلاث التالية وراء عدم كون التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة مؤهلا لمحاسبة تحوط القيمة العادلة وفقا للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(أ) عادة ما تكون العديد من الأصول المشمولة في التحوط المحفظي مستحقة الدفع مسبقا، أي يكون لدى الطرف المقابل حقا بتسديد البند قبل تاريخ إعادة التسعير التعاقدي الخاص بـه. وتحتوي هذه الأصول خيار الدفع المسبق الذي تتغير قيمته العادلة بتغير أسعار الفائدة. إلا أن المشتقة التي تُستخدم كأداة تحوط لا تكون عادة مستحقة الدفع مسبقا، أي أنها لا تحتوي على خيار دفع مسبق. وعندما تتغير أسعار الفائدة، يختلف التغير الناتج في القيمة العادلة للبند المحوط (الذي يستحق دفعه مسبقا) عن التغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط (غير مستحقة الدفع مسبقا)، وينتج عن ذلك أن التحوط قد لا يستوفي اختبارات الفاعلية[†] في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن ينتج عن مخاطر الدفع المسبق أن لا تلبي البنود المشمولة في التحوط المحفظي المتطلب[§] الذي يقتضي بأن تكون مجموعة الأصول أو الإلتزامات المحوطة "متشابهة" والمتطلب ذو العلاقة[¤] الذي يقتضي "بأنه يتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة متناسب تقريبا مع التغير الإجمالي في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لمجموعة البنود".

(ب) يمنع معيار المحاسبة الدولي٣٩ [‡] تحديد إجمالي المركز المالي الصافي (مثلا صافي الأصول ذات الأسعار الثابتة والإلتزامات ذات الأسعار الثابتة) على أنه بند محوط. وبدلا من ذلك، فإنه يقتضي أن يتم تحديد الأصول (أو الإلتزامات) المختلفة، أو مجموعات الأصول المتشابهة (أو الإلتزامات المتشابهة)، التي تشترك في التعرض لمخاطر تتساوى في مقدارها مع المركز المالي الصافي، على أنها بند محوط. على سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة محفظة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات،

* انظر الأسئلة والإجابات. الإطار و. ٦-١ والإطار و. ٦-٢.
[†] انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة تطبيق١٠٥"
[§] انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٧٨
[¤] انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٣
[‡] انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة تطبيق١٠١"

فان معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقتضي تحديد الأصول المختلفة أو مجموعة الأصول المتشابهة بقيمة ٢٠ وحدة عملة على أنها بند محوط. ولكن لأغراض إدارة المخاطر، تسعى المنشآت عادة إلى تحوط المركز المالي الصافي. ويتغير هذا المركز المالي الصافي كل فترة حيث يتم إعادة تسعير البنود أو إلغاء الإعتراف بها وحيث يتم إنشاء بنود جديدة. وبالتالي، فإن البنود المختلفة المحددة على أنها بند محوط تحتاج أيضا لان يتم تغييرها كل فترة. وهذا يقتضي إلغاء وإعادة تحديد البنود المختلفة التي تشكل البند المحوط، والتي ينشأ عنها حاجة إلى الأنظمة الهامة.

(ج) تقتضي محاسبة تحوط القيمة العادلة تعديل المبلغ المسجل للبند المحوط لاستيعاب أثر التغيرات في المخاطر المحوطة*. ويمكن أن ينطوي هذا، من خلال تطبيقه على التحوط المحفظي، على تغيير المبالغ المسجلة لعدة آلاف من البنود المختلفة. وكذلك بالنسبة لأي بنود يتم إلغاء تحديدها لاحقا من التحوط، لا بد من إطفاء المبلغ المسجل المنقح خلال العمر المتبقي للبند†. وينشأ عن هذا أيضا حاجة إلى الأنظمة الهامة.

إستنتاج١٧٧ قرر المجلس أن أي تغيير على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يجب أن يكون منسجما مع المبادئ التي تنطوي عليها متطلبات هذا المعيار حول المشتقات ومحاسبة التحوط. وفيما يلي المبادئ الثلاثة الأكثر ارتباطا بالتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة:

(أ) ينبغي قياس المشتقات بالقيمة العادلة؛

(ب) ينبغي تحديد فاعلية التحوط والإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة§؛ و

(ج) ينبغي الإعتراف فقط بالبنود التي تكون أصولا أو إلتزامات على أنها كذلك في الميزانية العمومية. ولا تعتبر الخسائر المؤجلة أصولا كما لا تعتبر الأرباح المؤجلة إلتزامات. لكن إذا تم التحوط لأصل أو إلتزام معين، ينبغي الإعتراف بأي تغير في قيمته العادلة يُنسب إلى المخاطر المحوطة في الميزانية العمومية.

مخاطر الدفع المسبق

إستنتاج١٧٨ أثناء دراسة الموضوع المذكور في الفقرة "إستنتاج ١٧٦(أ)"، أشار المجلس إلى أنه من الممكن النظر إلى البند مستحق الدفع مسبقا على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقا وخيار دفع مسبق. وهذا يستتبع أن تغير القيمة العادلة لبند مستحق الدفع مسبقا ذو سعر ثابت يحدث لسببين عندما تتحرك أسعار الفائدة:

(أ) تغيرات القيمة العادلة للتدفقات النقدية التعاقدية إلى تاريخ إعادة التسعير التعاقدي (لأن السعر المستخدم لخصمها يتغير)؛ و

(ب) تغيرات القيمة العادلة لخيار الدفع المسبق (والتي تعكس، من بين أشياء أخرى، تؤثر احتمالية الدفع المسبق بأسعار الفائدة).

إستنتاج١٧٩ أشار المجلس أيضا إلى أن العديد من المنشآت، لأغراض إدارة المخاطر، لا تدرس هذين الأثرين بشكل منفصل. بل تقوم بدلا من ذلك بدمج أثر الدفعات المسبقة من خلال تصنيف المحفظة المحوطة إلى فترات زمنية لإعادة تسعير على أساس تواريخ السداد *المتوقعة* (بدلا من تواريخ السداد التعاقدية). على سبيل المثال، يمكن أن تتوقع منشأة لديها محفظة رهونات مدة كل

---

* انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٩(ب)
† انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩٢.
§ تخضع لنفس اعتبارات المادية التي تنطبق في هذا السياق كما تنطبق في جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

منها ٢٥ عاما بقيمة ١٠٠ وحدة عملة أن يتم سداد ٥% من تلك المحفظة في السنة الواحدة، وفي هذه الحالة تقوم بجدولة مبلغ ٥ وحدات عملة على فترة ١٢ شهرا. وتقوم المنشأة بجدولة جميع البنود الأخرى المشمولة في محفظتها بطريقة مشابهة (أي على أساس تواريخ السداد المتوقعة) وتحوط كامل أو جزء إجمالي المركز المالي الصافي الناتج في كل فترة زمنية لإعادة تسعير.

إستنتاج١٨٠ قرر المجلس السماح باستخدام الجدولة المستخدمة لأغراض إدارة المخاطر، أي على أساس تواريخ السداد المتوقعة، كأساس للتحديد الضروري لمحاسبة التحوط. ونتيجة لذلك، لا يُطلب من المنشأة أن تقوم بحساب أثر التغير في أسعار الفائدة على القيمة العادلة لخيار الدفع المسبق المتضمن في البند مستحق الدفع مسبقا. وبدلا من ذلك، يمكنها دمج أثر التغير في أسعار الفائدة على الدفعات المسبقة من خلال تصنيف المحفظة المحوطة إلى فترات زمنية لإعادة تسعير على أساس تواريخ السداد المتوقعة. وأشار المجلس أن لهذا المنهج فوائد عملية هامة لمعدي البيانات المالية، لأنها تسمح لهم باستخدام البيانات التي يستخدمونها لإدارة المخاطر. وأشار المجلس أيضا إلى أن المنهج ينسجم مع الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٤، والذي يسمح بمحاسبة التحوط لجزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي. إلا أن المجلس استنتج أيضا، كما ستتم المناقشة لاحقا في الفقرات "إستنتاج١٩٣ – إستنتاج٢٠٦"، أنه إذا قامت المنشأة بتغيير تقديراتها للفترات الزمنية التي يتوقع فيها سداد البنود (مثلا في ضوء تجربة الدفع المسبق الأخيرة)، سينشأ عن ذلك حالة من عدم الفاعلية، بغض النظر عما إذا نتج عن مراجعة التقديرات جدولة أكثر أو أقل في فترة زمنية محددة.

إستنتاج١٨١ أشار المجلس أيضا إلى أنه إذا كانت البنود في المحفظة المحوطة تخضع إلى مبالغ مختلفة من مخاطر السداد، فإنها قد تخفق في الاختبار الوارد في الفقرة ٧٨ بأن تكون متشابهة والمتطلب ذو العلاقة في الفقرة ٨٣ بأن التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة من المتوقع أن يكون متناسب تقريبا مع التغير الإجمالي في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لمجموعة البنود. وقرر المجلس، في سياق التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، أنه يمكن أن تكون هذه المتطلبات غير منسجمة مع قرار المجلس، المحدد في الفقرة السابقة، حول كيفية دمج آثار مخاطر الدفع المسبق. وتبعا لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي عدم تطبيقها. وبدلا من ذلك، فان الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المشمولة في التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة تحتاج فقط إلى الاشتراك في المخاطر التي يتم التحوط بشأنها.

تحديد البند المحوط والإلتزامات ذات خاصية الطلب

إستنتاج١٨٢ درس المجلس طريقتين رئيسيتين للتغلب على المسألة المشار إليها في الفقرة "استنتاج١٧٦(ب)"، وهما:

(أ) تحديد البند المحوط على أنه إجمالي المركز المالي الصافي الذي ينتج من محفظة تحتوي على الأصول والإلتزامات. على سبيل المثال، إذا اشتملت فترة زمنية لإعادة التسعير على ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت و٩٠ وحدة عملة من الإلتزامات ذات السعر الثابت، يتم تحديد المركز المالي الصافي بقيمة ١٠ وحدة عملة على أنه البند المحوط.

(ب) تحديد البند المحوط على أنه جزء من الأصول (أي الأصول بقيمة ١٠ وحدة عملة في المثال أعلاه)، لكن ليس وجوب تحديد الأصول المختلفة.

إستنتاج١٨٣ فضل البعض في ردهم على مسودة العرض تحديد إجمالي المركز المالي الصافي في محفظة تحتوي على الأصول والإلتزامات. ومن وجهة نظرهم، تعامل أنظمة إدارة الأصل – الإلتزام الموجودة الأصول والإلتزامات المحددة على أنها تحوط طبيعي. وتركز قرارات الإدارة حول التحوط الإضافي على صافي التعرض المتبقي لدى المنشأة. كما يلاحظون أن التحديد المبني على

جزء من الأصول أو الإلتزامات لا ينسجم مع أنظمة إدارة الأصل - الإلتـزام الموجـودة كمـا يفرض تكاليف أنظمة إضافية.

إستنتاج١٨٤ أثناء دراسته لمسائل التحديد، كان المجلس قلقا أيضا حيال مسائل القياس. وعلى وجه التحديـد، لاحظ المجلس أن محاسبة تحوط القيمة العادلة يقتضي قياس التغير في القيمة العادلة للبند المحوط المنسوب إلى المخاطر التي يتم التحوط بشأنها. ويقتضي التحديد المبني علـى المركـز المـالي الصافي قياس كل من الأصول والإلتزامات في المحفظة بالقيمة العادلة (للمخاطر التي يتم التحوط بشأنها) من أجل حساب القيمة العادلة للمركز المالي الصافي. ورغم أنه مـن الممكـن اسـتخدام الأساليب الإحصائية وغيرها من الأساليب لتقدير هذه القيم العادلة، فقد استنتج المجلس أنـه مـن غير الملائم افتراض أن التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط يساوي التغير في القيمـة العادلـة للمركز المالي الصافي.

إستنتاج١٨٥ كما أشار المجلس إلى أنه، وبموجب المنهج الأول في الفقرة "إسـتنتاج ١٨٢" (تحديـد إجمـالي المركز المالي الصافي)، تبرز مسألة معينة إذا كان لدى المنشأة إلتزامات مـستحقة الـدفع عنـد الطلب أو بعد فترة التبليغ (التي يشار إليها أدناه بـ"الالتزامات برسم الطلب"). وهذا يشمل بنـودا مثل الودائع تحت الطلب وبعض أنواع الودائع الآجلة. وتم إبلاغ المجلس، عند إدارة مخاطر سعر الفائدة، أن العديد من المنشآت التي يكون لديها إلتزامات برسم الطلب تقوم بشملها فـي التحـوط المحفظي من خلال جدولتها إلى التاريخ الذي *يتوقع* فيه أن يستحق المبلغ الإجمـالي للإلتزامـات برسم الطلب في المحفظة بسبب صافي عمليات السحب من الحساب في المحفظة. ويكون عـادة تاريخ السداد المتوقع هذا عبارة عن فترة تغطي عدة سنوات في المستقبل (مثلا ٠ - ١٠ سنوات من تاريخه). وتم إبلاغ المجلس أيضا بأن بعض المنشآت ترغب في تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على أساس هذه الجدولة، أي أنها ترغب بشمل الإلتزامات برسم الطلب في تحوط محفظة القيمة العادلة من خلال جدولتها على أساس تواريخ سدادها المتوقعة. وفيما يلي الآراء التي تؤيد وجهة النظر هذه:

(أ) أنها منسجمة مع كيفية جدولة الإلتزامات برسم الطلب لأغراض إدارة المخاطر. وتتضمن إدارة مخاطر سعر الفائدة تحوط هامش سعر الفائدة الناتج من الأصول والإلتزامات وليس القيمة العادلة لكامل أو جزء من الأصول والإلتزامات المشمولة في المحفظـة المحوطـة. ويخضع هامش سعر الفائدة الخاص بفترة معينة للتغير حالما يتغير مبلـغ الأصـول ذات السعر الثابت في تلك الفترة عن مبلغ الإلتزامات ذات السعر الثابت في تلك الفترة.

(ب) أنها منسجمة مع معاملة الأصول مستحقة الدفع مسبقا لشمل الإلتزامات برسم الطلب فـي التحوط المحفظي على أساس تواريخ السداد المتوقعة.

(ج) وكما هو الأمر بالنسبة للأصول مستحقة الدفع مسبقا، تستند تواريخ الإستحقاق المتوقعـة للإلتزامات برسم الطلب إلى السلوك التاريخي للعملاء.

(د) لا يستتبع تطبيق إطار محاسبة تحوط القيمة العادلة على المحفظة التي تضم إلتزامـات برسم الطلب ربح مباشر من إنشاء الإلتزامات لأن جميع الأصـول والإلتزامـات تـدخل المحفظة المحوطة بمبالغها المسجلة. وإضافة إلى ذلك ، يقتضي معيار المحاسبة الـدولي ٣٩ [*] أن يكون المبلغ المسجل للإلتزام المالي عند الإعتراف الأولي به هي قيمته العادلة، والتي تساوي عادة سعر المعاملة (أي المبلغ المودع).

---

[*] انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق٧٦"

(هـ) يظهر التحليل التاريخي أن مستوى الأساس لمحفظة إلتزامات برسم الطلب، مثل حساب الشيكات، هو مستقر جدا. وفي حين أن جزء من الإلتزامات برسم الطلب يتغير مع أسعار الفائدة، فإن الجزء المتبقي– مستوى الأساس– لا يتغير. وبالتالي، تعتبر المنشآت مستوى الأساس هذا على أنه بند ذو سعر ثابت طويل الأجل وتشمله كما هو في عملية الجدولة المستخدمة لأغراض إدارة المخاطر.

(و) لا يعتبر التمييز بين الأموال "القديمة" و"الجديدة" ذو أهمية على مستوى المحفظة. ويتم معاملة المحفظة على أنها بند طويل الأجل حتى لو لم تكن الإلتزامات المختلفة كذلك.

إستنتاج١٨٦ أشار المجلس إلى أن هذا الموضوع مرتبط بكيفية قياس القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب. وبالتحديد، فهو يرتبط بشكل تبادلي مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي٣٩ * الذي يقتضي بأن لا تكون القيمة العادلة للإلتزام ذو خاصية الطلب أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب المخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ. وينطبق هذا المتطلب على جميع الإلتزامات ذات خاصية الطلب، وليس فقط تلك المشمولة في التحوط المحفظي.

إستنتاج١٨٧ أشار المجلس أيضا إلى ما يلي:

(أ) بالرغم من أن المنشآت يمكن أن تقوم، عند إدارة المخاطر، بجدولة الإلتزامات برسم الطلب على أساس تاريخ السداد المتوقع لإجمالي رصيد محفظة الحساب، إلا أنه من غير المرجح أن تكون إلتزامات الودائع المشمولة في ذلك الرصيد معلقة لفترة ممتدة (مثلا لعدة سنوات). بل يُتوقع عادة سحب هذه الودائع خلال فترة زمنية قصيرة (مثلا خلال بضعة أشهر أو اقل)، بالرغم من احتمالية استبدالها بودائع جديدة. وبعبارة أخرى، يكون رصيد المحفظة مستقرا نسبيا فقط لأنه يتم معادلة عمليات السحب في بعض الحساب (والتي تحدث عادة بسرعة نوعا ما) من خلال ودائع جديدة في حساب أخرى. وبالتالي، يكون الإلتزام الذي يتم تحوطه هو فعليا البديل المتوقع للودائع الموجودة من خلال استلام ودائع جديدة. ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحوط معاملة التنبؤ هذه لتكون مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة. وعلى العكس من ذلك، يمكن تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة فقط على الإلتزام (أو الأصل) أو الإلتزام الثابت الموجود حاليا.

(ب) إن محفظة الإلتزامات برسم الطلب مماثلة لمحفظة الذمم الدائنة التجارية. حيث تحتوي كلتاهما أرصدة مختلفة يتوقع أن يتم دفعها عادة خلال فترة زمنية قصيرة (مثلا خلال بضعة أشهر أو أقل) وتستبدل بأرصدة جديدة. وبالنسبة لكلتيهما أيضا يوجد مبلغ – مستوى الأساس – يتوقع أن يكون مستقرا وموجودا لفترة غير محدودة. وبالتالي، إذا سمح المجلس بشمل الإلتزامات برسم الطلب في تحوط القيمة العادلة بناءً على مستوى الأساس المستقر الذي تم إيجاده من خلال البدائل المتوقعة، فإنه يجب أن يسمح أيضا بأن يكون تحوط محفظة الذمم الدائنة التجارية مؤهلا لمحاسبة تحوط القيمة العادلة على هذا الأساس.

(ج) لا تختلف محفظة الودائع الرئيسية المشابهة عن الوديعة المفردة، إلا أنه وفي ضوء "قانون الأرقام الكبيرة"، يعتبر سلوك المحفظة أكثر قابلية للتنبؤ به. وليس هناك آثار اختلاف من جمع العديد من البنود المتشابهة.

(د) يكون من غير المنسجم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأن لا تكون القيمة العادلة للإلتزام ذو خاصية الطلب أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، المخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ، لجدولة هذه الإلتزامات لأغراض

* انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٩

التحوط باستخدام تاريخ مختلف. على سبيل المثال، يمكن سحب وديعة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة عند الطلب بدون غرامة. وينص معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن القيمة العادلة لهذه الوديعة هي ١٠٠ وحدة عملة. ولا تتأثر تلك القيمة العادلة بأسعار الفائدة ولا تتغير عندما تتحرك أسعار الفائدة. وبناءً عليه، لا يمكن شمل الودائع تحت الطلب في تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة – فليس هناك مخاطر للقيمة العادلة ليتم تحوطها.

استنتاج١٨٨ ولهذه الأسباب، استنتج المجلس أنه لا ينبغي شمل الإلتزامات برسم الطلب في التحوط المحفظي على أساس تاريخ السداد المتوقع *لإجمالي رصيد محفظة الإلتزامات* برسم الطلب، أي شمل العمليات المتوقعة نقل أو استبدال الودائع الموجودة بأخرى جديدة. لكن وكجزء من دراسته للملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض، درس المجلس أيضا ما إذا كان من الممكن شمل الإلتزام برسم الطلب، مثل وديعة تحت الطلب، في التحوط المحفظي على أساس تاريخ السداد المتوقع *للرصيد القائم من الودائع المختلفة*، أي تجاهل أي عمليات نقل أو استبدال للودائع الموجودة بأخرى جديدة. وأشار المجلس إلى ما يلي:

(أ) بالنسبة للعديد من الإلتزامات برسم الطلب، يشير هذا المنهج إلى تاريخ سداد متوقع مبكر أكثر مما يُفترض عادة بالنسبة لأغراض إدارة المخاطر. وبالتحديد، وفيما يخص حساب الشيكات فإنه من المحتمل أن يشير إلى تاريخ استحقاق متوقع يمتد لبضعة أشهر أو اقل. ولكن بالنسبة للإلتزامات برسم الطلب الأخرى، مثل الودائع لأجل التي يمكن سحبها فقط من خلال تكبد المودع عقوبة هامة، فإنه يمكن أن يشير إلى تاريخ سداد متوقع أقرب إلى التاريخ المفترض لإدارة المخاطر.

(ب) يشير هذا المنهج إلى أن القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب ينبغي أن تعكس أيضا تاريخ السداد المتوقع للرصيد القائم، أي أن تكون القيمة العادلة لإلتزام الوديعة برسم الطلب هي القيمة الحالية لمبلغ الوديعة المخصوم من تاريخ السداد المتوقع. وأشار المجلس إلى أنه من غير المنسجم السماح بأن تستند محاسبة تحوط القيمة العادلة إلى تاريخ السداد المتوقع، ولكن قياس القيمة العادلة للإلتزام عند الإعتراف الأولي على أساس مختلف. وأشار المجلس أيضا إلى أن هذا المنهج يؤدي إلى نشوء فرق عند الإعتراف الأولي بين المبلغ المودع والقيمة العادلة المعترف بها في الميزانية العمومية. وهذا يؤدي بالمقابل إلى نشوء مسألة ماذا يمثل الفرق. وتشمل الاحتمالات التي درسها المجلس ما يلي: (١) قيمة خيار المودع لسحب أمواله قبل تاريخ الإستحقاق المتوقع، (٢) تكاليف التخديم المدفوعة مسبقا، (٣) الربح. ولم يتوصل المجلس إلى إستنتاج حول ماذا يمثل الفرق، لكنه وافق على أنه لو طلب الإعتراف بهذه الفروق، فإن هذا سينطبق على جميع الإلتزامات برسم الطلب، وليس فقط على تلك المشمولة في التحوط المحفظي. ويمثل هذا المتطلب تغيرا هاما عن الممارسة الحالية.

(ج) إذا اعتبرت القيمة العادلة لإلتزام الوديعة برسم الطلب في تاريخ الإعتراف الأولي مساوية للمبلغ المودع، فإنه من غير المرجح أن يكون التحوط المحفظي للقيمة العادلة المبني على أساس تاريخ السداد المتوقع فعالاً. هذا لأن الودائع عادة تدفع فائدة بمعدل أقل بكثير من ذلك الذي يتم تحوطه (على سبيل المثال، يمكن أن تدفع الودائع فائدة بمعدل صفر أو بمعدلات متدنية جدا، في حين أن سعر الفائدة المحوط يمكن أن يكون حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أو سعر أساسي مشابه). وبالتالي، فإن القيمة العادلة للوديعة

ستكون اقل حساسية بكثير تجاه تغيرات سعر الفائدة مما هي تجـاه التغيـرات فـي أداة التحوط.

(د) ترتبط مسألة كيفية تحديد القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب على نحـو وثيـق بمـسائل يناقشها المجلس في مشاريع أخرى، بما في ذلـك التـأمين (المرحلـة ٢)، والإعتـراف بالإيرادات، وعقود الإيجار والقياس. وما تزال مناقشات المجلـس فـي هـذه المـشاريع الأخرى مستمرة ولكنه من السابق لأوانه الوصول إلى إستنتاج في سياق تحوط المحفظـة بدون دراسة حيثيات هذه المشاريع الأخرى.

إستنتاج١٨٩ قرر المجلس نتيجة لذلك ما يلي:

(أ) التأكيد على المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي٣٩ [*] الذي يقتضي "بأن لا تكـون القيمة العادلة للإلتزام المالي ذو خاصية الطلب (مثلا وديعة تحت الطلب) أقل من المبلـغ مستحق الدفع عند الطلب المخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفعه"؛ و

(ب) وتبعا لذلك، لا يكون الإلتزام برسم الطلب مؤهلا لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لأي فتـرة تتجاوز اقصر فترة زمنية يمكن أن يطلب فيها الطرف المقابل الدفع.

وأشار المجلس إلى أنه، اعتماداً على نتيجة مناقشاته في المشاريع الأخـرى (بـشكل رئيـسي التأمين (المرحلة ٢)، والإعتراف بالإيرادات، وعقود الإيجار والقياس)، يمكن أن يعيد دراسـة هذه القرارات في وقت لاحق في المستقبل.

إستنتاج١٩٠ أشار المجلس أيضا إلى أن ما يتم تحديده على أنه بند محوط في تحوط المحفظة يـؤثر علـى مدى ملائمة هذا الموضوع، إلى حد ما على الأقل. وبالتحديد، إذا تم تحديد البند المحوط علـى أنه جزء من الأصول في محفظة معينة، فان هذه المسألة ليست ذات صلة. وللتوضيح، نفترض أنه في فترة إعادة تسعير محددة كان لدى المنشأة ١٠٠ وحدة عملة من الأصـول ذات الـسعر الثابت و ٨٠ وحدة عملة مما تعتبره إلتزامات ذات سعر ثابت وترغب المنشأة بالتحوط لـصافي مخاطرها بقيمة ٢٠ وحدة عملة. نفترض أيضا أن جميع الإلتزامات هي *إلتزامات* برسم الطلب وأن الفترة الزمنية تلي تلك الفترة التي تشمل أول تاريخ يمكن فيه سداد البنود. وإذا تم تحديـد البند المحوط على أنه بقيمة ٢٠ وحدة عملة من الأصول، فإنه لا يتم شمل الإلتزامـات برسـم الطلب في البند المحوط، بل يتم استخدامها فقط لتحديد عدد الأصول التـي ترغـب المنـشأة بتحديدها على أنها محوطة. وفي هذه الحالة، تكون إمكانية تحديد أو عدم تحديـد الإلتزامـات برسم الطلب على أنها بند محوط في تحوط القيمة العادلة أمراً غير ذي صلة. ولكن إذا كـان ينبغي تحديد إجمالي المركز المالي الصافي على أنه بند محوط، لأن المركز المـالي الـصافي يتألف من ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات برسم الطلب، فـان إمكانية تحديد أو عدم تحديد الإلتزامات برسم الطلب على أنها بند محوط فـي تحـوط القيمـة العادلة يصبح أمرا هاما.

إستنتاج١٩١ ونظرا للنقاط المذكورة أعلاه، قرر المجلس أنه من الممكن تحديـد جـزء مـن الأصـول أو الإلتزامات (بدلا من إجمالي المركز المالي الصافي) على أنها بنود محوطة، للتغلب على جزء من مسألة الإلتزامات برسم الطلب. وأشار أيضا إلى أن هذا المنهج ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي٣٩ [†]، على خلاف تحديد إجمالي المركز المالي الـصافي. ويمنـع معيـار المحاسـبة الدولي٣٩ [§] تحديد إجمالي المركز المالي الصافي على أنه بند محوط، لكنه يسمح بتحقيق أثـر

[*] انظر الفقرة ٤٩.
[†] انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٤.
[§] انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق ١٠١".

مماثل من خلال تحديد مبلغ من الأصول (أو الإلتزامات) مساو للمركز المالي الصافي.

إستنتاج١٩٢ إلا أن المجلس اعترف أيضا أن هذه الطريقة في التحديد لن تحل بشكل تام مسألة الإلتزامات برسم الطلب. وعلى وجه التحديد، يبقى الموضوع ذو صلة إذا كان لدى المنشأة، في فترة إعادة تسعير محددة، العديد من الإلتزامات برسم الطلب التي يكون اقرب تاريخ سداد لها قبل تلك الفترة الزمنية والتي (أ) تشتمل تقريبا على جميع ما تعتبره المنشأة إلتزامات ذات سعر ثابت و(ب) التي تتجاوز إلتزاماتها ذات السعر الثابت (بما في ذلك الإلتزامات برسم الطلب) أصولها ذات السعر الثابت في تاريخ إعادة التسعير هذا. وفي هذه الحالة، تكون المنشأة في مركز مالي صافي للإلتزام. لذلك، فإنها تحتاج إلى تحديد مبلغ من الإلتزامات على أنه بند محوط. وما لم يكن لديها *إلتزامات* كافية ذات سعر ثابت غير تلك التي يمكن طلبها قبل تلك الفترة الزمنية، فان هذا يشير إلى تحديد الإلتزامات برسم الطلب على أنها بند محوط. وبالإنسجام مع قرار المجلس الذي نوقش أعلاه، فان مثل هذا التحوط لا يكون مؤهلا لمحاسبة تحوط القيمة العادلة. (إذا لم تحمل الإلتزامات أي فائدة، لا يمكن تحديدها على أنها بند محوط في تحوط التدفق النقدي لأن تدفقاتها النقدية لا تتغير مع التغيرات في أسعار الفائدة، أي لا يوجد مخاطرة تدفق نقدي لأسعار الفائدة.* إلا أن علاقة التحوط يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة تحوط التدفق النقدي إذا تم تحديدها على أنها تحوط للأصول ذات العلاقة).

أي جزء من الأصول ينبغي تحديده والتأثير على حالة عدم الفاعلية

إستنتاج١٩٣ بعد أن قرر المجلس أنه يمكن تحديد جزء من الأصول (أو الإلتزامات) على أنه بند محوط، درس كيفية التغلب على مشاكل الأنظمة المشار إليها في الفقرة "إستنتاج١٧٦ (ب) و(ج)". وأشار المجلس إلى أن هذه المشاكل تنشأ من تحديد الأصول (أو الإلتزامات) المختلفة على أنها بند محوط. وتبعا لذلك، قرر المجلس أنه من الممكن التعبير عن البند المحوط على أنه مبلغ (من الأصول أو الإلتزامات) بدلا من أنه أصول أو إلتزامات مختلفة.

إستنتاج١٩٤ أشار المجلس إلى أن هذا القرار – أنه يمكن تحديد البند المحوط على أنه مبلغ من الأصول أو الإلتزامات وليس كبنود محددة – يطرح قضية كيفية تعيين المبلغ المحدد. ودرس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض التي تفيد بأنه ينبغي عدم تعيين أي طريقة لتحديد البند المحوط وبالتالي قياس الفاعلية. ولكن المجلس استنتج أن أنه إذا لم يقدم أي إرشادات، فمن الممكن أن تقوم المنشآت بالتحديد بطرق مختلفة، مما يؤدي إلى إمكانية مقارنة ضئيلة بينها. وأشار المجلس أيضا إلى أن هدفه، عندما سمح بتحديد مبلغ معين، كان التغلب على مشاكل الأنظمة المرتبطة بتحديد البنود المختلفة وتحقيق نتيجة محاسبية مشابهة جدا. وتبعا لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي أن يقتضي طريقة تحديد تقارب بشكل كبير النتيجة المحاسبية التي يمكن تحقيقها من خلال تحديد البنود المختلفة.

استنتاج١٩٥ إضافة إلى ذلك، أشار المجلس إلى أن التحديد يوضح حالة عدم الفاعلية، إن وجدت، التي تنشأ إذا اختلفت تواريخ إعادة التسعير الفعلية في فترة إعادة تسعير محددة عن تلك المقدرة أو إذا تم مراجعة تواريخ إعادة التسعير المقدرة. وفيما يخص المثال أعلاه لفترة إعادة التسعير التي يوجد فيها ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت وتحدد المنشأة مبلغ ٢٠ وحدة عملة

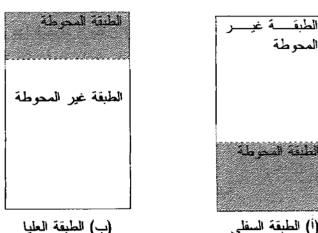
* انظر الإرشادات حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الأسئلة والإجابات "الإطار ٦-٣".

من الأصول على أنه بند محوط، درس المجلس منهجين اثنين (منهج الطبقات ومنهج النسبة المئوية) ملخصين أدناه.

منهج الطبقات

إستنتاج١٩٦ يحدد المنهج الأول، الموضح في الشكل ١، البند المحوط على أنه "طبقة" (مثلا (أ) الطبقة السفلى، أو (ب) الطبقة العليا، أو (ج) جزء من الطبقة العليا) من الأصول أو (الإلتزامات) في فترة إعادة التسعير. وفي هذا المنهج، تعتبر محفظة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة في المثال أعلاه أنها مكونة من طبقة محوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة وطبقة غير محوطة بقيمة ٨٠ وحدة عملة.

الشكل ١: توضيح تحديد مبلغ من الأصول على أنه طبقة



الطبقة غير المحوطة
الطبقة المحوطة
الطبقة غير المحوطة

(أ) الطبقة السفلى (ب) الطبقة العليا (ج) جزء من الطبقة العليا

إستنتاج١٩٧ أشار المجلس إلى أن منهج الطبقات لا ينتج عنه الإعتراف بحالة عدم الفاعلية في جميع الحالات عندما يتغير المبلغ المقدر للأصول أو (الإلتزامات). على سبيل المثال، في منهج الطبقة السفلى (الشكل ٢)، إذا استحق مسبقا دفع بعض الأصول في وقت أبكر من المتوقع بحيث تقوم المنشأة تنازليا بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير (مثلا من ١٠٠ وحدة عملة إلى ٩٠ وحدة عملة)، يفترض أن تأتي هذه التخفيضات أولا من الطبقة العليا غير المحوطة (الشكل ٢(ب)). ويعتمد وجود أي حالة من عدم الفاعلية على ما إذا يصل التعديل التنازلي إلى الطبقة المحوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة. وبالتالي، إذا تم تحديد الطبقة السفلى على أنها بند محوط، فإنه من غير المرجح أن يتم الوصول إلى الطبقة (السفلى) المحوطة ومن غير المرجح أن تنشأ أي حالة من عدم الفاعلية. وعلى العكس من ذلك، إذا تم تحديد الطبقة العليا (الشكل ٣)، فان أي تعديل تنازلي للمبلغ المقدر في فترة إعادة التسعير سيخفض الطبقة (العليا) المحوطة وستنشأ حالة من عدم الفاعلية (الشكل ٣(ب)).

الشكل ٢: توضيح الأثر على التغيرات في الدفعات المسبقة في منهج الطبقة السفلى

= بند محوط محدد

أصول بقيمة ١٠٠ وحدة عملة

المبلغ المحوط بقيمة ٢٠ وحدة عملة

إنخفاض بقيمة ١٠ وحدة عملة

أصول بقيمة ٩٠ وحدة عملة

المبلغ المحوط بقيمة ٢٠ وحدة عملة

زيادة بقيمة ١٠ وحدة عملة

أصول بقيمة ١١٠ وحدة عملة

المبلغ المحوط بقيمة ٢٠ وحدة عملة

الشكل ٣: توضيح الأثر على التغيرات في الدفعات المسبقة في منهج الطبقة العليا

= بند محوط محدد = المبلغ الذي تنشأ منه حالة عدم الفاعلية

المبلغ المحوط

أصول بقيمة ١٠٠ وحدة عملة

(أ) التوقع الأصلي

إنخفاض بقيمة ١٠ وحدة عملة

المبلغ المحوط

أصول بقيمة ٩٠ وحدة عملة

(ب) أصول بقيمة ١٠ وحدة عملة يستحق مسبقا دفعها في وقت أبكر مما هو متوقع

المبلغ المحوط

أصول بقيمة ١١٠ وحدة عملة

(ج) أصول بقيمة ١٠ وحدة عملة يستحق مسبقا دفعها في وقت لاحق عما هو متوقع

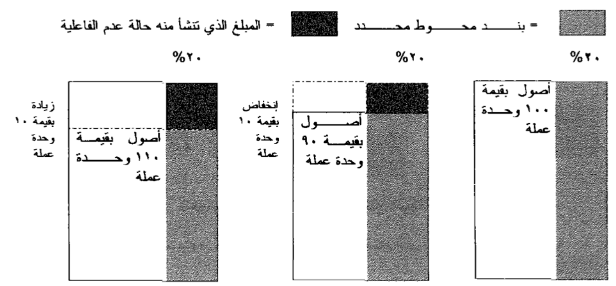
إستنتاج١٩٨ أخيرا، إذا استحق مسبقا دفع بعض الأصول في وقت *لاحق* عما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة *تصاعديا* بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير هذه (مثلا من ١٠٠ وحدة عملة إلى ١١٠ وحدة عملة، انظر الشكل ٢(ج) و٣(ج))، لا تنشأ حالة من عدم الفاعلية بغض النظر عن كيفية تحديد الطبقة، على أساس أن الطبقة المحوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة ما تزال هناك وأنها هي كل ما تم تحوطه.

منهج النسبة المئوية

إستنتاج١٩٩ يحدد منهج النسبة المئوية، الموضح في الشكل ٤، البند المحوط على أنه نسبة مئوية من الأصول (أو الإلتزامات) في فترة إعادة التسعير. وفي هذا المنهج، يتم تحديد نسبة ٢٠% من الأصول بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، في المحفظة الواردة في المثال أعلاه، في فترة إعادة التسعير هذه على أنها البند المحوط (الشكل ٤(أ)). ونتيجة لذلك، إذا استحق مسبقا دفع بعض الأصول في وقت *أبكر* مما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة تنازليا بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير هذه (مثلا من ١٠٠ وحدة عملة إلى ٩٠ وحدة عملة)، الشكل ٤(ب))، تنشأ حالة

من عدم الفاعلية على نسبة ٢٠% من الإنخفاض (في هذه الحالة تنشأ عدم الفاعلية على ٢ وحدة عملة). وبطريقة مشابهة، إذا استحق مسبقا دفع بعض الأصول في وقت لاحق عما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة *تصاعديا* بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير هذه (مثلا من ١٠٠ وحدة عملة إلى ١١٠ وحدة عملة، الشكل ٤(ج))، تنشأ حالة من عدم الفاعلية على نسبة ٢٠% من الزيادة (وفي هذه الحالة تنشأ عدم الفاعلية على ٢ وحدة عملة).

الشكل ٤: توضيح تحديد مبلغ من الأصول على أنه نسبة مئوية



(أ) التوقع الأصلي

(ب) أصول بقيمة ١٠ وحدة عملة يستحق مسبقا دفعها في وقت أبكر مما هو متوقع

(ج) أصول بقيمة ١٠ وحدة عملة يستحق مسبقا دفعها في وقت لاحق عما هو متوقع

الآراء المؤيدة والمعارضة لمنهج الطبقات

إستنتاج٢٠٠ فيما يلي الآراء المؤيدة لمنهج الطبقات:

(أ) يكون تحديد الطبقة السفلى منسجما مع الأسئلة والإجابات "الإطار ٦-١" و "الإطار ٦-٢" من إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، والذي يسمح، بالنسبة لتحوط التدفق النقدي، بتحديد الجزء "السفلي" من إعادة استثمار التحصيلات من الأصول على أنه البند المحوط.

(ب) تحوط المنشأة مخاطر سعر الفائدة بدلا من مخاطر الدفع المسبق. ولا تؤثر أي تغيرات في المحفظة بسبب التغيرات في الدفعات المسبقة على فاعلية التحوط في التقليل من مخاطر سعر الفائدة.

(ج) يمثل المنهج جميع حالات عدم الفاعلية في الجزء المحوط. ويسمح فقط للجزء المحوط بأن يتم تعريفه بطريقة ترتبط فيها أول حالة من حالات عدم فاعلية المحتملة، على الأقل في منهج الطبقة السفلى، بالجزء غير المحوط.

(د) من الصحيح أنه لا تنشأ حالة من عدم الفاعلية إذا أدت التغيرات في تقديرات الدفعات المسبقة إلى جدولة المزيد من الأصول في فترة إعادة التسعير تلك. وطالما أن الأصول المساوية للطبقة المحوطة تبقى، لا يكون هناك حالة من عدم الفاعلية ولا تؤثر التعديلات التصاعدية على المبلغ في فترة إعادة التسعير على الطبقة المحوطة.

(هـ) يمكن النظر إلى البند المستحق دفعه مسبقا على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقا وخيار الدفع المسبق. ويمكن النظر إلى تحديد الطبقة السفلى على أنه تحوط لجزء من عمر البند غير مستحق الدفع مسبقا، ولكن ليس جزء من خيار الدفع المسبق. على سبيل المثال، يمكن النظر إلى رهن مستحق الدفع مسبقا مدته ٢٥ عاما على أنه مزيج بين (١) رهن غير

مستحق الدفع مسبقا ذو مدة ثابتة مدته ٢٥ عاما و(٢) خيار دفع مسبق مكتوب يسمح للمقترض بتسديد الرهن مبكرا. إذا قامت المنشأة بتحوط هذا الأصل بواسطة مشتقة مدتها ٥ سنوات، فإن هذا يكون مكافئا لتحوط أول ٥ سنوات من العنصر (١). وإذا تم النظر إلى الوضع بهذه الطريقة، لا تنشأ أي حالة من عدم الفاعلية عندما تؤدي تغيرات سعر الفائدة إلى تغير قيمة خيار الدفع المسبق (ما لم يتم ممارسة الخيار ودفع الأصل مسبقا) لأن خيار الدفع المسبق لم يتم تحويطه.

إستنتاج٢٠١ فيما يلي الآراء المعارضة لمنهج الطبقات:

(أ) إن الاعتبارات التي تنطبق على تحوط القيمة العادلة تختلف عن تلك التي تنطبق على تحوط التدفق النقدي. ففي تحوط التدفق النقدي، يتم تحوط التدفقات النقدية المرتبطة بإعادة استثمار التحصيلات المستقبلية المحتملة. أما في تحوط القيمة العادلة، يتم تحوط القيمة العادلة للأصول الموجودة حاليا.

(ب) إن حقيقة أنه لا يتم الإعتراف بحالة عدم الفاعلية إذا تم إعادة تقدير المبلغ في فترة إعادة التسعير تصاعديا (بحيث تصبح المنشأة تشمل تحوطات أقل) لا تنسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالنسبة لتحوط القيمة العادلة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإعتراف بعدم الفاعلية عندما تكون التحوطات في المنشأة مبالغ فيها (أي أن المشتقة تتجاوز البند المحوط) وعندما تصبح التحوطات في المنشأة أقل (أي تكون المشتقة أصغر من البند المحوط).

(ج) وكما هو مشار إليه في الفقرة "إستنتاج ٢٠٠(ه)"، يمكن النظر إلى البند مستحق الدفع مسبقا على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقا وخيار الدفع المسبق. وعندما تتغير أسعار الفائدة، تتغير القيمة العادلة لكلا هذين العنصرين.

(د) إن الهدف من تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على البند المحوط المحدد على أساس مبلغ معين (وليس كأصول أو إلتزامات المختلفة) هو الحصول على نتائج قريبة جدا من تلك التي كان من الممكن الحصول عليها لو تم تحديد الأصول أو الإلتزامات المختلفة على أنها بند محوط. ولو تم تحديد الأصول المختلفة مستحقة الدفع مسبقا على أنها بند محوط، يتم الإعتراف بالتغير في كلا العنصرين المشار إليهما في (ج) أعلاه (إلى الحد الذي ينسبان فيه إلى المخاطر المحوطة) في حساب الربح أو الخسارة، عندما ترتفع وتنخفض أسعار الفائدة. وتبعا لذلك، يختلف التغير في القيمة العادلة للأصل المحوط عن التغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط (ما لم تشتمل تلك المشتقة على خيار دفع مسبق مقابل) ويتم الإعتراف بحالة عدم الفاعلية للفرق. وهذا يستتبع في المنهج المبسط لتحديد البند المحوط على أنه مبلغ وجوب أن تنشأ حالة من عدم الفاعلية على نحو مماثل.

(هـ) تشتمل جميع الأصول مستحقة الدفع مسبقا في فترة إعادة التسعير، وليس فقط طبقة منها، على خيار دفع مسبق تتغير قيمته العادلة مع التغيرات في أسعار الفائدة. وتبعا لذلك، عندما تتغير أسعار الفائدة، فان القيمة العادلة للأصول المحوطة (التي تشتمل على خيار دفع مسبق تغيرت قيمته العادلة) ستتغير بمبلغ يختلف عن مشتقة التحوط (والتي لا تشتمل عادة على خيار الدفع المسبق)، وستنشأ حالة من عدم الفاعلية. ويحدث هذا التأثير بغض النظر عما إذا إرتفعت أو إنخفضت أسعار الفائدة – أي بغض النظر عما إذا تؤدي عمليات إعادة تقدير الدفعات المسبقة إلى مبلغ أكبر أو أصغر في فترة زمنية معينة.

(و) ترتبط مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الدفع المسبق على نحو وثيق بحيث أنه من غير الملائم فصل العنصرين المشار إليهما في الفقرة "إستنتاج ٢٠٠(هـ)" وتحديد واحد منهما فقط (أو جزء من واحد منهما) على أنه بند محوط. وعادة ما يكون أهم سبب للتغيرات في أسعار الدفع المسبق هي التغيرات في أسعار الفائدة. وهذه العلاقة الوثيقة هي السبب وراء

منع معيار المحاسبة الدولي٣٩ * الأصل المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق من أن يكون بنداً محوطا فيما يتعلق بأي من مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر الدفع المسبق. وزيادة على ذلك، لا تفصل معظم المنشآت بين العنصرين لأغراض إدارة المخاطرة. وبدلاً من ذلك، فإنها تدمج خيار الدفع المسبق من خلال جدولة المبالغ على أساس تواريخ الإستحقاق المتوقعة. وعندما تختار المنشآت استخدام ممارسات إدارة المخاطر – بناءً على عدم الفصل بين مخاطر الدفع المسبق ومخاطر سعر الفائدة – كأساس التحديد لأغراض محاسبة التحوط، فإنه من غير الملائم فصل العنصرين المشار إليهما في الفقرة "إستنتاج ٢٠٠(هـ)" وتحديد واحد منهما فقط (أو جزء من واحد منهما) على أنه بند محوط.

(ز) إذا تغيرت أسعار الفائدة، سيختلف التأثير على القيمة العادلة لمحفظة بنود مستحقة الدفع مسبقا عن التأثير على القيمة العادلة لمحفظة بنود متطابقة لكنها غير مستحقة الدفع مسبقا. ولكن عند استخدام منهج الطبقات، فإنه لا يتم الإعتراف بهذا الاختلاف – وإذا تم تحويط المحفظتين بنفس المقدار، فإنه يتم الإعتراف بكلتيهما في الميزانية العمومية بنفس المبلغ.

إستنتاج٢٠٢ اقتنع المجلس بالآراء الواردة في الفقرة "إستنتاج ٢٠١" ورفض منهج الطبقات. وبالتحديد، استنتج المجلس أنه ينبغي تحديد البند المحوط بطريقة تضمن نشوء حالة من عدم الفاعلية في حال قامت المنشأة بتغيير تقديراتها لفترات إعادة التسعير التي يُتوقع فيها سداد أو استحقاق البنود (مثلا على ضوء تجربة الدفع المسبق الحديثة). واستنتج أيضا أن حالة عدم الفاعلية يجب أن تنشأ عندما تنخفض الدفعات المسبقة المقدرة، مما يؤدي إلى المزيد من الأصول في فترة إعادة تسعير محددة، وأيضا عندما تنخفض مما يؤدي إلى أصول اقل.

آراء تطالب بمنهج ثالث – قياس التغير مباشرة في القيمة العادلة لكامل البند المحوط

إستنتاج٢٠٣ درس المجلس أيضا الملاحظات التالية حول مسودة العرض:

(أ) تقوم بعض المنشآت بتحويط مخاطر الدفع المسبق ومخاطر سعر الفائدة بشكل منفصل، من خلال التحوط لتاريخ الدفع المسبق المتوقع باستخدام مبادلات سعر الفائدة، وتحويط الإختلافات المحتملة في تواريخ الدفع المسبق المتوقعة هذه باستخدام حقوق خيار المبادلة.

(ب) تقتضي مخصصات المشتقات الضمنية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فصل بعض الأصول مستحقة الدفع مسبقا إلى خيار دفع مسبق وعقد أساسي غير مستحق الدفع مسبقا[†] (ما لم تكن المنشأة غير قادرة على قياس خيار الدفع المسبق بشكل منفصل، وفي هذه الحالة فإنها تعامل الأصل بالكامل على أنه محتفظ بها للمتاجرة [§]). ويبدو أن هذا يتعارض مع وجهة النظر الواردة في مسودة العرض التي تفيد أنه من الصعب جدا فصل المخاطرتين لأغراض تحوط المحفظة.

إستنتاج٢٠٤ وفي دراسة هذه الآراء، أشار المجلس إلى أن منهج النسبة المئوية المذكور في الفقرة "تطبيق١٢٦(ب)" هو بديل لقياس التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل (أو الإلتزام) – بما في ذلك أي خيار دفع مسبق ضمني – الذي ينسب إلى التغيرات في أسعار الفائدة. ووضع المجلس هذا البديل في مسودة العرض لأنه قد تم إعلامه بأن معظم المنشآت (ا) لا تفصل مخاطر الدفع

[*] انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٧٩
[†] انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١١ والفقرة "تطبيق ٣٠(ز)".
[§] انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة (١٢).

المسبق عن مخاطر أسعار الفائدة لأغراض إدارة المخاطر وبالتالي (ب) لم تكن قادرة على تقييم التغير في قيمة كامل الأصل (بما في ذلك أي خيار دفع مسبق ضمني) الذي ينسب إلى التغيرات في أسعار الفائدة المحوطة. إلا أن الملاحظات المذكورة في الفقرة "استنتاج٢٠٣" أشارت إلى أنه يمكن في بعض الحالات أن تكون المنشآت قادرة على قياس هذا التغير في القيمة مباشرة. وأشار المجلس إلى أن مثل هذه الطريقة المباشرة في القياس مفضلة من حيث المفهوم على البديل المطروح في الفقرة "تطبيق١٢٦(ب)"، وقرر تبعا لذلك الإعتراف بها صراحة. لذلك، وعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة التي تحوط الأصول مستحقة الدفع مسبقا باستخدام مزيج بين مبادلات سعر الفائدة وحقوق خيار المبادلة قادرة على قياس التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل مباشرة، فإنه يمكنها قياس الفاعلية من خلال مقارنة التغير في قيمة المبادلات وحقوق خيار المبادلة مع التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل (بما في ذلك التغير في قيمة خيار الدفع المسبق المتضمن فيها) المنسوب إلى التغيرات في أسعار الفائدة. إلا أن المجلس قرر أيضا السماح بالبديل المقترح في مسودة العرض لتلك المنشآت غير القادرة على قياس التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل مباشرة.

دراسة متطلبات الأنظمة

استنتاج٢٠٥ وأخيرا، تم إعلام المجلس أنه من أجل أن تكون الأمور عملية فيما يتعلق بحاجات الأنظمة، فإنه لا ينبغي أن يقتضي أي منهج تتبع المبلغ في فترة إعادة تسعير محددة للفترات المتعددة. لذلك قرر المجلس أنه يجب حساب عدم الفاعلية من خلال تحديد التغير في المبلغ المقدر في فترة إعادة تسعير معينة بين التاريخ الذي يتم فيه قياس الفاعلية والتاريخ التالي لذلك، كما هو منصوص عليه بشكل كامل في الفقرتين "تطبيق ١٢٦" و "تطبيق ١٢٧". ويقتضي هذا من المنشأة أن تتبع حجم التغير في كل فترة إعادة تسعير بين هذين التاريخين المنسوب إلى مراجعة التقديرات وحجم التغير المنسوب إلى إنشاء أصول (أو إلتزامات) جديدة. لكن ما أن يتم تحديد عدم الفاعلية كما هو مبين أعلاه، تبدأ المنشأة بشكل أساسي من جديد، أي أنها تحدد المبلغ الجديد في كل فترة إعادة تسعير (بما في ذلك البنود الجديدة التي تم إنشائها منذ آخر اختبار لفاعليتها)، وتحدد بندا محوطا جديدا، وتكرر إجراءات تحديد حالة عدم الفاعلية في التاريخ التالي الذي تختبر فيه عدم الفاعلية. لذلك تقتصر عملية التتبع على التحركات بين التاريخ الذي يتم فيه قياس الفاعلية والتاريخ التالي لذلك. وليس من الضروري التتبع للفترات المتعددة. إلا أن المنشأة ستحتاج للاحتفاظ بسجلات تتعلق بكل فترة إعادة تسعير (أ) لمطابقة المبالغ لكل فترة إعادة تسعير مع إجمالي المبالغ في بندي السطر المنفصلين في الميزانية العمومية (انظر الفقرة "تطبيق ١١٤(و)) (ب) ولضمان إلغاء الإعتراف بالمبالغ في بندي السطر المنفصلين في موعد أقصاه التاريخ الذي تنتهي فيه فترة إعادة التسعير التي ترتبط بها.

استنتاج٢٠٦ أشار المجلس أيضا إلى أن مبلغ التتبع الذي يقتضيه منهج النسبة المئوية لا يكون أكثر مما قد تقتضيه أي من مناهج الطبقات. لذلك استنتج المجلس أنه لم يتم بشكل واضح تفضيل أي منهج من وجهة نظر حاجات الأنظمة.

المبلغ المسجل للبند المحوط

استنتاج٢٠٧ إن آخر موضوع تمت الإشارة إليه في الفقرة "إستنتاج ١٧٦" هو كيفية عرض التغير في القيمة العادلة للبند المحوط في الميزانية العمومية. وأشار المجلس إلى مخاوف المجاوبين حول إمكانية أن يحتوي البند المحوط على العديد – وربما الآلاف – من الأصول (أو الإلتزامات) المختلفة

وان تغير المبالغ المسجلة لكل من هذه البنود المختلفة هو أمر غير عملـي. ودرس المجلـس مسألة التعامل مع هذه المخاوف من خلال السماح بعرض التغير في القيمة في بند سطر واحـد في الميزانية العمومية. إلا أن المجلس أشار إلى أن هذا قد يؤدي إلى إنخفاض في القيمة العادلة للأصل المالي (الإلتزام المالي) المعترف به على أنه إلتزام مالي (أصل مالي). بالإضافة إلـى ذلك، يمكن أن يكون البند المحوط بالنسبة لبعض فترات إعادة التسعير عبارة عن أصـل، فـي حين يمكن أن يكون عبارة عن إلتزام بالنسبة لفترات أخرى. واستنتج المجلس أنه مـن غيـر الصحيح عرض التغيرات في القيمة العادلة لفترات إعادة التسعير هذه معا، لأنه هـذا يجمـع التغيرات في القيمة العادلة للأصول مع التغيرات في القيمة العادلة للإلتزامات.

إستنتاج٢٠٨ بناءً على ذلك، قرر المجلس أنه ينبغي عرض بندي السطر كما يلي:

(أ) بالنسبة لفترات إعادة التسعير تلك التي يكون فيها البند المحوط أصلا، يتم عرض التغير في قيمته العادلة في بند سطر واحد منفصل ضمن الأصول؛ و

(ب) بالنسبة لفترات إعادة التسعير تلك التي يكون فيها البند المحوط التزامـا، يـتم عـرض التغير في قيمته العادلة في بند سطر واحد منفصل ضمن الإلتزامات.

إستنتاج٢٠٩ أشار المجلس إلى أن بنود السطر هذه تمثل التغيرات في القيمة العادلة للبند المحـوط. ولهـذا السبب، قرر المجلس أنه ينبغي عرضها إلى جانب الأصول المالية أو الإلتزامات المالية.

إلغاء الإعتراف بالمبالغ المشمولة في بنود السطر المنفصلة

إلغاء الإعتراف بالأصل (أو الإلتزام) في المحفظة المحوطة

إستنتاج٢١٠ ناقش المجلس كيف ومتى ينبغي إلغاء المبالغ المعترف بها في بنود الـسطر المنفـصلة مـن الميزانية العمومية. وأشار المجلس إلى أن الهدف هو إلغاء هذه المبالغ من الميزانية العموميـة في نفس الفترات التي كان سيتم إلغائها منها لو تم تحديد الأصول أو الإلتزامات المختلفة (وليس مبلغ معين) على أنها بند محوط.

إستنتاج٢١١ أشار المجلس إلى أنه من الممكن تحقيق هذا الهدف بشكل تام إذا قامت المنشأة بجدولة الأصول أو الإلتزامات المختلفة في فترات إعادة التسعير وتتبعت طول المدة التي تكـون فيهـا البنـود المختلفة المجدولة محوطة ومقدار ما تم تحوطه من البند في كل فترة زمنية. وفي غياب هـذه الجدولة والتتبع، لا بد من وضع بعض الافتراضات حول هذه المسائل، وبالتالي حول ما ينبغي إلغائه من بنود السطر المنفصل في الميزانية العمومية عندما يتم إلغاء الإعتـراف بأصـل (أو إلتزام) في المحفظة المحوطة. بالإضافة إلى ذلك، لا بد من وجود بعض الإجراءات الوقائيـة لضمان إلغاء المبالغ المشمولة في بنود السطر المنفصل من الميزانية العموميـة خـلال فتـرة معقولة وأن لا تبقى في الميزانية العمومية لفترة غير محددة. ومع أخـذ هـذه النقـاط بعـين الإعتبار، قرر المجلس أن يقتضي ما يلي:

(أ) متى يتم إلغاء الإعتراف بالأصل (أو الإلتزام) في المحفظة المحوطة – سواء من خلال دفع مسبق قبل الموعد المتوقع أو البيع أو الشطب من إنخفاض القيمة – ينبغي إلغاء أي مبلغ مشمول في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية يكون مرتبط بذلك الأصـل

(أو الإلتزام) الذي يتم إلغاء الإعتراف به من الميزانية العمومية وأن يشمل في الأرباح أو الخسائر عند إلغاء الإعتراف.

(ب) إذا لم تستطع المنشأة أن تحدد في أي فترة (فترات) تم جدولة الأصل (أو الإلتزام) الذي تم إلغاء الإعتراف به:

(١) فإنها ينبغي أن تفترض أن دفعات مسبقة ذات قيمة أعلى من المتوقع تحصل على الأصول المجدولة في أول فترة زمنية متوفرة؛ و

(٢) ينبغي أن تخصص المبيعات وعمليات إنخفاض القيمة للأصول المجدولة في جميع الفترات الزمنية التي تحتوي على البند الذي تم إلغاء الإعتراف به على أساس معقول ونظامي.

(ج) ينبغي على المنشأة أن تتبع مقدار ما يرتبط من إجمالي المبلغ المشمول في بنود السطر المنفصل بكل فترة إعادة تسعير، كما ينبغي أن تلغي المبلغ المرتبط بفترة محددة من الميزانية العمومية في موعد أقصاه تاريخ انتهاء تلك الفترة الزمنية.

الإطفاء

إستنتاج٢١٢ أشار المجلس أيضا إلى أنه إذا تم تخفيض المبلغ المحوط المحدد لفترة إعادة تسعير معينة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي٣٩* إطفاء بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية المذكور في الفقرة "٨٩أ" والمرتبط بذلك التخفيض على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه. وأشار إلى أنه بالنسبة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، يمكن أن يكون الإطفاء على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه صعب التحديد وقد يقتضي متطلبات أنظمة إضافية هامة. وتبعا لذلك، قرر المجلس أنه في حالة التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة (وفقط في هذه الحالة من التحوط)، يمكن إطفاء رصيد بند السطر باستخدام طريقة القسط الثابت عندما تكون الطريقة المبنية على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه غير ممكنة.

أداة التحوط

إستنتاج٢١٣ طالب المعلقون من المجلس توضيح ما إذا كان من الممكن أن تكون أداة التحوط عبارة عن محفظة مشتقات تحتوي على أوضاع معادلة للمخاطر. وقد أشار المعلقون إلى أن النسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لم تكون واضحة بهذا الشأن.

إستنتاج٢١٤ وقد نشأ هذا الموضوع بسبب تغير الأصول والإلتزامات في كل فترة زمنية لإعادة التسعير عبر الوقت مع تغير توقعات الدفعات المسبقة، ولأنه يتم إلغاء البنود وإنشاء بنود جديدة. لذلك فان المركز المالي الصافي والمبلغ الذي ترغب المنشأة بتحديده على أنه بند محوط يتغيران أيضا بمرور الوقت. وإذا انخفض البند المحوط، فإنه لا بد من تخفيض أداة التحوط. إلا أن المنشآت لا تخفض عادة أداة التحوط من خلال التصرف ببعض المشتقات المشمولة فيها. وبدلا من ذلك، تعدل المنشآت أداة التحوط من خلال الدخول في مشتقات جديدة ذات محفظة من المخاطر المعادلة.

إستنتاج٢١٥ قرر المجلس السماح بان تكون أداة التحوط عبارة عن محفظة مشتقات تحتوي على أوضاع معادلة للمخاطر لكلا التحوطات المنفردة وتحوطات المحفظة. وأشار إلى أنه يتم قياس جميع المشتقات المعنية بالقيمة العادلة. وأشار أيضا إلى أن طريقتي تعديل أداة التحوط المذكورتين

---

* انظر الفقرة ٩٢.

في الفقرة السابقة يمكن أن تحققا نفس التأثير بشكل جوهري. لذلك وضح المجلس الفقـــرة ٧٧ لهذا الغرض.

فاعلية التحوط لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة

إستنتاج٢١٦ تساءل البعض في ردهم على مسودة العرض ما إذا كان ينبغي تطبيق اختبارات الفاعلية* فـــي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. وأشار المجلس إلى أن هدفه من تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة هـــو السماح باستخدام محاسبة تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر، مع الاستمرار في تحقيـــق مبـــادئ محاسبة التحوط. وأحد هذه المبادئ هو أن التحوط عالي الفاعلية. وعليه اســـتنتج المجلـــس أن متطلبات الفاعلية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنطبق بشكل متساو على التحـــوط المحفظـــي لمخاطر سعر الفائدة.

إستنتاج٢١٧ وسعى بعض المجاوبين على مسودة العرض إلى إيجاد إرشادات حول كيفية تطبيق اختبـــارات الفاعلية على تحوط المحفظة. وعلى وجه التحديد، فقد تساءلوا عن كيفية تطبيق اختبار الفاعلية المستقبلي عندما تقوم المنشأة بشكل دوري "بإعادة موازنة" التحوط (أي تقوم بتعديل مبلـــغ أداة التحوط لعكس التغيرات في البند المحوط). وقرر المجلس أنه إذا كانت إســـتراتيجية المنـــشأة لإدارة المخاطر هي تغيير مبلغ أداة التحوط بشكل دوري لعكس التغيرات في الوضع المحوط، فان تلك الإستراتيجية تؤثر على تحديد مدة التحوط. وبالتالي، فان المنشأة تحتاج لأن تثبت أنـــه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية فقط خلال الفترة حتى يتم تعديل مبلغ أداة التحـــوط للمرة التالية. وأشار المجلس إلى أن هذا القرار لا يتعارض مع المتطلب الوارد في الفقـــرة ٧٥ وهو أن "علاقة التحوط لا يمكن "تحديدها" فقط لجزء من الفترة الزمنية التي تبقى خلالهـــا أداة التحوط معلقة". وهذا لأنه يتم تحديد كامل أداة التحوط (وليس فقط بعض من تدفقاتها النقديـــة، على سبيل المثال، خلال الفترة حتى يتم تعديل التحوط للمرة التالية). ولكن يتم تقيـــيم الفاعليـــة المتوقعة من خلال دراسة التغير في القيمة العادلة لكامل أداة التحوط فقط للفتـــرة حتـــى يـــتم تعديلها للمرة التالية.

إستنتاج٢١٨ وكان الموضوع الثالث الذي أثارته رسائل الملاحظات فيما يخص تحوط المحفظة هو مـــا إذا كان ينبغي تقييم اختبار الفاعلية ذات الأثر الرجعي لجميع الفترات الزمنية بـــشكل إجمـــالي أو فردي لكل فترة زمنية. وقرر المجلس أنه يمكن للمنشآت استخدام أي طريقة لتقييم الفاعلية ذات الأثر الرجعي، ولكنه أشار إلى أن الطريقة المختارة تشكل جزءا من توثيق علاقة التحوط فـــي بداية التحوط وفقا للفقرة ٨٨(أ) وبالتالي لا يمكن اتخاذ القرار في الوقت الذي يتم فيـــه القيـــام باختبار الفاعلية ذات الأثر الرجعي.

التحول إلى محاسبة تحوط القيمة العادلة لمحافظ مخاطر سعر الفائدة

إستنتاج٢١٩ أثناء الصياغة النهائية للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، درس المجلس ما إذا يمكـــن توفير إرشادات إضافية للمنشآت الراغبة بتطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلـــة علـــى تحـــوط المحفظة الذي تم محاسبته سابقا باستخدام محاسبة تحوط التدفق النقدي. وأشار المجلس إلى أنه يمكن لهذه المنشآت تطبيق الفقرة ١٠١(د) لإلغاء تحديد تحوط التدفق النقـــدي وإعـــادة تحديـــد تحوط قيمة عادلة جديد باستخدام نفس البند المحوط وأداة التحوط، وقرر توضـــيح هـــذا فـــي إرشادات التطبيق. بالإضافة إلى ذلك، استنتج المجلس أن التوضيح لم يكـــن مطلوبـــا بالنـــسبة

* انظر الفقرة تطبيق١٠٥"..

للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ كان قد اشتمل مسبقا على إرشادات كافية.

إستنتاج٢٢٠ درس المجلس أيضا إمكانية السماح بتحديد تحوط المحفظة بأثر رجعي. وأشار المجلس أن هذا قد يتعارض مع المبدأ الوارد في الفقرة ٨٨(أ) والذي يفيد "بأنه يوجد في بداية التحوط تحديد وتوثيق رسميين لعلاقة التحوط" وبناءً على ذلك، قرر عدم السماح بالتحديد بأثر رجعي.

إلغاء الإختلافات المختارة عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما

إستنتاج٢٢١ درس المجلس فرص إلغاء الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. وتتشابه عموما إرشادات القياس ومحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح مع تلك التي بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. وستقلل التعديلات أو تلغي الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما في النواحي المدرجة أدناه. إلا أن سيبقى هناك اختلافات في نواح أخرى. على سبيل المثال، تكون مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما أكثر تفصيلا في العديد من النواحي، لكن ليس جميعها، مما قد يؤدي إلى اختلاف في المحاسبة عندما تطبق المنشأة منهج محاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يكون مسموحا به بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.

عقود بيع أو شراء بند غير مالي

(أ) قرر المجلس اعتبار عقد بيع أو شراء البند غير المالي على أنه مشتقة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان البند غير المالي موضوع العقد قابلا للتحويل بسهولة إلى نقد ولم يكن العقد عبارة عن عقد بيع أو شراء "عادي". ويمكن مقارنة هذا المتطلب مع تعريف المشتقة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣، والذي يشمل أيضا عقودا تكون بنودها ذات الصلة قابلة للتحويل بسهولة إلى نقد، ومع استثناء النطاق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣ لعمليات البيع والشراء "العادية".

النطاق: إلتزامات القروض

(ب) قرر المجلس إضافة فقرة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لاستثناء التزامات القروض المحددة التي لا يتم تسويتها على أساس صافي الأرصدة. وكانت مثل هذه القروض ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وأدى التعديل إلى جعل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أقرب إلى مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.

الأرباح والخسائر غير المتحققة من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

(ج) قرر المجلس إلغاء خيار الإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٥(ب))، وبالتالي يقتضي الإعتراف بهذه الأرباح والخسائر في حقوق الملكية. وينسجم التغيير مع بيان معايير المحاسبة المالية ١١٥، الذي لا يوفر الخيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي للإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة. ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١١٥ الإعتراف بتلك الأرباح والخسائر غير المتحققة في دخل شامل آخر (وليس في حساب الربح أو الخسارة).

القيمة العادلة في الأسواق النشطة

(د) قرر المجلس تعديل الصياغة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق ٧١"، لتنص على أن سعر السوق المعلن "هو" أفضل دليل على القيمة العادلة، بدلا من عبارة أن سعر السوق المعلن يكون "عادة" أفضل دليل على القيمة العادلة. وهذا يماثل بيان معايير المحاسبة المالية ١٠٧ *"الإفصاحات حول القيمة العادلة للأدوات المالية"*.

القيمة العادلة في الأسواق غير النشطة

(هـ) قرر المجلس ضم متطلب معين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقتضي بأن يكون "أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة غير المتداولة في السوق النشط هو سعر المعاملة، ما لم يتم إثبات القيمة العادلة من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالية الملحوظة الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناءً على أسلوب تقييم يشمل فقط بيانات السوق الملحوظة. وهذا يماثل متطلبات فريق عمل المسائل المستجدة ٠٢٣ *المسائل المرتبطة بمحاسبة العقود المشتقة المحتفظ بها لأغراض المتاجرة والعقود المرتبطة بتجارة الطاقة وأنشطة إدارة المخاطر*".

القروض ذات السعر الثابت منخفضة القيمة: سعر السوق الملاحظ

(و) قرر المجلس السماح بقياس قرض ذو سعر فائدة ثابت انخفضت قيمته باستخدام سعر السوق الملاحظ. ويسمح بيان معايير المحاسبة المالية ١١٤ بقياس إنخفاض القيمة على أساس سعر السوق الملاحظ للقرض.

عكس خسائر انخفاض القيمة على الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية

(ز) قرر المجلس أنه إذا اعترفت المنشأة بخسارة إنخفاض القيمة على استثمار في حقوق الملكية متوفر برسم البيع وارتفعت لاحقا القيمة العادلة للاستثمار، ينبغي الإعتراف بالارتفاع في القيمة العادلة في حقوق الملكية. ويمكن مقارنة هذا مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما والتي لا يسمح بموجبها بالقيود العاكسة لخسائر إنخفاض القيمة.

تحوطات الإلتزامات الثابتة

(ح) يقتضي المجلس أن يتم معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات للقيمة العادلة وليس كتحوطات للتدفق النقدي، كما كان مطلوبا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي (باستثناء مخاطر العملة الأجنبية عندما يكون من الممكن تحديد التحوط على أنه تحوط للقيمة العادلة أو تحوط للتدفق النقدي). ويجعل هذا التغيير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أقرب إلى بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣.

تعديلات الأساس على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية الناتجة من تحوطات معاملات التنبؤ

(ط) لا يسمح بتعديلات الأساس على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية الناتجة من تحوطات معاملات التنبؤ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣. كما يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح أيضا تعديلات الأساس هذه.

تعديلات الأساس على الأصول غير المالية أو الإلتزامات غير المالية الناتجة من تحوطات معاملات التنبؤ

(ي) قرر المجلس السماح للمنشآت بتطبيق تعديلات الأساس على الأصول غير المالية أو الإلتزامات غير المالية الناتجة من تحوطات معاملات التنبؤ. وبالرغم من أن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما تمنع تعديلات الأساس، غير أن السماح باختيار معين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتيح للمنشآت تلبية متطلبات مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.

ملخص التغييرات لمسودة العرض

إستنتاج٢٢٢ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن اقتراحات مسودة العرض:

النطاق

(أ) يتبنى المعيار الإقتراح الوارد في مسودة العرض بأن الإلتزامات التي لا يمكن تسويتها على أساس صافي الأرصدة والتي لا يتم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتم استثناؤها من نطاق المعيار. إلا أن المعيار يقتضي الإعتراف بشكل أولي بالتزام تمديد القرض بسعر فائدة دون سعر السوق بالقيمة العادلة، وقياسه لاحقا بالقيمة الأعلى مما يلي (١) المبلغ المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (٢) المبلغ المعترف به أوليا مطروحا منه، حيثما كان ملائما، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨.

(ب) يتبنى المعيار الإقتراح الوارد في مسودة العرض الذي يفيد بالإعتراف بالضمانات المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة، ولكنه يوضح أنه يتم لاحقا قياسها بالقيمة الأعلى مما يلي (أ) المبلغ المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (ب) المبلغ المعترف به أوليا مطروحا منه، حيثما كان ملائما، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨.

التعريفات

(ج) يعدل المعيار تعريف "القروض والذمم المدينة المنشأة" إلى "القروض والذمم المدينة". وبموجب التعريف الجديد، يسمح للمنشأة بتصنيف القروض المشتراة التي يتم تسعيرها في السوق النشط على أنها قروض وذمم مدينة.

(د) يعدل المعيار تعريف تكاليف المعاملة في مسودة العرض ليشمل التكاليف الداخلية، شريطة أن تكون متزايدة ومنسوبة مباشرة إلى عملية شراء أو إصدار أو التصرف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي.

(هـ) يعدل المعيار تعريف سعر الفائدة الفعلي المقترح في مسودة العرض بحيث يتم حساب سعر الفائدة الفعلي باستخدام التدفقات النقدية المقدرة لجميع الأدوات. وهناك استثناء لتلك الحالات النادرة يكون فيها من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية بشكل موثوق، عندما يقتضي المعيار استخدام التدفقات النقدية التعاقدية خلال العمر التعاقدي للأداة. ويقتضي المعيار أيضا أنه عند محاسبة التغير في التقديرات، تقوم المنشآت بتعديل المبلغ المسجل للأداة في فترة التغير مع الإعتراف بالأرباح أو الخسائر المقابلة في حساب الربح أو الخسارة. ولحساب المبلغ المسجل الجديد، تقوم المنشآت بخصم التدفقات النقدية المقدرة المنقحة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي.

إلغاء الإعتراف بالأصل المالي

(و) اقترحت مسودة العرض بان تستمر المنشأة بالإعتراف بالأصل المالي إلى حد مشاركتها المستمرة في ذلك الأصل. وبالتالي، تلغي المنشأة الإعتراف بالأصل المالي فقط إذا لم يكن لديها أي مشاركة مستمرة في ذلك الأصل. ويستخدم المعيار مفاهيم السيطرة ومخاطر ومكافآت الملكية لتحديد ما إذا يتم، وإلى أي حد يتم، إلغاء الإعتراف بالأصل المالي. وينطبق منهج المشاركة المستمرة فقط إذا احتفظت المنشأة ببعض، ولكن ليس بشكل جوهري جميع، مخاطر ومكافآت الملكية واحتفظت كذلك بالسيطرة (انظر أيضا (ط) أدناه).

(ز) وخلافاً لمسودة العرض، يوضح المعيار متى ينبغي دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من أصل مالي كبير. ويقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من أصل مالي كبير إذا، وفقط إذا، كان الجزء واحد مما يلي:

- تدفقات نقدية محددة بشكل خاص فقط من الأصل المالي؛
- حصة تناسبية كاملة فقط من التدفقات النقدية من الأصل المالي؛ أو
- حصة تناسبية كاملة فقط من التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي.

وفي جميع الحالات الأخرى، يقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله.

(ح) أبقى المجلس على الشروط المقترحة في مسودة العرض بالنسبة "لترتيبات الضمان التمريري" والتي تحتفظ بموجبها المنشأة بالحقوق التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي، لكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع تلك التدفقات النقدية إلى واحدة أو أكثر من المنشآت. ولكن بسبب اللبس حول معنى مصطلح "ترتيبات الضمان التمريري"، فإن المعيار لا يستخدم هذا المصطلح.

(ط) يقتضي المعيار أن تقوم المنشأة أولا بتقييم ما إذا قامت بنقل جميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. وإذا احتفظت المنشأة بجميع المخاطر والمكافئات بشكل جوهري، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول. وإذا قامت بنقل جميع هذه المخاطر والمكافئات بشكل جوهري، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول. وإذا لم تقم المنشأة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري، فإنها تقيم ما إذا قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. وإذا كانت قد احتفظت بالسيطرة، يقتضي المعيار استمرار المنشأة بالإعتراف بالأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة في الأصل المنقول. وإذا لم تحتفظ بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول.

(ي) يوفر المعيار إرشادات حول كيفية تقييم مفاهيم المخاطر والمكافئات والسيطرة لأغراض إلغاء الإعتراف.

القياس

(ك) يتبنى المعيار الخيار المقترح في مسودة العرض بان يتم السماح بتحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي عند الإعتراف الأولي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. إلا أن المعيار يوضح أن القيمة العادلة للإلتزامات ذات خاصية الطلب، مثل الودائع تحت الطلب، ليست اقل من المبلغ الذي يستحق دفعه عند الطلب المخصوم من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ.

(ل) يتبنى المعيار الإقتراح في مسودة العرض بأنه ينبغي استخدام الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة لتحديد القيمة العادلة المفضلة على أساليب التقييم الأخرى. ويضيف المعيار إرشادات بأنه إذا تم الإعلان عن معدل معين، (بدلا من سعر معين)، فإن هذه المعدلات المعلنة تُستخدم كمدخلات في أساليب التقييم لتحديد القيمة العادلة. ويوضح المعيار أيضا أنه إذا كانت المنشأة تعمل في أكثر من سوق نشط واحد، فإنها تستخدم السعر الذي يمكن أن تحصل به المعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو

إعادة تحديد شروط) في السوق النشط الأكثر جدوى الذي يمكن للمنشأة الوصول إليه مباشرة.

(م) يبسط المعيار التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة في سوق غير نشط بحيث لا تكون لمعاملات السوق الحديثة الأولوية على أساليب التقييم. بل عندما لا يكون هناك سعر في السوق النشط، يتم استخدام أسلوب التقييم. وتتضمن أساليب التقييم هذه استخدام معاملات السوق الحديثة على أساس تجاري.

(ن) ويوضح المعيار أيضا أن أفضل تقدير للقيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بالأداة المالية غير المعلن عنها في السوق النشط هو سعر المعاملة، ما لم يتم إثبات القيمة العادلة للأداة من خلال معاملات السوق الملحوظة الأخرى أو إذا كانت القيمة العادلة مبنية على أساس أسلوب تقييم تتضمن متغيراته فقط بيانات من أسواق مرئية.

إنخفاض قيمة الأصول المالية

(س) يوضح المعيار أنه يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة فقط عند تكبدها. ويلغي المعيار بعض الإرشادات المفصلة في مسودة العرض، وتحديدا، المثال حول كيفية حساب معدل الخصم بهدف قياس إنخفاض القيمة في مجموعة من الأصول المالية.

(ع) اقترحت مسودة العرض أنه لا يمكن عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة. ويقتضي المعيار بالنسبة لأدوات الدين المتوفرة برسم البيع، أن يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة ويكون من الممكن ربط الزيادة بشكل موضوعي بحدث يحصل بعد الإعتراف بالخسارة. ولا يمكن عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة، أي أنه يتم الإعتراف بأي زيادة لاحقة في القيمة العادلة في حقوق الملكية.

محاسبة التحوط

(ف) يقتضي المعيار أنه عندما تحصل بالفعل معاملة تنبؤ محوطة وينتج عن ذلك الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، فان الأرباح أو الخسائر المؤجلة في حقوق الملكية لا تعدل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام (أي أنه يُمنع "تعديل الأساس")، ولكنها تبقى في حقوق الملكية ويتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة بما ينسجم مع الإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصل أو الإلتزام. وبالنسبة لتحوطات معاملات التنبؤ التي سينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، فان للمنشأة خيار تطبيق تعديل الأساس أو الاحتفاظ بأرباح أو خسائر التحوط في حقوق الملكية والإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة عندما يؤثر الأصل أو الإلتزام على حساب الربح أو الخسارة.

(ص) اقترحت مسودة العرض معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات القيمة العادلة (بدلا من معاملتها على أنها تحوطات التدفق النقدي). ويتبنى المعيار هذا المتطلب لكنه يوضح أنه يمكن محاسبة تحوط مخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت إما على أنه تحوط القيمة العادلة أو تحوط التدفق النقدي.

الإنتقال

(ق) يتبنى المعيار المنقح الإقتراح الوارد في مسودة العرض أنه يسمح للمنشأة، عند الانتقال، تحديد أصلا ماليا أو التزاما ماليا معترف به سابقا على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي

بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنه متوفر برسم البيع. غير أنه قد تم إضافة متطلب إفصاح إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لتوفير معلومات حول القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة في كل فئة والتصنيف والمبلغ المسجل في البيانات المالية السابقة.

(ر) اقترحت مسودة العرض أن يتم تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح بأثر رجعي على الأصول المالية التي يتم إلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. ويقتضي المعيار التطبيق بأثر مستقبلي، وبالتحديد للمنشآت التي لا تعترف بتلك الأصول التي تم إلغاء الإعتراف بها بموجب المعيار الأصلي، ولكنها تسمح بالتطبيق بأثر رجعي من تاريخ اختيار المنشأة، شريطة أن تكون المعلومات المطلوبة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول والإلتزامات التي تم إلغاء الإعتراف بها نتيجة المعاملات السابقة قد تم الحصول عليها في وقت المحاسبة الأولية لتلك المعاملات.

(ش) إقترحت مسودة العرض وتطلب المعيار المعدل في الأصل التطبيق بأثر رجعي لمتطلبات الإعتراف بالمكسب أو الخسارة لـ " اليوم الأول" في الفقرة أز ٧٦ ، وبعد صدور المعيار المعدل آثار المشاركون الإهتمام بأن التطبيق بأثر رجعي سيخرج عن متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، وسيكون التطبيق صعبا ومكلفا،وقد يتطلب إفتراضات شخصية بشأن ماذا تمت وملاحظته، وماذا لم تتم ملاحظته، وإستجابة لهذه الإهتمامات قرر المجلس:

(١) السماح للمنشآت تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة من الفقرة أ ز ٧٦ بأية طريقة من الطرق التالية:

- بأثر رجعي، حسبما تطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في السابق.
- بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢، وهو تاريخ النفاذ لمتطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية المعادلة.
- بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤، وهو تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للعديد من المنشآت.

(٢) إيضاح أنه يجب الإعتراف بمكسب أو خسارة بعد الإعتراف الأولي فقط إلى المدى الذي تنشأ به من تغير عامل (بما في ذلك الوقت) على المشاركين أخذه في الإعتبار عند تحديد السعر، وقد طلب بعض الأعضاء من المجلس إيضاح أن الإطفاء بطريقة القسط الثابت أسلوب مناسب للإعتراف بالفرق بين سعر معاملة (يستخدم كقيمة عادلة حسب الفقرة أز ٧٦) وتقييم تم في وقت المعاملة التي لم تكن مبنية فقط على بيانات من الأسواق التي أمكن ملاحظتها، وقد قرر المجلس عدم إجراء ذلك، وتوصل الى أنه بالرغم من أن الإطفاء بطريقة القسط الثابت قد يكون أسلوبا مناسبا في بعض الحالات فإنه ليس مناسبا في أحيان أخرى.

الآراء المعارضة

اعتراض أنتوني.تي. كوب، جيمس. جيه. ليسنرنج، وارن. جيه. ماكجريجور على موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في كانون الأول ٢٠٠٣

آراء١ اعترض السادة كوب وليسنرنج وماكجريجور على موضوع هذا المعيار.

آراء٢ اعترض السيد ليسنرنج لعدم موافقته على الإستنتاجات المتعلقة بإلغاء الإعتراف، وانخفاض قيمة أصول محددة، وإعتماد محاسبة تحوط تعديل الأساس في ظروف محددة.

آراء٣ يقتضي المعيار في الفقرتين ٣٠ و ٣١ أنه ينبغي الإعتراف بالإلتزام لقاء المقابل المستلم إلى حد المشاركة المستمرة للمنشأة في الأصل. ويعتقد السيد ليسنرنج أن نتيجة تلك المحاسبة هي الإعتراف بأصول تخفق في تلبية تعريف الأصول وتسجيل إلتزامات تخفق في تلبية تعريف الإلتزامات. وزيادة على ذلك، يخفق المعيار في الإعتراف بالعقود الأجلة وخيارات البيع أو الشراء والضمانات التي يتم إنشاؤها، ولكنه يسجل بدلاً من ذلك "اقتراضاً" مفترضا نتيجة الحقوق والإلتزامات التي توجدها تلك العقود. وهناك نتائج أخرى لمنهج المشاركة المستمرة تم تبنيها. فبالنسبة للناقلين، ينتج عنه محاسبة مختلفة جداً من قبل منشأتين عندما يكون لديهما حقوق وإلتزامات تعاقدية مطابقة فقط لأن أحد المنشأتين قد امتلكت ذات مرة الأصل المالي المنقول. بالإضافة إلى ذلك، لا يتم محاسبة "الإقتراض" الذي يتم الإعتراف به مثل القروض الأخرى، وبالتالي لا يمكن تسجيل مصروف فائدة. وبالفعل يقتضي تنفيذ المنهج المقترح التجاوز المحدد عن معايير القياس والعرض المطبقة على الأدوات المالية المشابهة الأخرى التي لا تنشأ من معاملات إلغاء الإعتراف. على سبيل المثال، لا يتم محاسبة المشتقات التي توجدها معاملات إلغاء الإعتراف بالقيمة العادلة. وبالنسبة للمنقول إليهم، يقتضي المنهج أيضا تجاوز متطلبات الإعتراف والقياس المطبقة على الأدوات المالية المشابهة الأخرى. وإذا تم شراء أداة معينة في معاملة النقل لا تحقق معايير إلغاء الإعتراف، فان المنقول إليه يعترف بها ويقيسها بشكل مختلف عن الأداة التي يتم شراؤها من نفس الطرف المقابل بشكل منفصل.

آراء٤ ويعترض السيد ليسنرنج أيضا على المتطلب الوارد في الفقرة ٦٤ الذي يقضي بضم الأصل الذي اعتبر منفردا بأنه غير منخفض القيمة في محفظة من الأصول المشابهة من اجل تقييم محفظي إضافي لإنخفاض القيمة. وما أن يُعتبر الأصل غير منخفض القيمة، فان مسألة ما إذا تمتلك المنشأة واحداً أو أكثر من الأصول المشابهة لا يكون أمراً ذو صلة حيث أن تلك الأصول لا يكون لها أي مدلولات على ما إذا كان الأصل الذي تم دراسته بشكل منفرد لإنخفاض القيمة تنخفض أو لا تنخفض قيمته. وينتج عن هذه المحاسبة إمكانية أن تملك كل منشأة ٥٠% من القرض الواحد. ويمكن أن تستنتج المنشأتان أنه لم تنخفض قيمة القرض. ولكن إذا كان لدى إحدى المنشأتين قروض أخرى مشابهة، فإنه يسمح لها بالإعتراف بإنخفاض القيمة فيما يتعلق بالقرض في حين لا يسمح للمنشأة الأخرى بذلك. ومن غير المقبول محاسبة المخاطر المتطابقة بطرق مختلفة. ويرى السيد ليسنرنج أن الآراء الواردة في الفقرة "إستنتاج١١٥" مقنعة.

آراء٥ ويعترض السيد ليسنرنج أيضا على الفقرة ٩٨ التي تسمح ولكن لا تقتضي تعديل الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصول أو إلتزامات غير مالية. وينتج عن هذه المحاسبة دائما تعديل الأصل أو الإلتزام المسجل في تاريخ الإعتراف الأولي بعيدا عن قيمته العادلة. وهي تسجل أيضا أصلا معينا، إذا تم اختيار بديل تعديل الأساس، بمبلغ غير تكلفته كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" وكما هو مبين أيضا في الفقرة ١٦ من

ذلك المعيار. وإذا كان سيتم اعتبار المشتقة على أنها جزء من تكلفة شراء الأصل، لا ينبغي أن تكون محاسبة التحوط في هذه الظروف انتقائية لتنسجم مع مشروع التحسينات الذي يهدف بكل وضوح إلى التقليل من البدائل. وعدم القدرة على المقارنة التي تنشأ من هذا البديل هي أمر غير مرغوب وغير ضروري.

آراء٦ ويعترض السيد ليسنرنج أيضا على إرشادات التطبيق في الفقرة "تطبيق ٧١" وخصوصاً الإستنتاج الوارد في الفقرة "استنتاج ٩٨". فهو لا يعتقد أنه ينبغي على المنشأة التي تقوم بإنشاء عقد ما في سوق معين قياس القيمة العادلة للعقد بالرجوع إلى سوق آخر لم تحصل فيه المعاملة. وإذا تغيرت الأسعار في سوق التعامل، فإنه ينبغي الإعتراف بذلك التغير في الأسعار عندما يحدث لاحقا قياس القيمة العادلة للعقد. ولكن هناك العديد من المدلولات الضمنية فيما يخص التبديل بين الأسواق عند قياس القيمة العادلة لم يتطرق المجلس إليها بعد. ويرى السيد ليسنرنج أنه لا ينبغي الإعتراف بالأرباح أو الخسائر على أساس حقيقة أن المعاملة يمكن أن تحدث في سوق مختلف.

آراء٧ يعترض السيد كوب على الفقرة ٦٤ ويتفق مع تحليل السيد ليسنرنج واستنتاجاته حول إنخفاض قيمة القرض كما هو محدد في الفقرة "آراء ٤". ويرى أنه من غير المألوف أن يتم لاحقا محاسبة القرض الذي تم تحديده على أنه لم تنخفض قيمته بعد تحليل دقيق كما لو أنه انخفضت قيمته عند شمله في المحفظة.

آراء٨ يعترض السيد كوب أيضا على الفقرة ٩٨، وخصوصا قرار المجلس السماح بحرية استخدام أو عدم استخدام تعديل الأساس عند محاسبة تحوطات معاملات التنبؤ التي تؤدي إلى الإعتراف بأصول غير مالية أو إلتزامات غير مالية. ومن وجهة نظره، ومن بين الخيارات الثلاثة المتاحة أمام المجلس – وهي الإحتفاظ بالمتطلب في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ باستخدام تعديل الأساس، أو منع تعديل الأساس كما هو مقترح في مسودة العرض الصادرة في حزيران ٢٠٠٢، أو توفير حرية الإختيار – اختار المجلس أسوأ خيار. ويعتقد السيد كوب أن أفضل منهج هو منع تعديل الأساس، كما هو مقترح في مسودة العرض، لأن تعديلات الأساس، في رأيه، تؤدي إلى الإعتراف بالأصول والإلتزامات بمبالغ غير ملائمة.

آراء٩ ويعتقد السيد كوب أن زيادة عدد الخيارات في المعايير الدولية هو سياسة سيئة. ومن المحتمل أن يؤدي قرار المجلس إلى اختلافات رئيسية بين المنشآت التي تنتقي خياراً معيناً والمنشآت التي تنتقي خيارا آخرا. كما أن هذا الافتقار إلى قابلية المقارنة سيؤثر بشكل سلبي على قدرة المستخدمين على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

آراء١٠ إضافة إلى ذلك، يشير السيد كوب إلى أنه بإمكان المنشآت المسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية أن تختار عدم تبني تعديل الأساس من اجل تفادي اختلاف مطابق كبير مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. ويعتقد السيد كوب أن زيادة الإختلافات بين المنشآت الملتزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تكون مسجلة في الولايات المتحدة والمنشآت التي ليست كذلك هو أمر غير مرغوب.

آراء١١ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرة ٩٨، ويتفق مع تحليل كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج واستنتاجاتهما كما هو مبين أعلاه في الفقرات "آراء ٥" و"آراء ٨ – آراء ١٠".

آراء١٢ يعترض السيد ماكجريجور أيضا على هذا المعيار لأنه لا يوافق على الإستنتاجات المتعلقة بإنخفاض قيمة أصول معينة.

آراء١٣ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرتين ٦٧ و ٦٩، اللتان تتناولان إنخفاض قيمة استثمارات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع. وتقتضي هذه الفقرات الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من هذه الأصول في حساب الربح أو الخسارة عندما يكون هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل. ولا ينبغي عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها سابقا من خلال حساب الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة للأصول. ويشير السيد ماكجريجور إلى أن أسباب المجلس وراء منع القيود العاكسة من خلال الربح أو الخسارة لاستثمارات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع التي انخفضت قيمتها سابقا، المبينة في الفقرة "استنتاج١٣٠" من أساس الإستنتاجات، هي "أنه لم يتمكن من إيجاد طريقة مقبولة لتمييز القيود العاكسة لخسائر إنخفاض القيمة عن الزيادات الأخرى في القيمة العادلة". وهو يوافق على هذه الأسباب لكنه يعتقد أنها تنطبق بشكل متساو على الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة في المقام الأول. ويعتقد السيد ماكجريجور أن السمة الذاتية الهامة المرتبطة بتقييم ما إذا يمثل تخفيض القيمة العادلة انخفاضا للقيمة (وبالتالي ينبغي الإعتراف به في حساب الربح أو الخسارة) أو تناقص آخر في القيمة (وينبغي الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية) ستؤدي في أفضل الأحوال إلى نقص في قابلية المقارنة ضمن المنشأة مع مرور الوقت وبين المنشآت، وستتيح في أسوأ الأحوال فرصة للمنشآت لإدارة الأرباح أو الخسائر المبلغ عنها.

آراء١٤ يعتقد السيد ماكجريجور أنه ينبغي الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة للأصول المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة. إلا أن مثل هذا التغير الرئيسي في المعيار سيحتاج لأن يخضع لكامل إجراءات المجلس. وهو يعتقد أنه من أجل التغلب على المخاوف المعبر عنها في الفقرة "آراء ١٣" في هذا الوقت بالنسبة لاستثمارات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع، ينبغي أن يقتضي المعيار الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة التي ما دون التكلفة في حساب الربح أو الخسارة على أنها عمليات إنخفاض في القيمة وقيود عاكسة لعمليات إنخفاض القيمة والإعتراف بجميع التغيرات في القيمة التي ما فوق التكلفة في حقوق الملكية. ويعامل هذا المنهج جميع التغيرات في القيمة بنفس الأسلوب، مهما كان سببها. ويتم إلغاء مشكلة التمييز بين خسارة إنخفاض القيمة والنقص الأخر في القيمة (وتحديد ما إذا كان هناك إنخفاض قيمة في المقام الأول) لأنه لم يعد يوجد أية سمة شخصية ذات علاقة. بالإضافة إلى ذلك، ينسجم المنهاج مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*".

آراء١٥ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرة ١٠٦ من المعيار وعلى التعديلات المترتبة على الفقرة ٢٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*". وتقتضي الفقرة ١٠٦ من المنشآت تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف بأثر مستقبلي على الأصول المالية. وتقتضي الفقرة ٢٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ من المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) بأثر مستقبلي على الأصول المالية والإلتزامات المالية غير المشتقة. ويعتقد السيد ماكجريجور أنه ينبغي على المنشآت المطبقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ القائمة تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف بأثر رجعي على الأصول المالية، وأنه ينبغي على المنشآت التي تتبنى للمرة الأولى

المعايير الدولية تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر رجعي على جميع الأصول المالية والإلتزامات المالية. كما أبدى السيد ماكجريجور قلقه من إمكانية إلغاء الإعتـراف بالأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي من قبل المنشآت التي كانت خاضـعة له، والتي من الممكن أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح. كما أبدى أيضا قلقه أيضا من إمكانية إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية غير المشتقة من قبل المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومـا السابقة والتي من الممكن أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح. ومن الممكن أن تكون هذه المبالغ مهمة في العديد من الحالات. وسيؤدي عدم طلب الإعتراف بهذه المبالغ إلى خسارة معلومات ملائمة كما سيضعف من قدرة مستخدمي البيانات المالية علـى اتخـاذ قرارات إقتصادية سليمة.

اعتراض جون. تي. سميث على موضوع إصدار التعديلات في آذار ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول محاسبة تحوط القيمة العادلة وللتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة

آراء١ يعترض السيد سميث على هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، فيما يخص محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. وهو يتفق مع هدف ايجاد حل تحوط شامل يقلل من مطالب الأنظمة بدون تقويض مبادئ المحاسبة الأساسية المرتبطة بالأدوات المشتقة وأنشطة التحوط. إلا أن السيد سميث يعتقد أن دعم بعض المجاوبين لهذه التعديلات واستعدادهم لقبول معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مرتكز أكثر على الحد الذي تقلل فيه التعديلات من الإعتراف بحالة عدم الفاعلية، والتقلب في الأرباح أو الخسائر، والتقلب في حقوق الملكية، أكثر مما يرتكز على ما إذا تقلل هذه التعديلات من مطالب الأنظمة دون تقويض مبادئ المحاسبة الأساسية.

آراء٢ يعتقد السيد سميث أن بعض القرارات التي تم اتخاذها أثناء مناقشات المجلس تؤدي إلى منهج في محاسبة تحوط المحفظة لا يحقق الهدف الأصلي الذي يتمثل بالتحديد في نتيجة مكافئة بشكل جوهري لتحديد أصل أو إلتزام منفرد على أنه بند تحوط. ويدرك السيد سميث أن بعض المجاوبين لن يقبلوا معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ما لم يقدم المجلس بديلا آخرا يقلل من التقلبات المبلغ عنها. كما يعتقد أن التعديلات تتجاوز الهدف المقصود منها. وعلى وجه التحديد، يرى أنه من الممكن تطبيق سمات هذه التعديلات للتخفيف من حالة عدم الفاعلية وتحقيق نتيجة مكافئة بشكل جوهري للطرق الأخرى في قياس حالة عدم الفاعلية التي قام المجلس بدراستها أثناء صياغة مسودة العرض. وقد رفض المجلس تلك الطرق لأنها لم تقتضي اعتراف فوريا بكامل حالة عدم الفاعلية. ويعتقد السيد سميث أيضا أنه يمكن استخدام تلك السمات لإدارة الأرباح.

المثال التوضيحي

يرافق هذا المثال معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ولكنه ليس جزء منه.

الحقائق

مثال١ في ١ كانون الثاني ٢٠×١، تحدد المنشأة (أ) محفظة تتألف من أصول وإلتزامات ترغب بتحويط مخاطر سعر فائدتها. وتشمل الإلتزامات إلتزامات الودائع برسم الطلب التي يمكن أن يسحبها المودع في أي وقت بدون إشعار. وتعتبر المنشأة، لأغراض إدارة المخاطر، جميع البنود في المحفظة على أنها بنود ذات سعر ثابت.

مثال٢ تقوم المنشأة (أ)، لأغراض إدارة المخاطر، بتحليل الأصول والإلتزامات في المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة. وتستخدم المنشأة فترات زمنية شهرية وتقوم بجدولة البنود للسنوات الخمس القادمة (أي أن لديها ٦٠ فترة زمنية شهرية منفصلة).* والأصول التي في المحفظة هي أصول تستحق الدفع مسبقا تقوم المنشأة (أ) بتخصيصها إلى فترات زمنية على أساس تواريخ الدفع المسبق المتوقعة، من خلال تخصيص نسبة مئوية من جميع الأصول، بدلاً من البنود المفردة، في كل فترة زمنية. وتشمل المحفظة أيضا إلتزامات برسم الطلب تتوقع المنشأة أن تسددها، على أساس المحفظة، بين شهر واحد وخمس سنوات، ويتم جدولتها، لأغراض إدارة المخاطر، إلى فترات زمنية بناءً على هذا الأساس. وعلى أساس هذا التحليل، تحدد المنشأة (أ) المبلغ الذي ترغب بتحويطه في كل فترة زمنية.

مثال٣ يتناول هذا المثال فقط الفترة الزمنية لإعادة التسعير التي تنتهي خلال مدة ثلاثة أشهر، أي الفترة الزمنية التي تستحق في ٣١ آذار ٢٠×١ (من الممكن تطبيق إجراء مماثل لكل من الفترات الزمنية الأخرى البالغ عددها ٥٩). وقامت المنشأة (أ) بجدولة أصول بقيمة ١٠٠ مليون وحدة عملة وإلتزامات بقيمة ٨٠ مليون وحدة عملة في هذه الفترة الزمنية. ويستحق دفع جميع الإلتزامات عند الطلب.

مثال٤ تقرر المنشأة (أ)، لأغراض إدارة المخاطر، تحويط المركز المالي الصافي بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة وتدخل وفقا لذلك في مبادلة سعر فائدة† في ١ كانون الثاني ٢٠×١ لدفع سعر ثابت واستلام سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، مع مبلغ أصلي مفترض بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة وعمر ثابت مدته ثلاثة أشهر.

مثال٥ يقدم هذا المثال الإفتراضات المبسطة التالية:

(أ) تساوي القسيمة على الجانب الثابت من عملية المبادلة القسيمة الثابتة على الأصل؛

(ب) تصبح القسيمة على الجانب الثابت من عملية المبادلة مستحقة الدفع في نفس تواريخ دفعات الفائدة على الأصل؛ و

(ج) تكون الفائدة على الجانب المتغير من عملية المبادلة هي المعدل السابق لسعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. ونتيجة لذلك، ينشأ كامل التغير في القيمة العادلة للمبادلة من الجانب الثابت فقط، لأن الجانب المتغير ليس معرضا للتغيرات في القيمة العادلة بسبب التغيرات في أسعار الفائدة.

* تم في هذا المثال جدولة التدفقات النقدية الخاصة بالمبلغ الأصلي إلى فترات زمنية ولكن تم شمل التدفقات النقدية للفائدة ذات العلاقة عند حساب التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. ومن الممكن استخدام طرق أخرى لجدولة الأصل والالتزامات. وتم أيضا في هذا المثال استخدام فترات زمنية شهرية لإعادة التسعير. ويمكن للمنشأة أن تختار فترات زمنية أطول أو أقصر.

† ستخدم المثال المبادلة على أنها أداة تحوط. ويمكن للمنشأة أن تستخدم اتفاقيات السعر الآجل أو مشتقات أخرى على أنها أدوات تحوط.

وفي الحالات التي لا يتم فيها تطبيق هذه الافتراضات، سينشأ المزيد من عدم الفاعلية. (يمكن إلغاء عدم الفاعلية الناشئة من البند (أ) من خلال تحديد جزء من التدفقات النقدية على الأصل والمكافئة للجانب الثابت من عملية المبادلة على أنها بند محوط).

مثال٦ يفترض أيضا أن المنشأة (أ) تقوم باختبار الفاعلية بشكل شهري.

مثال٧ تكون القيمة العادلة لأصل مكافئ غير مستحق الدفع مسبقا بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة، مع تجاهل التغيرات في القيمة غير المنسوبة إلى التحركات في أسعار الفائدة، في فترات مختلفة خلال فترة التحوط كما يلي:

	١ كانون الثاني ٢٠×١	٣١ كانون الثاني ٢٠×١	١ شباط ٢٠×١	٢٨ شباط ٢٠×١	٣١ آذار ٢٠×١
القيمة العادلة (الأصل) (وحدة عملة)	٢٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٤٧٤٠٨	٢٠٠٤٧٤٠٨	٢٠٠٢٣٧٩٥	صفر

مثال٨ تكون القيمة العادلة للمبادلة في فترات مختلفة خلال فترة التحوط هي كما يلي:

	١ كانون الثاني ٢٠×١	٣١ كانون الثاني ٢٠×١	١ شباط ٢٠×١	٢٨ شباط ٢٠×١	٣١ آذار ٢٠×١
القيمة العادلة (الأصل) (وحدة عملة)	صفر	(٤٧٤٠٨)	(٤٧٤٠٨)	(٢٣٧٩٥)	صفر

المعاملة المحاسبية

مثال٩ في ١ كانون الثاني ٢٠×١، تحدد المنشأة (أ) مبلغا بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة من الأصول على أنه بند محوط في فترة الثلاثة أشهر. وتحدد التغير في قيمة البند المحوط (أي ٢٠ مليون وحدة عملة من الأصول) الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنك لندن على أنها مخاطر محوطة. كما تمتثل المنشأة لمتطلبات التحديد الأخرى المبينة في الفقرتين ٨٨(د) و"تطبيق ١١٩" من المعيار.

مثال١٠ تحدد المنشأة (أ) مبادلة سعر الفائدة المذكورة في الفقرة "مثال ٤" على أنها أداة تحوط.

نهاية الشهر الأول (٣١ كانون الثاني ٢٠×١)

مثال١١ في ٣١ كانون الثاني ٢٠×١ (نهاية الشهر الأول) عندما تقوم المنشأة باختبار الفاعلية، ينخفض سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. وبناءً على تاريخ الدفع المسبق، تقدر المنشأة (أ)، كنتيجة، أن الدفعات المسبقة ستحصل بشكل أسرع من تلك المقدرة سابقا. ونتيجة لذلك فإنها تعيد تقدير مبلغ الأصول المجدولة في هذه الفترة الزمنية (باستثناء الأصول الجديدة التي يتم إنشاؤها خلال الشهر) بقيمة ٩٦ مليون وحدة عملة.

مثال١٢ تكون القيمة العادلة لمبادلة سعر الفائدة المحددة ذات مبلغ أصلي مفترض بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة هي (٤٧٤٠٨ وحدة عملة)* (المبادلة تعتبر إلتزاما).

مثال١٣ تقوم المنشأة (أ) بحساب التغير في القيمة العادلة للبند المحوط، آخذة بالإعتبار التغير في الدفعات المسبقة المقدرة، كما يلي:

(أ) أولا، تقوم بحساب النسبة المئوية للتقدير الأولي للأصول في الفترة الزمنية التي تم تحوطها. والنسبة هي ٢٠% (٢٠ مليون وحدة عملة/ ١٠٠ مليون وحدة عملة).

---

* انظر الفقرة "مثال ٨".

(ب) ثانيا، تقوم بتطبيق هذه النسبة المئوية (٢٠%) على تقديرها المنقح للمبلغ في تلك الفترة الزمنية (٩٦ مليون وحدة عملة) لحساب المبلغ الذي يرتكز البند المحوط على تقديره المنقح. وهذا المبلغ هو ١٩,٢ مليون وحدة عملة.

(ج) ثالثا، تقوم بحساب التغير في القيمة العادلة لهذا التقدير المنقح للبند المحوط (١٩,٢ مليون وحدة عملة) الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. وهو بقيمة ٤٥,٥١١ وحدة عملة (٤٧٤٠٨ * x (١٩,٢ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

مثال١٤ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية المرتبطة بهذه الفترة الزمنية:

منه	النقد	١٧٢٠٩٧ وحدة عملة	
له	بيان الدخل (دخل الفائدة)		١٧٢٠٩٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة على المبلغ المحوط (١٩,٢ مليون وحدة عملة).

منه	بيان الدخل (مصروف الفائدة)	١٧٩٢٦٨ وحدة عملة	
له	بيان الدخل (دخل الفائدة)		١٧٩٢٦٨ وحدة عملة
له	النقد		صفر

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على المبادلة المحددة على أنها أداة تحوط.

منه	بيان الدخل (الخسارة)	٤٧٤٠٨ وحدة عملة	
له	الإلتزام المشتق		٤٧٤٠٨ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبادلة.

منه	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٤٥٥١١ وحدة عملة	
له	بيان الدخل (الربح)		٤٥٥١١ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبلغ المحوط.

(أ) لا يبين هذا المثال كيفية حساب مبالغ دخل الفائدة ومصروف الفائدة.

مثال١٥ تكون النتيجة الصافية للربح أو الخسارة (باستثناء دخل الفائدة ومصروف الفائدة) هي الإعتراف بخسارة قيمتها (١٨٩٧ وحدة عملة). وهذا يمثل حالة عدم الفاعلية في علاقة التحوط التي تنشأ من التغير في تواريخ الدفع المسبق المقدرة.

بداية الشهر الثاني

مثال١٦ في ١ شباط ٢٠×١، تبيع المنشأة (أ) جزء من الأصول في فترات زمنية مختلفة. وتحسب المنشأة (أ) أنها قد باعت ٨ ١/٣ % من إجمالي محفظة الأصول. ولأنه قد تم تخصيص الأصول في فترات زمنية من خلال تخصيص نسبة مئوية من الأصول (بدلا من الأصول المنفردة) في كل فترة زمنية، فان المنشأة (أ) تحدد أنها لا تستطيع التأكيد في أي فترة زمنية محددة تم جدولة الأصول المباعة. وبالتالي فإنها تستخدم أساس منطقيا ومنتظما للتخصيص. وبناءً على حقيقة أنها باعت مجموعة تمثيلية من الأصول في المحفظة، تخصص المنشأة (أ) عملية بيع تناسبية على الفترات الزمنية.

مثال١٧ وعلى هذا الأساس، تقوم المنشأة (أ) بحساب أنها قد باعت٨ ١/٣ % من الأصول المخصصة لفترة الثلاثة أشهر، ويعني هذا ٨ مليون وحدة عملة (١/٣ ٨% من ٩٦ مليون وحدة عملة). والعوائد

* أي ٢٠,٠٤٧,٤٠٨ وحدة عملة – ٢٠٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة. انظر الفقرة "مثال ٧".

المستلمة هي ٨٠١٨٤٠٠، تساوي القيمة العادلة للأصول[*]. وعند إلغاء الإعتراف بالأصول، تقوم المنشأة (أ) بإلغاء المبلغ الذي يمثل التغير في القيمة العادلة للأصول المحوطة التي تم بيعها الآن من بنود السطر المنفصل في الميزانية العمومية. وهذه هي نسبة ٨ ١/٣ % من إجمالي رصيد بند السطر لقيمة ٤٥٥١١ وحدة عملة، ويعني هذا ٣٧٩٣ وحدة عملة.

مثال١٨ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية للاعتراف ببيع الأصل وإلغاء جزء من الرصيد في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية:

المدين	النقد	٨٠١٨٤٠٠ وحدة عملة
الدائن	الأصل	٨٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٣٧٩٣ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (الأرباح)	١٤٦٠٧ وحدة عملة

للإعتراف ببيع الأصل بالقيمة العادلة والإعتراف بالأرباح على البيع.

لأن التغير في مبلغ الأصول ليس منسوباً إلى التغير في سعر الفائدة المحوط، فإنه لا تنشأ عدم فاعلية.

مثال١٩ لدى المنشأة (أ) الآن قيمة ٨٨ مليون وحدة عملة من الأصول وقيمة ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات في هذه الفترة. وبالتالي فان صافي المبلغ الذي تريد المنشأة أن تحوطه الآن هو ٨ مليون وحدة عملة وبناءً على ذلك، فإنها تعين قيمة ٨ مليون وحدة عملة على أنها بند محوط.

مثال٢٠ تقرر المنشأة (أ) تعديل أداة التحوط من خلال تعيين جزء من المبادلة الأصلية فقط على أنه أداة تحوط. وبناء على ذلك، فإنها تعين قيمة ٨ مليون وحدة عملة أو ٤٠% من المبلغ الاسمي للمبادلة الأصلية على أنها أداة التحوط مع عمر متبقي مدته شهران وقيمة عادلة تساوي ١٨,٩٦٣ وحدة عملة[†]. وهي تتماشى أيضا مع متطلبات التعيين الأخرى في الفقرات ٨٨ (أ) تنفيذ ١١٩ من المعيار. ويتم تصنيف قيمة ١٢ مليون وحدة عملة للمبلغ الاسمي للمبادلة التي لم تعد معينة على أنها أداة تحوط إما على أنها محتفظ بها للتداول مع تغيرات في القيمة العادلة المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة أو يتم تعينها على أنها أداة تحوط في تحوط آخر[§].

مثال٢١ وكما في ١ شباط ٢٠×١ وبعد محاسبة بيع الأصول، يكون بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية هو ٤١٧١٨ وحدة عملة (٤٥٥١١ – ٣٧٩٣)، والذي يمثل التغير التراكمي في القيمة العادلة لقيمة ١٧٦ مليون وحدة عملة[ø] من الأصول. ولكن كما في ١ شباط ٢٠×١، تقوم المنشأة (أ) بتحويط ٨ مليون وحدة عملة من الأصول فقط والتي لها تغير تراكمي في القيمة العادلة قيمته ١٨٩٦٣ وحدة عملة[‡]. وترتبط قيمة بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية المتبقي هي ٢٢٧٥٥ وحدة عملة[#] بمبلغ الأصول الذي لا تزال المنشأة (أ) تحتفظ به ولكنها لم تعد تحوطه. وتبعا لذلك، تقوم المنشأة (أ) بإطفاء هذا المبلغ على العمر المتبقي للفترة، ويعني ذلك إطفاء ٢٢٧٥٥ وحدة عملة خلال شهرين.

---

[*] المبلغ المتحقق عند بيع الأصل هو القيمة العادلة للأصل المدفوع مسبقا، وهو أقل من القيمة العادلة للأصل المكافئ غير المدفوع مسبقًا الموضح في الفقرة مثال ٧.

[†] ٤٧,٤٠٨ وحدة عملة X ٤٠%.

[§] يمكن للمنشأة بدلا من ذلك أن تبرم مبادلة معادلة مع المبلغ الاسمي وقيمته ١٢ مليون وحدة عملة لتعديل وضعها وتعين كامل قيمة ٢٠ مليون وحدة عملة من المبادلة الموجودة وكامل ١٢ مليون وحدة عملة لمبادلة المعادلة الجديدة على أنها أداة تحوط.

[ø] ١٩,٢ مليون وحدة عملة – (٨ ١/٣ % X ١٩,٢ مليون وحدة عملة).

[‡] ٤١,٧١٨ وحدة عملة X (٨ مليون وحدة عملة/ ١٧,٦ مليون وحدة عملة).

[#] ٤١,٧١٨ وحدة عملة – ١٨,٩٦٣ وحدة عملة.

مثال٢٢ تحدد المنشأة (أ) أنه ليس من العملي استخدام طريقة الإطفاء بناءً على عائد إعادة الحساب الفعال وبالتالي استخدام طريقة القسط الثابت.

نهاية الشهر الثاني (٢٨ شباط ٢٠×١)

مثال٢٣ في ٢٨ شباط ٢٠×١، عندما تقوم المنشأة (أ) باختبار الفاعلية مرة أخرى، فان سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن لا يتغير. ولا تراجع المنشأة (أ) توقعاتها للدفع المسبق. وتكون القيمة العادلة لمبادلة سعر الفائدة المعينة مع المبلغ الإسمي وقيمته ٨ مليون وحدة عملة هي (٩٥١٨ وحدة عملة*) (تعتبر المبادلة إلتزاما). وتقوم المنشأة (أ) أيضا بحساب القيمة العادلة لقيمة ٨ مليون وحدة عملة من الأصول المحوطة على كما في ٢٨ شباط ٢٠×١ على أنها ٨٠٠٩٥١٨ وحدة عملة†.

مثال٢٤ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية المرتبطة بالتحوط في هذه الفترة الزمنية:

المدين	النقد	٧١٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (دخل الفائدة)	٧١٧٠٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة على المبلغ المحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	بيان الدخل (مصاريف الفائدة)	٧١٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (دخل الفائدة)	٦٢١١٥ وحدة عملة
الدائن	النقد	٩٥٩٢ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على جزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الإلتزام المشتق	٩٤٤٥ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (الأرباح)	٩٤٤٥ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة لجزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة) (٩٥١٨ وحدة عملة - ١٨٩٦٣ وحدة عملة).

الدائن	بيان الدخل (الخسائر)	٩٤٤٥ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٩٤٤٥ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبلغ المحوط (٨٠٠٩٥١٨ وحدة عملة - ٨٠١٨٩٦٣ وحدة عملة).

مثال٢٥ صافي تأثير على حساب الربح أو الخسارة (باستثناء دخل الفائدة ومصاريف الفائدة) هو صفر ويعكس أن التحوط فاعل تماما.

مثال٢٦ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي التالي لإطفاء رصيد السطر المنفصل في هذه الفترة:

الدائن	بيان الدخل (الخسائر)	١١٣٧٨ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	١١٣٧٨ وحدة عملة(أ)

للاعتراف بكلفة الإطفاء في الفترة.

(أ) ٢٢٧٥٥ وحدة عملة / ٢.

* ٢٣,٧٩٥ وحدة عملة (راجع الفقرة IE8) X (٨ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

† ٢٠,٠٢٣,٧٩٥ وحدة عملة (راجع الفقرة IE7) X (٨ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

نهاية الشهر الثالث

مثال٢٧ لا يطرأ تغيير جديد على مبلغ الأصول أو الإلتزامات خلال الشهر الثالث في فترة الثلاثة أشهر. وفي ٣١ آذار ٢٠×١ تستحق الأصول والمبادلة ويتم الإعتراف بجميع الأرصدة في حساب الربح أو الخسارة.

مثال٢٨ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية المرتبطة بهذه الفترة:

المدين	النقد	٨,٠٧١٧٠٧ وحدة عملة	
الدائن	الأصل		٨٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (الأرباح)		٧١٧٠٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة والنقد المستلمين عند تاريخ استحقاق المبلغ المحوط (٨ مليون وحدة عملة)

المدين	بيان الدخل (دخل الفائدة)	٧١٧٠٧ وحدة عملة	
الدائن	بيان الدخل (مصاريف الفائدة)		٦٢١١٥ وحدة عملة
الدائن	النقد		٩٥٩٢ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على جزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الإلتزام المشتق	٩٥١٨ وحدة عملة	
الدائن	بيان الدخل (الأرباح)		٩٥١٨ وحدة عملة

للاعتراف بنهاية صلاحية الجزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

الدائن	بيان الدخل (الخسائر)	٩٥١٨ وحدة عملة	
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية		٩٥١٨ وحدة عملة

لإلغاء رصيد بند السطر المنفصل عند نهاية صلاحية الفترة.

مثال٢٩ صافي تأثير على حساب الربح أو الخسارة (بإستثناء دخل الفائدة ومصاريف الفائدة) هو صفر ويعكس أن التحوط فاعل تماما.

مثال٣٠ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي التالي لإطفاء رصيد السطر المنفصل في هذه الفترة:

الدائن	بيان الدخل (الخسائر)	١١٣٧٧ وحدة عملة	
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية		١١٣٧٧ وحدة عملة

للاعتراف بكلفة الإطفاء في الفترة.

(أ) ٢٢٧٥٥ وحدة عملة / ٢.

الملخص

مثال٣١ يلخص الجدول أدناه ما يلي:

(أ) التغيرات في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية؛

(ب) القيمة العادلة للمشتقة؛

(ج) تأثير حساب الربح أو الخسارة للتحوط خلال فترة الثلاثة أشهر للتحوط كاملة؛ و

(د) دخل الفائدة ومصاريف الفائدة المرتبطين بالمبلغ المعين على أنه محوط.

الوصف	١ كانون الثاني ٢٠×١	٣١ كانون الثاني ٢٠×١	١ شباط ٢٠×١	٢٨ شباط ٢٠×١	٣١ آذار ٢٠×١
مبلغ الأصول المحوطة	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٩٢٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠
(أ) التغيرات في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية مرّحل من سابق					
الرصيد المطلوب إطفاؤه	صفر	صفر	صفر	٢٢٧٥٥	١١٣٧٧
الرصيد المتبقي	صفر	صفر	٤٥٥١١	١٨٩٦٣	٩٥١٨
يطرح: التعديلات على بيع الأصل	صفر	صفر	(٣٧٩٣)	صفر	صفر
التعديلات للتغير في القيمة العادلة للبند المحوط	صفر	٤٥٥١١	صفر	(٩٤٤٥)	(٩٥١٨)
الإطفاء	صفر	صفر	صفر	(١١٣٧٨)	(١١٣٧٧)
مرحل إلى لاحق					
الرصيد المطلوب إطفاؤه	صفر	صفر	٢٢٧٥٥	١١٣٧٧	صفر
الرصيد المتبقي	صفر	٤٥٥١١	١٨٩٦٣	٩٥١٨	صفر

(ب) القيمة العادلة للمشتقة.

	١ كانون الثاني ٢٠×١	٣١ كانون الثاني ٢٠×١	١ شباط ٢٠×١	٢٨ شباط ٢٠×١	٣١ آذار ٢٠×١
٢٠٠٠٠٠٠٠ مليون وحدة عملة	صفر	٤٧٤٠٨	–	–	–
١٢٠٠٠٠٠٠ مليون وحدة عملة	صفر	–	٢٨٤٤٥	لم يعد معينا على أنه أداة تحوط	
٨٠٠٠٠٠٠ مليون وحدة عملة	صفر	–	١٨٩٦٣	٩٥١٨	صفر
الإجمالي	**صفر**	**٤٧٤٠٨**	**٤٧٤٠٨**	**٩٥١٨**	**صفر**

يتبع الصفحة السابقة

(ج) تأثير حساب الربح أو الخسارة للتحوط

	١ كانون الثاني ١×٢٠	٣١ كانون الثاني ١×٢٠	١ شباط ١×٢٠	٢٨ شباط ١×٢٠	٣١ آذار ١×٢٠
التغير في بند السطر: الأصل	صفر	٤٥٥١١	لا ينطبق	(٩٤٤٥)	(٩٥١٨)
التغير في القيمة العادلة للمشتقة	صفر	(٤٧٤٠٨)	لا ينطبق	٩٤٤٥	٩٥١٨
صافي التأثير	صفر	(١٨٩٧)	**لا ينطبق**	**صفر**	**صفر**
الإطفاء	صفر	صفر	**لا ينطبق**	(١١٣٧٨)	(١١٣٧٧)

إضافة إلى ذلك، فإن هناك أرباح على بيع الأصول قيمتها ١٤٦٠٧ وحدة عملة في ١ شباط 20x1.

(د) دخل الفائدة ومصاريف الفائدة المرتبطين بالمبلغ المعين على أنه محوط.

حساب الربح أو الخسارة المعترف بها للمبلغ المحوط	١ كانون الثاني ١×٢٠	٣١ كانون الثاني ١×٢٠	١ شباط ١×٢٠	٢٨ شباط ١×٢٠	٣١ آذار ١×٢٠
دخل الفائدة					
-على الأصل	صفر	١٧٢٠٩٧	لا ينطبق	٧١٧٠٧	٧١٧٠٧
-على المبادلة	صفر	١٧٩٢٦٨	لا ينطبق	٦٢١١٥	٦٢١١٥
مصاريف الفائدة					
على المبادلة	صفر	(١٧٩٢٦٨)	لا ينطبق	(٧١٧٠٧)	(٧١٧٠٧)

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية التوافق بين محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والنسخة الحالية منه. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع بالرغم من اختلاف الإرشاد.

ويظهر الجدول أيضا كيف أن متطلبات الإفصاح المشمولة سابقا في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، قد تم دمجها في النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

وباستثناء المشار إليه، تعود جميع المراجع على معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة
الموضوع	١
١	٢
٢	تطبيق ١
٣	تطبيق ٢
٤	تطبيق ٣
٥	تطبيق ٤
٦	٥
٧	٦
٨	٩، المعيار ٣٢، ١١
٩	المعيار ٣٢. ٣٢. ١٤
١٠	٩
١١	المعيار ٣٢. ١١د)، ٢١
١٢	المعيار ٣٢. ١١، ٢١
١٣	تطبيق ٩
١٤	٦، ٧
١٥	تطبيق ١١
١٦	تطبيق ١٢
١٧	تطبيق ١٣
١٨	تطبيق ١٥
١٩	لا يوجد
٢٠	لا يوجد
٢١	٩
٢٢	١٠
٢٣	١١
٢٤	تطبيق ٣٠

الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة
٢٥	تطبيق ٣٣
٢٦	١٢
٢٧	١٤
٢٨	تطبيق ٣٤
٢٩	تطبيق ٣٥
٣٠	٣٨، تطبيق ٥٣
٣١	تطبيق ٥٤
٣٢	تطبيق ٥٥
٣٣	تطبيق ٦٥
٣٤	د.٢ . ١ (أ)
٣٥-٥٦	١٥-٣٧- تطبيق ٣٦-٥٢
٥٧	٣٩
٥٨	تطبيق ٥٧
٥٩	تطبيق ٥٩
٦٠	تطبيق ٦١
٦١	٤٠
٦٢	تطبيق ٦٢
٦٣	٤١
٦٤	تطبيق ٦٣
٦٥	لا يوجد
٦٦	٤٣
٦٧	تطبيق ٦٤
٦٨	٤٥
٦٩	٤٦
٧٠	لا يوجد

الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة
٧١	لا يوجد
٧٢	تطبيق ٦٦
٧٣	٤٦
٧٤	تطبيق ٧٩، ٤٨
٧٥	تطبيق ٦٨
٧٦	تطبيق ٦-٨
٧٧	تطبيق ٦٧
٧٨	تطبيق ٨٣
٧٩	تطبيق ١٦
٨٠	تطبيق ١٧
٨١	تطبيق ١٨
٨٢	تطبيق ١٩
٨٣	٩
٨٤	تطبيق ٢٠
٨٥	تطبيق ٢١
٨٦	تطبيق ٢٢
٨٧	تطبيق ٢٣
٨٨	تطبيق ٢٤
٨٩	تطبيق ٢٥
٩٠	٥١
٩١	٥٣
٩٢	٥٤
٩٣	٤٧
٩٤	تطبق ٨٣
٩٥	تطبيق ٨٠، ٨١
٩٦	لا يوجد

الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة
٩٧	تطبيق ٧٤-٧٦
٩٨	تطبيق ٦٩
٩٩	تطبيق ٧١، ٧٢
١٠٠	تطبيق ٧٤، ٧٩
١٠١	تطبيق ٧٢، ٧٤
١٠٢	تطبيق ٨١
١٠٣	٥٥
١٠٤	لا يوجد
١٠٥	لا يوجد
١٠٦	٥٧
١٠٧	٥٠
١٠٨	٥٦
١٠٩	٥٨
١١٠	٥٩، ٦١
١١١	٦٣، جزء من تطبيق ٨٤
١١٢	٦٤
١١٣	تطبيق ٨٤
١١٤	٦٥
١١٥	٦٦
١١٦	تطبيق ٩٣
١١٧	٦٧
١١٨	٦٨
١١٩	٦٩، ٧٠
١٢٠	لا يوجد
١٢١	٧١
١٢٢	٧٢
١٢٣	تطبيق ٩٧
١٢٤	تطبيق ٩٤
١٢٥	تطبيق ٩٥
١٢٦	تطبيق ٩٦
١٢٧	٧٨، ٧٩
١٢٨	٨١

الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة
١٢٩	٨٢
١٣٠	تطبيق ١٠٠
١٣١	٦٧
١٣٢	٨٣
١٣٣	٤٨، تطبيق ١٠١
١٣٤	٧٣
١٣٥	٩٨
١٣٦	٨٥
١٣٧	٨٦
١٣٨	تطبيق ١٠٢
١٣٩	تطبيق ١٠٣
١٤٠	تطبيق ١٠٤
١٤١	لا يوجد
١٤٢	٨٨
١٤٣	تطبيق ١١١
١٤٤	٧٤
١٤٥	٧٥
١٤٦	تطبيق ١٠٥
١٤٧	تطبيق ١٠٧، ١٠٨
١٤٨	تطبيق ١٠٩
١٤٩	تطبيق ١١٠
١٥٠	تطبيق ٩٩
١٥١	تطبيق ١٠٦-١٠٨
١٥٢	تطبيق ١١١
١٥٣	٨٩
١٥٤	لا يوجد
١٥٥	٩٠
١٥٦	٩١
١٥٧	٩٢
١٥٨	٩٥
١٥٩	٩٦
١٦٠	٩٧، ٩٨

الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة
١٦١	٩٧
١٦٢	١٠٠
١٦٣	١٠١
١٦٤	١٠٢
١٦٥	لا يوجد
١٦٦	لا يوجد
١٦٧	المعيار ٦١,٣٢ ٩٢,٣٢
١٦٨	المعيار ٩٣,٣٢
١٦٩	المعيار ٣٢،٥٦، ٨٥,٣٢، ٥٩,٣٢
١٧٠(أ)	المعيار ٣٢ .٩٤ (ح)(٢)
١٧٠(ب)	المعيار ٣٢ .٩٠
١٧٠(ج)	المعيار ٣٢ .٩٤ (ح)
١٧٠(د)	المعيار ٣٢ .٩٤ (أ)
١٧٠(ه)	المعيار ٣٢ .٩٤ (ز)
١٧٠ (و)	المعيار ٣٢ .٩٤ (ط)
١٧٠ (ز)	المعيار ٣٢ .٩٤ (ب)
١٧٠ (ح)	المعيار ٣٢ .٩٤ (ج)
١٧١	١٠٤
١٧٢	١٠٥

(أ) تم نقل هذه الفقرة من المعيار إلى إرشادات التنفيذ

المحتويات

إرشادات التنفيذ معيار المحاسبي الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

القسم أ: النطاق

القسم ب: تعريفات

القسم و : التحــــوط

إرشادات التنفيذ

معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

هذا الدليل ملحق، ولا يعتبر جزءا من معيار المحاسبة الدولي ٣٩

القسم أ: النطاق

أ.١ أسلوب التسديد بالصافي : العقد الآجل لشراء سلعة

يتعاقد المشروع هـ و ي بعقد أجل ذا سعر ثابت لشراء مليون كيلو غرام من النحاس . العقد يسمح للمشروع هـ و ي بأن يستلم فعلا كمية من النحاس بعد ١٢ شهر ، أو أن يستلم أو يدفع مبلغ نقدي كتسوية صافية، على أساس التغير في القيمة العادلة للنحاس. فهل يعتبر هذا العقد مشتقة ؟

رغم أن هذا العقد تتوفر فيه عناصر تعريف المشتقة، فليس بالضرورة اعتباره مشتقة. فالعقد هو أداه مشتقة لأنه يوجد إستثمار مبدئي صافي، وأنه مبني على سعر النحاس، وسيتم تسديده بتاريخ لاحق. ولكن على أية حال، إذا كان المشروع هـ و ي ينوي تسديد العقد باستلام البضاعة ولا يوجد ممارسة تاريخية للتسوية لعقد مماثل للتسديد بالصافي نقدا أو استلام بضاعة النحاس وبيعها في فترة قصيرة قبل التسليم لغرض توليد الربح في فترة قصيرة من تقلبات الأسعار قصيرة الأجل أو التعامل بالهامش، فان العقد لا يعامل كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبدلاً من ذلك، يعتبر كعقد معد للتنفيذ.

أ.٢ خيار بيع أصل غير مالي

المشروع هـ و ي يمتلك مبنى مكاتب. المشروع هـ و ي دخل في اتفاق خيار بيع مع مستثمر يسمح للمشروع هـ و ي ببيع المبنى للمستثمر بمبلغ ١٥٠ مليون. والقيمة الحالية للمبنى* ١٧٥ مليون. وينتهي حق الخيار خلال ٥ سنوات. إذا ما تمت ممارسة الخيار يمكن أن يتم تسديده إما بالتسليم الفعلي أو نقداً بالصافي وذلك حسب رغبة مشروع هـ و ي. فكيف يتم اعتبار هذا الخيار ومعالجته من قبل كل من مشروع هـ و ي والمستثمر ؟

بالنسبة للمحاسبة لدى مشروع هـ و ي فهي تعتمد على نيته وممارسته السابقة فيما يتعلق بالتسديد. ورغم أن العقد يستوفي شروط تعريف المشتقة، فان مشروع هـ و ي لا يتعامل معه كمشتقة إذا كان ينوي تسديد العقد بتسليم المبنى ، إذا مارس مشروع هـ و ي الخيار ولم توجد خبرة سابقة بالتسديد بالصافي (المعيار ٣٩ الفقرة ٥ و المعيار ٣٩ الفقرة من التطبيقات الإرشادية ١٠).

أما المستثمر، فهو على أي حال، لا يستطيع أن يستنتج أن حق الخيار لم يتم الدخول فيه من أجل الوفاء بقصد المستثمر في الشراء، أو البيع، أو الإستعمال لأن المستثمر لا يستطيع المطالبة بالتسليم (الفقرة ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ولذلك، فان على المستثمر أن يتعامل مع العقد كمشتقة وبغض النظر عن الممارسات السابقة، فان نية المستثمر ليس لها تأثير سواء كان التسديد بالتسليم أو بالنقد. فالمستثمر قد أعطى خياراً، والخيار المكتوب الذي يكون فيه للحامل اختيار التسليم الفعلي أو التسديد نقداً بالصافي لا يمكن أبداً أن يفي بمتطلبات التسليم العادي المؤهلة للإعفاء من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة للمستثمر وذلك لأن كاتب الخيار لا يمتلك القدرة لتلبية متطلبات التسليم.

وعلى كل حال، إذا كان العقد عقد أجل بدلاً من أن يكون خياراً، و إذا كان العقد يتطلب تسليماً مادياً وتقارير المنشأة لا تمتلك ممارسة سابقة بالتسديد نقداً أو استلام بضاعة المبنى وبيعها في فترة قصيرة قبل التسليم لغرض توليد الربح في فترة قصيرة من تقلبات الأسعار قصيرة الأجل أو التعامل بالهامش، فان العقد لا يعامل كمشتقة.

* في هذا الدليل، المبالغ النقدية تحدد بـــ " وحدة النقد" (و ن).

القسم ب: تعريفات

ب. ١تعريف الأداة المالية: سبيكة ذهبية

هل السبيكة الذهبية أداة مالية (مثل النقد) أم إنها سلعة؟

هي سلعة.، فرغم السيولة العالية، فإن السبيكة الذهبية لا تعطي حقاً تعاقدياً باستلام نقد أو أصل مالي أخرى.

ب.٢ تعريف المشتقة : أمثلة على المشتقات وأسسها

ما هي أمثلة عقود المشتقات العادية وأسسها المعروفة ؟

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يعرف المشتقة على النحو التالي:

إن *المشتقة* هي أداة مالية أو عقود أخرى ضمن نطاق هذا المعيار تتصف بالصفات الثلاثة التالية:

(أ) تتغير قيمتها تبعاً للتغير في سعر فائدة محدد، أو في سعر ورقة مالية، أو في سعر سلعة، أو في سعر صرف عملة أجنبية، أو في مؤشر أسعار أو أسعار فائدة، أو أسعار أو تصنيف ائتماني أو مؤشر تصنيف أو متغير مشابه يزود في حالة الأصول المالية غير المتغيرة ولا يحدد كجزء من العقد (يطلق عليه أحياناً تعبير "الأساس")؛

(ب) لا يلزمها إستثمار صافي أولي أو إستثمار أولي صافي بسيط نسبة إلى الأنواع الأخرى من العقود التي لها رد فعل مشابه للتغيرات في أوضاع السوق؛

(ج) ويتم تسديدها في تاريخ مستقبلي.

نوع العقد	متغير التسعير / التسديد الرئيسي (المتغير الأساسي)
عقد مقايضة سعر الفائدة	أسعار الفائدة
عقد مقايضة عملة (مبادلة عملة أجنبية)	أسعار الصرف
مقايضة سلع	أسعار السلع
مقايضة أسهم	أسعار الأسهم (أسهم مشروع آخر)
مقايضة ائتمان	التصنيف الائتماني/مؤشر الائتمان أو سعر الإئتمان
مقايضة العائد الإجمالي	مجموع القيمة العادلة بمرجع الأصل وأسعار الفائدة
خيار سندات خزينة مشترى أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار الفائدة
خيار عملة مشترى أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار العملات
خيار سلعة مشترى أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار السلع
خيار أسهم مشترى أو مباع (شراء أو بيع)	سعر السهم (أسعار أسهم مشروع آخر)

يتبع الصفحة السابقة

نوع العقد	متغير التسعير / التسديد الرئيسي (المتغير الأساسي)
عقود سلع مستقبلية	أسعار السلع
عقود مالية أجلة لأسعار الفائدة مرتبطة بالديون الحكومية (عقود الخزينة الأجلة)	أسعار الفائدة
عقود عملة اجلة	أسعار العملة
عقود سلع أجلة	أسعار السلع
عقود أسهم أجلة	أسعار الأسهم (أسهم مشروع آخر)

القائمة أعلاه تعطى أمثلة للعقود التي تعتبر عادة كمشتقات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. هذه القائمة ليست شاملة لجميع العقود. كل عقد مرتبط بسعر فائدة أو بسعر عمله أو سلعة يمكن أن يكون مشتق. وعلاوة على ذلك، وحتى لو كانت الأداة ينطبق عليها تعريف عقد المشتقة، فإنه قد ينطبق عليها نصوص خاصة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كأن تكون مثلا مشتقة حق (أنظر الفقرة ١ التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩ والفقرة ٢ من التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩) أو عقد سلع (أنظر الفقرة ٥ التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩، الفقرة ١٠أو الفقرذ ٢١ التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٢، والفقرة ٢٤ التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٢). لذلك فإن على المشروع تقييم العقد ليقرر ما إذا كانت هناك خصائص أخرى من خصائص المشتقة وما إذا كانت تنطبق عليها نصوص خاصة.

ب.٣ تعريف المشتقة: التسديد في تاريخ مستقبلي، مبادلة أسعار فائدة مع التسديد بالصافي أو الإجمالي.

لغرض تحديد ما إذا كانت مبادلة أسعار فائدة هي أداة مشتقة مالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل يختلف الأمر إذا كان الفريقان يدفعان دفعات الفوائد كل منهما إلى الأخر (التسديد بالإجمالي) أو أن تكون التسديد على أساس الصافي.

كلا . إن تعريف المشتقة لا يعتمد على التسديد بالصافي أو الإجمالي.

لإيضاح ذلك: المشروع أ ب ج دخل في عقد مقايضة أسعار فائدة مع المشروع المناظر (ه و ي) ويقضي العقد بأن يدفع المشروع أ ب ج سعر فائدة ثابت يبلغ ٨% وأن يستلم مبلغاً متغيراً مبني على سعر الفائدة بين البنوك لثلاثة أشهر ويتغير كل ثلاثة أشهر، وتحدد المبالغ الثابتة والمتغيرة على أساس مبلغ اسمي قدره ١٠٠ مليون. ولا يتبادل المشروعان أ ب ج، ه و ي المبالغ الاسمية. فيدفع المشروع أ ب ج أو يستلم مبالغ نقدية صافية كل ٣ شهور على أساس الفرق بين الفائدة البالغة ٨% وسعر الفائدة بين البنوك لثلاثة شهور، وبالتناوب يمكن أن يكون التسديد بالإجمالي.

ينطبق على هذا العقد تعريف المشتقة بغض النظر عما إذا كان هناك تسديد بالصافي أو بالإجمالي لأن القيمة تتغير تبعاً للتغير في متغير أساسي ضمني (وهو سعر الفائدة بين البنوك)، ولأنه لا يوجد إستثمار أولي صافي ولأن التسديد يحصل في تواريخ مستقبلية.

ب. ٤ تعريف المشتقة: مبادلة سعر الفائدة المدفوع مقدماً (الإلتزام بدفع سعر فائدة ثابت يدفع عند إجراء الاتفاق أو بتاريخ لاحق)

إذا قام أحد الفريقين مقدماً بدفع إلتزامات بموجب عقد مقايضة أسعار فائدة على أساس الدفع الثابت، والقبض المتغير، وذلك بتاريخ إنشاء العقد، فهل تعتبر هذه المقايضة أداة مالية مشتقة؟

نعم.

ولإيضاح ذلك: المشروع س دخل بـــ١٠٠ مليون نظرية بدفع ثابت لمدة خمس سنوات. في مقايضة أسعار الفائدة المدفوعة ثابتة والمقبوضة متغيرة ، مع المشروع المناظر ج، وإن سعر الفائدة على الجزء المتغير من المقايضة يتم تثبيته على أساس ربع سنوي وبسعر الفائدة بين البنوك لمدة ٣ شهور. أما سعر الفائدة على الجزء الثابت من المقايضة فهو ١٠% سنوياً. ويدفع المشروع س مقدماً التزامه الثابت بموجب المقايضة مبلغ ٥٠ مليون (١٠٠ مليون × ١٠ بالمائة × ٥ سنوات) وذلك عند إجراء الاتفاق، وخصمها باستعمال أسعار الفائدة في السوق، مع احتفاظه بحقه باستلام دفعات فوائد على مبلغ ١٠٠ مليون، التي تربط ربع سنويا على أساس سعر الفائدة بين البنوك لثلاثة شهور وذلك على مدى عمر المقايضة.

إن الإستثمار الصافي المبدئي في عقد مقايضة أسعار الفائدة هو أقل كثيراً من القيمة الاسمية التي تحسب عليها الدفعات المتغيرة من الجانب المتغير. ويتطلب العقد استثمارا مبدئيا صافيا بسيطا بالمقارنة مع الأنواع الأخرى من العقود، التي تستجيب بشكل مماثل للتغيرات في عوامل السوق مثل السندات ذات الفائدة المتغيرة. لذلك، فإن عقد المقايضة يحقق " لا يوجد إستثمار صافي أو إستثمار مبدئي صافي يشبه ما قد يحتاجه نوع أخر من العقود المستثناه للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق للشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ورغم أن المشروع س ليس عليه إلتزام أداء مستقبلي فإن التسديد النهائي للعقد هو بتاريخ مستقبلي وقيمة العقد تتغير تبعاً للتغيرات في مؤشر الفائدة بين البنوك، وبالتالي فإن العقد يعتبر عقد مشتقة.

هل تتغير الإجابة إذا تم الوفاء بالتزام دفع الفائدة الثابتة في تاريخ لاحق للإعتراف المبدئي؟

إذا تم رفع الجزء الثابت خلال المدة، فان ذلك يعتبر إنهاء لاتفاق المقايضة وإنشاء لأداه جديدة سيتم تقيمها (بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

ب.٥ تعريف المشتقة : مبادلة أسعار فائدة مدفوعة مقدماً أو المدفوعة متغيرة والمقبوضة ثابتة

إذا دفع فريق مقدماً وعند إنشاء العقد أو لاحقاً له التزامه بالدفع بموجب مقايضة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة فهل عقد المقايضة يعتبر أداة مالية مشتقة ؟

كلا. فإن العقد مقايضة أسعار فائدة مدفوعة مقدماً مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة لا يعتبر مشتقة إذا تم الدفع عند إنشاء العقد ولا يعود مشتقة إذا تم الدفع مقدماً وبعد إنشاء العقد لأنها تغطي عائداً على المبلغ المدفوع مقدماً (الإستثمار) بالمقارنة مع العائد على أداة الدين ذات التدفق النقدي الثابت. "لا يوجد إستثمار صافي أو إستثمار مبدئي صافي شبه ما قد يحتاجه نوع أخر من العقود المستثناه للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق" هو معيار اعتبار العقد أداة مشتقة.

لإيضاح ذلك: المشروع س دخل في مقايضة أسعار فائدة مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة بقيمة اسمية ١٠٠ مليون ولمدة خمس سنوات مع الجهة المناظرة ج. إن الجانب المتغير من المقايضة يستند بشكل ربع سنوي على أسعار الفائدة بين البنوك لمدة ٣ شهور. أما دفعات الفائدة الثابتة بموجب المقايضة فتحتسب على أساس ١٠% من القيمة الاسمية للمقايضة أي ١٠ ملايين كل سنة. يقوم مشروع س بالدفع مقدماً لالتزامه بموجب

الجانب المتغير من المقايضة وذلك عند إنشاء المقايضة وبأسعار السوق الجارية، بينما يحتفظ بحقه في استلام دفعات فوائد ثابتة سنوياً بنسبة ١٠% على مبلغ ١٠٠ مليون.

إن التدفقات النقدية الواردة بموجب العقد تعادل تلك الواردة من أداة مالية ثابتة يعرف المشروع س أنه سيستلم ١٠ ملايين سنوياً خلال فترة حياة عقد المقايضة. بناء عليه، الإستثمار الأولي في العقد لا بد أن يكون مساوياً لأداة مالية مألفة من قسط سنوي ثابت. وبالتالي، فإن صافي إستثمار بفائدة مدفوعة مقدماً مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة يكون مساوياً لصافي الإستثمار الذي يتطلب العقود الغير مشتقة التي يكون لها نفس الإستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق. لهذا السبب فإن الأداة لا ينطبق عليها عدم وجود إستثمار صافي أو وجود إستثمار صافي مبدئي يشبه ما قد يحتاجه نوع آخر من العقود المستثناه للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق للشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك فإن العقد لا يعامل كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالوفاء بإلتزامه بدفع دفعات أسعار فائدة متغيرة يكون المشروع س قد قام في الواقع بمنح قرض للمشروع ج. وفي هذا الوضع فان الأداة تعامل كقرض أنشأه المشروع ما لم يكن لدى المشروع ج.

ب.٦ تعريف المشتقة : إجراء التقاص بين القروض

قد يمنح المشروع أ المشروع ب قرضا لمدة خمس سنوات بسعر فائدة ثابت ، بينما يمنح المشروع ب للمشروع أ في نفس الوقت قرضاً لخمس سنوات وبمبلغ مماثل بسعر فائدة متغير ، ولا يكون هناك تحويل رأسمال عند إنشاء العقدين لأن المشروعين أ و ب بينهما إتفاقية تصفيه ، فهل هذه تعتبر مشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

نعم . هذا ينطبق عليه تعريف المشتقة (أي أنه يوجد متغير أساسي ضمني ولا يوجد إستثمار صافي مبدئي التي تشبه ما قد يحتاجه عقود أخرى التي يكون لها نفس الإستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق والتسديد في المستقبل)، وأن الأثر التعاقدي للقرضين يعادل عملية مقايضة أسعار صرف بدون إستثمار مبدئي صافي. وأن العمليات غير المشتقة يتم تجميعها وتعامل كمشتقة عندما تؤول العمليات في جوهرها إلى مشتقة، وأن المؤشرات على ذلك تشمل ما يلي :

- أنها تحصل في نفس الوقت وتقابل إحداها الآخر.
- لكل منها نفس النظير.
- تتصلان بنفس المخاطرة.
- لا توجد حاجة إقتصادية ظاهرة أو غرض عملي هام لهيكلة العمليتين بشكل منفصل بحيث لا يمكن تحقيق هذه الحاجة أو الغرض في عملية منفردة.

ولا تتغير الإجابة إذا لم يكن لدى المشروع أ والمشروع ب إتفاقية تصفية، لأن تعريف الأداة المشتقة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يستلزم تسوية صافية.

ب.٧ تعريف المشتقة: الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته

إن تعريف المشتقة بموجب الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتطلب (أن يتم تسديد أداة الدين في تاريخ مستقبلي). هل هذا الشرط يعتبر متوفراً إذا كان هناك حق خيار من المتوقع أن لا تتم ممارسته لأنه – على سبيل المثال – غير مربح ؟

نعم. فالخيار يتم تسديده عند ممارسته أو بتاريخ إستحقاقه، وان انتهاء الخيار بحلول الإستحقاق هو نوع من التسديد حتى ولم لم يكن هناك أي تبادل إضافي مفترض.

ب.٨ تعريف المشتقة : عقد العملة الأجنبية المبني على حجم المبيعات

المشروع هـ و ي الذي يصدر البيانات المتعلقة بالعملات بالدولار الأمريكي، يبيع منتجاته في فرنسا باليورو. يتعاقد المشروع هـ و ي مع بنك إستثمار لتحويل اليورو إلى دولارات أمريكية بسعر تحويل ثابت، ويتطلب العقد أن يحول مشروع هـ و ي اليورو على أساس حجم مبيعاته في فرنسا مقابل دولارات أمريكية بسعر صرف ثابت قدرة ٦،٠٠ ، فهل هذا العقد يعتبر مشتقة ؟

نعم . فالعقد يستند إلى أساسيين متغيرين (سعر صرف العملة الأجنبية وحجم المبيعات) ، ولا ينطوي على صافي إستثمار أو صافي إستثمار مبدئي الذي يشبه ما قد يحتاجه عقود أخرى التي يكون لها نفس الإستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق ويوجد شرط دفع. ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ، لا يستثني من نطاقه المشتقات المبيعات المبنية على حجم المبيعات.

ب. ٩ تعريف المشتقة : العقد الآجل المدفوع مقدماً

دخل مشروع في عقد آجل لشراء أسهم مشروع آخر خلال عام واحد بالسعر الآجل، ودفع القيمة عند إنشاء العقد وبالسعر الجاري للأسهم. هل يعتبر هذا العقد الآجل مشتقة ؟

كلا. فالعقد الآجل لا يتوفر فيه اشتراط (أن لا يكون هناك إستثمار صافي مبدئي أو إستثمار صافي بسيط) ليعتبر مشتقة.

لإيضاح ذلك : المشروع هـ و ي دخل في عقد آجل لشراء مليون سهم من الأسهم العادية للمشروع ك خلال مدة سنة واحدة. والقيمة الحالية للسهم ٥٠ لكل سهم بينما السعر الآجل لمدة سنة هو ٥٥ للسهم الواحد. ومطلوب من المشروع هـ و ي أن يدفع مقدماً قيمة العقد الآجل عند إنشاء العقد بمبلغ ٥٠ مليون، وان الإستثمار المبدئي في هذا العقد الآجل وهو ٥٠ مليون، هو أقل من القيمة الاسمية للأساس الضمني وهو ١ مليون سهم بسعر آجل ٥٥ لكل سهم والإجمالي ٥٥ مليون. على كل حال فإن الإستثمار المبدئي الصافي يقارب المطلوب لأنواع أخرى من العقود يتوقع أن يكون لها نفس التجاوب مع عوامل السوق لأن أسهم المشروع ك يمكن شراؤها منذ البداية بنفس السعر ٥٠. بالتالي فان العقد الآجل المدفوع مقدماً لا ينطبق عليه معيار الإستثمار المبدئي الصافي للأداة المشتقة.

ب.١٠ تعريف المشتقة : الإستثمار المبدئي الصافي

العديد من الأدوات المشتقة مثل العقود المستقبلية والخيارات المكتوبة المتعامل بها في البورصة تتطلب وجود حسابات هامش. هل حساب الهامش يعتبر جزءاً من الإستثمار المبدئي الصافي؟

كلا . حساب الهامش ليس جزءاً من الإستثمار المبدئي الصافي في الأداة المشتقة. فحسابات الهامش هي شكل من أشكال الضمانات للجهة المناظرة أو لغرفة المقاصة ويمكن أن تكون على شكل نقد أو أوراق مالية أو أصول محددة أخرى عادة أصول سائلة، وحسابات الهامش هي أصول مستقلة يتم التعامل معها بشكل منفصل.

ب. ١١ تعريف المحتفظ به للمتاجرة : المحفظة ذات نمط فعلي حديث يقوم على جني الأرباح على المدى القصير

إن تعريف الأدوات المالية أو الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة ينص على أن (الأصول المالية أو الإلتزامات المالية يجب تصنيفها على أنها للمتاجرة إذا كان امتلاكها – جزءاً من محفظة مطابقة للأدوات المالية المستخدمة معاً أو التي يتوفر فيها دليل على نمط فعلي جديد لجني الأرباح على المدى القصير – بغض النظر عن سبب امتلاك الأداة – فما هو المقصود بالمحفظة لغرض تطبيق هذا التعريف ؟

رغم أن مصطلح "المحفظة" لم يتم تعريفه بشكل محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فـان السـياق الـذي استعمل فيه يدل على أن المحفظة هي مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي يـتم التعامـل معها كجزء من مجموعة (الفقرة ٩من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ، وإذا وجد دليل على وجود نمـط فعلـي حديث لجني الأرباح من الأدوات المالية الموجودة في مثل هذه المحفظة، فان تلـك الأدوات الماليـة يمكـن تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة حتى لو وجد ضمن المحفظة أداه مالية مفرده يمكن الإحتفاظ بها فعـلاً لفترة زمنية أطول.

ب.١٢ تعريف المحتفظ به للمتاجرة: ترصيد (موازنة) المحفظة

المشروع أ لديه محفظة إستثمارية تتضمن أوراق مالية للديون وحقوق الملكية. وأن التوجيهات الموفقة لإدارة المحفظة تتضمن على أن مخاطر حقوق الملكية في المحفظة يجب أن تنحصر بين ٣٠ و٥٠ بالمائة من إجمالي قيمة المحفظة. ومدير الإستثمار في المحفظة مفوض بموازنة (ترصيد) المحفظة في حدود الإرشادات الموضوعة وذلك من خلال شراء وبيع أوراق مالية للديون وحقوق الملكية، فهل يحق للمشروع أ تصنيف الأوراق المالية على إنها متوفرة للبيع ؟

الأمر يعتمد على نية المنشأة وممارستها السابقة. إذا كان مدير المحفظة مخولاً بيع وشراء الأوراق المالية لمعادلة وموازنة المخاطر في المحفظة، ولكن لا توجد نية للمتاجرة ولا توجد ممارسة سابقة للبيع لتحقيق الربح على المدى القصير، فإن الأوراق المالية عندئذ تصنيف على أنها متوفرة للبيع. أما إذا كان مدير المحفظة ينشط في بيع وشراء الأوراق المالية لتحقيق الربح على المدى القصير فإن الأوراق المالية في المحفظة تصنف على إنها محتفظ بها للمتاجرة.

ب.١٣ الأصول المالية النقدية المحتفظ بها حتى الإستحقاق:

الأصل المرتبط بمؤشر الأسعار

المشروع أ يشتري سنداً ذا خمس سنوات مرتبطاً بمؤشر أسعار بسعر إصدار أصلي يبلغ ١٠ وسعر السوق ١٢ بتاريخ الشراء. ولا يطلب السند أي دفعات فوائد قبل الإستحقاق. أما بتاريخ الإستحقاق، فيطلب السند دفع سعر الإصدار الأصلي البالغ ١٠ زائداً مبلغ إطفاء تكميلي يعتمد على ما إذا كان مؤشر أسعار البورصة المحدد يتجاوز المستوى المقرر سابقاً وذلك بتاريخ الإستحقاق. أما إذا كان مؤشر أسعار الأسهم لا يتجاوز أو يعادل المستوى المحدد سابقاً فلا يدفع أي مبلغ إطفاء تكميلي. وإذا تجاوز مؤشر أسعار الأسهم المستوى المحدد، فان مبلغ الإطفاء التكميلي يعادل حاصل ضرب ١,١٥ في الفرق بين مستوى مؤشر أسعار الأسهم بتاريخ الإستحقاق ومستواه عند إصدار السند أصلا مقسوما على مستوى مؤشر أسعار الأسهم عند الإصدار الأصلي. وان المشروع (أ) لديه النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بالسند حتى تاريخ الإستحقاق. هل يستطيع المشروع تصنيف السند على انه إستثمار محتفظ به لحين الإستحقاق؟

نعم. يمكن تصنيف السند على انه محتفظ به لحين الإستحقاق لأن له دفعة ثابتة قدرها ١٠ وتاريخ إستحقاق ثابت والمشروع أ لديه النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ به لحين الإستحقاق (الفقرة ٩من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وعلى كل حال، فان عنصر مؤشر أسعار الأسهم هو خيار شراء غير متصل اتصالاً كبيراً بالعقد الأساسي ويمكن فصله كمشتقة مثبتة بموجب الفقرة ١١من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويخصص سعر الشراء البالغ ١٢ بين أداة الدين الأساسية والمشتقة المثبتة. فعلى سبيل المثال، تكون القيمة العادلة للخيار

المثبت عند الشراء ٤، وتقاس أداة الدين الأساسية عند الإعتراف المبدئي بسعر ٨. وفي هذه الحالة فان الخصم البالغ ٢ المشمول بالسند الأساسي (الأصل البالغ ١٠ مخصوما منه القيمة الأصلية المسجلة البالغة ٨) يتم إطفاؤه في الأرباح والخسائر الصافية على مدى عمر السند بإستعمال أسلوب سعر الفائدة الحقيقي.

ب.١٤ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق :

الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار

هل يمكن لسند ذي دفعة ثابتة في الإستحقاق وذي تاريخ إستحقاق ثابت أن يصنف على انه إستثمار محتفظ به إلى الإستحقاق، إذا كانت دفعات فوائد السند مرتبطة بمؤشر أسعار سلعة أو سهم، وكان لدى المشروع النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بالسند حتى تاريخ الإستحقاق ؟

نعم . على كل حال، فإن دفعات الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار أسهم ينتج عنها مشتقة مثبتة يتم فصلها ومعالجتها كمشتقة بالقيمة العادلة (الفقرة ١١من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) . إن الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتم تطبيقها حيث يجب أن يتم مباشرة فصل الإستثمار الأصلي في الدين الأساسي (الدفعة الثابتة في الإستحقاق) عن المشتقة المثبتة (دفعات الفائدة المرتبطة بمؤشر الأسعار) .

ب.١٥ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق – البيع اللاحق لعملية تخفيض التصنيف

هل يؤدي بيع إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق نتيجة لتخفيض درجة الإئتمان للمصدر من قبل مؤسسة تصنيف التساؤل حول نية المشروع الإحتفاظ بإستثمارات أخرى محتفظ بها حتى الإستحقاق ؟

ليس بالضرورة. إن تخفيض التصنيف من المحتمل أن يكون مؤشراً على إنخفاض الملاءة الإئتمانية للمصدر. ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يحدد أن البيع الناتج من تراجع الملاءة الإئتمانية للمصدر قد يفي بالشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك فهو لا يثير تساؤلاً حول نية المشروع في الإحتفاظ بإستثمارات أخرى حتى الإستحقاق. وعلى كل حال، فإن تراجع الملاءة الإئتمانية يجب أن يكون كبيراً قياسا بالتصنيف الإئتماني عند الإعتراف المبدئي. كذلك، لم يكن من الممكن إلى الحد المعقول توقع تخفيض التصنيف الإئتماني عندما قام المشروع بتصنيف الإستثمار على انه محتفظ به حتى الإستحقاق وذلك مراعاة للمعيار ٣٩. وان تخفيض التصنيف الإئتماني لوحدة ضمن طبقة معينة أو ذات تصنيف مماثل إلى الطبقة الأقل تصنيفا مباشرة يمكن اعتباره في الغالب أمراً من الممكن توقعه إلى حد معقول. أما إذا كان تخفيض التصنيف مقترنا مع معلومات أخرى توفر دليلاً على وجود تراجع في التصنيف الإئتماني فان إنخفاض الملاءة الإئتمانية في الغالب يعتبر هاماً.

ب.١٦ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق: عمليات البيع المسموحة

هل يمكن أن تغير الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق بسبب التغير في الإدارة أن تهدد تصنيف الأصول المالية الأخرى على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق؟

نعم، فالتغير في الإدارة ليس معرفا في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تطبيق ٢٢ يتم فيه عمليات بيع أو نقل البنود المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق لا تهدد تصنيف الأصول المالية الأخرى على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. وكإستجابة على التغير في الإدارة، فان عمليات البيع يمكن أن تطرح مسألة نية الإدارة في الإحتفاظ بالإستثمارات حتى تاريخ الإستحقاق.

وللتوضيح، فان لدى المنشأة (س) محفظة أصول مالية مصنفة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. في الفترة الحالية، وبناءً على توجه مجلس الإدارة فقد تم استبدال فريق الإدارة العليا. وترغب الإدارة ببيع جزء من الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق من اجل تنفيذ الإستراتيجية الموضوعة والموافق عليها من قبل الإدارة. وبالرغم من أن فريق الإدارة السابق قد شغل موقعه منذ بداية المنشأة ولم تقم المنشأة (س) باس عمليات إعادة هيكلة رئيسية من قبل، ولكن البيع يطرح مسألة نية المنشأة (س) في الإحتفاظ بالأصول المالية المتبقية حتى تاريخ الإستحقاق.

ب.١٧ الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق: المبيعات استجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة بمنشأة معينة

في بعض البلدان، يمكن أن تضع السلطات المنظمة للبنوك أو غيرها من السلطات متطلبات خاصة *لرأسمال المشروع تحديداً* بناءاً على تقييم المخاطر في ذلك المشروع. وينص التطبيق٢٢(هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إن المشروع الذي يبيع إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق استجابة لزيادة كبيرة في متطلبات رأس المال قد تفرضها السلطة التنظيمية المختصة يمكن له أن يفعل ذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ دون أن يثير بالضرورة تساؤلاً حول نيته الإحتفاظ بالإستثمارات الأخرى حتى الإستحقاق. فهل أن مبيعات الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق بسبب الزيادة الكبيرة في متطلبات رأس المال *الخاص تحديداً للمشروع* والمفروضة من قبل السلطة التنظيمية المختصة (أي متطلبات رأس المال التي تطبق على مشروع بعينه ولكن ليس على الصناعة بكاملها) يثير مثل هذا الشك ؟

نعم، مثل هذه المبيعات تخلق شبهة على نية المشروع الإحتفاظ بأصول مالية أخرى على أساس إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق، الا إذا أمكن إثبات أن المبيعات تستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من حيث إنها ناتجة عن متطلبات زيادة رأس المال، وهو حادث مستقل خارج سيطرة المشروع، وهو لا يتصف بالتكرار ولم يكن ممكناً للمشروع في الأحوال العادية أن يتوقع حدوثه.

ب.١٨ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق: الرهن الضامن للقروض وإتفاقيات إعادة الشراء (الريبو) وإتفاقيات إقراض الأوراق المالية

لا يستطيع المشروع أن يكون لديه قدرة مؤكدة على الإحتفاظ بإستثمار حتى الإستحقاق إذا كان معرضاً لعوائق قد تحول دون نيته الإحتفاظ بالأصل المالي إلى الإستحقاق، فهل هذا يعني أن سندات الدين التي كانت قد رهنت على سبيل الضمان أو بيعت إلى فريق آخر بموجب إتفاقية إعادة شراء (ريبو) أو عملية إقراض أوراق مالية واستمر الإعتراف بها فان تلك السندات لا يمكن تصنيفها على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق ؟

كلا. فان نية المشروع وقدرته على الإحتفاظ بسندات الدين إلى الإستحقاق لا تعتبر قد أعيقت بالضرورة إذا تم رهن تلك السندات أو إنها موضوع إتفاقية إعادة شراء أو إتفاقية إقراض أوراق مالية. وعلى كل حال، فان المشروع لا تكون له النية الإيجابية والقدرة للإحتفاظ بسندات الدين حتى الإستحقاق إذا كان المشروع لا يتوقع أن يستطيع الإحتفاظ بتلك السندات أو أن يستعيد حق السيطرة عليها.

ب.١٩ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : "الإخلال"

تجاوباً مع عروض عطاء غير مستدرجة يقوم المشروع (أ) ببيع جزء كبير من أصول مالية مصنفة على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق وذلك بشروط إقتصادية مناسبة. لا يقوم المشروع (أ) بتصنيف أي أصول مالية يحوزها بعد البيع على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق. وعلى أي حال، فإنه لا يعيد تصنيف المتبقي من الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق بحجة أنه لا يزال لديه النية للإحتفاظ بها إلى الإستحقاق. هل يكون المشروع (أ) قد راعى والتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

كلا. إذا حصل بيع أو تحويل لأكثر من جزء بسيط من أصول محتفظ بها حتى الإستحقاق ونتج عنه عدم التزام بالشروط الواردة في الفقرة ٩ والفقرة ٢٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإنه يجب عدم تصنيف أية أدوات في تلك الفئة. وبالتالي، فإن المتبقي من الأصول المحتفظ بها حتى الإستحقاق يعاد تصنيفها إما على أنها متوفرة للبيع أو أنها محتفظ بها للمتاجرة. وتسجل إعادة التصنيف في الفترة المحاسبية التي يتم فيها البيع أو التحويل وتعامل كتغيير في التصنيف بموجب الفقرة ٥١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. توضح الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه يجب مرور سنتين ماليتين على الأقل قبل أن يستطيع المشروع مرة أخرى أن يصنف أصول مالية على أنه يحتفظ بها حتى الإستحقاق .

ب.٢٠ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق :

التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم " الإخلال "

هل يمكن لمشروع تطبيق الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل منفصل على فئات مختلفة من الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق مثل سندات دين صادرة بالدولار الأمريكي وسندات دين صادرة باليورو ؟

كلا . شرط أو حكم (الإخلال Tainting) الوارد في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ واضح. إذا باع مشروع أو أعاد تصنيف جزء يتجاوز القدر البسيط من إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق، فإنه لا يستطيع تصنيف أية أصول مالية على إنها أصول مالية محتفظ بها حتى الإستحقاق .

ب.٢١ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق:
تطبيق أحكام الإخلال عند إعداد البيانات المالية الموحدة

هل يمكن لمشروع تطبيق الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل منفصل على الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق من قبل شركات مختلفة في مجموعة موحدة. على سبيل المثال، كأن تكون تلك الشركات في المجموعة موجودة في أقطار مختلفة ذات بيئات إقتصادية وقانونية متباينة ؟

كلا. فإذا قام مشروع ببيع أو إعادة تصنيف اكثر من إستثمار ذي قيمة بسيطة مصنف على انه محتفظ به حتى الإستحقاق في البيانات المالية الموحدة، فانه لا يستطيع تصنيف أي أصول مالية كأصول مالية محتفظ بها حتى الإستحقاق في البيانات المالية الموحدة ما لم تتم مراعاة الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

ب.٢٢ تعريف القروض والذمم المدينة: أداة حقوق الملكية

هل يمكن أن يصنف الد الك أداة حقوق الملكية، مثل الأسهم الممتازة، ذات الدفعات الثابتة أو المحددة ضمن القروض والذمم المدينة؟

نعم. إذا كان من الممكن للجهة المصدرة تسجيل أداة حقوق الملكية غير المشتقة على أنها إلتزام، وله دفعـات ثابتة أو محددة وليس مسعرة في السوق النشط، فمن الممكن أن يصنفها المالك ضمن القروض والذمم المدينة، شريطة أن يتحقق التعريف خلافا لذلك. ويوفر معيارا المحاسبة الدوليان ٣٢ و١٥، ومعيارا المحاسبة الدوليان

٣٢ و ٢٢. إرشادات حول تصنيف الأداة المالية على أنها إلتزام أو على أنها حقوق ملكية من منظور الجهة المصدرة للأداة المالية. فإذا حققت الأداة تعريف أداة حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فلا يمكن تصنيفها ضمن القروض والذمم المدينة من قبل الجهة المصدرة.

ب. ٢٣ تعريف القروض والذمم المدينة المنشأة : ودائع البنوك في البنوك الأخرى

قد تودع البنوك ودائع لأجل لدى البنك المركزي أو بنوك أخرى. وأحياناً، يكون دليل الوديعة (الإيصال) قابلاً للتداول، ولا يكون كذلك أحيانا أخرى، وحتى لو كان قابلا للتداول، فان البنك المودع قد ينوي أو لا ينوي بيعه، فهل يمكن تصنيف مثل هذه الوديعة كقرض و ذمم مدينة كما ورد في الفقرة ٩ من معيار ٣٩ ؟

إن مثل هذه الوديعة المقابلة للتعريف القروض والذمم المدينة، سواء كان الدليل (الإيصال) قابلا أو غير قابل للتداول، ما لم يكن البنك المودع ينوي بيع الأداة فورا أو على المدى القصير، وفي هذه الحالة تعتبر الوديعة أداة مالية للمتاجرة.

ب. ٢٤ تعريف التكلفة المطفأة : أدوات الدين طويلة الأجل بسعر فائدة ثابت أو متغير بناءاً على سعر السوق

أحياناً يشتري المشروع أو يصدر أدوات دين يلزم قياسها بالتكلفة المطفأة ولا يوجد على المصدر أي إلتزام بدفع القيمة الأولية (رأس المال). ويمكن دفع الفائدة أما بسعر ثابت أو بسعر متغير. فهل يمكن للفرق بهذا المبلغ الأساسي المدفوع أو المستلم وبين الصفر (القيمة في الإستحقاق) أن يتم إطفاءه فوراً عند الإعتراف الأولي بغرض تحديد التكلفة المطفأة إذا كان سعر الفائدة ثابت أو متغير على أساس سعر السوق ؟

كلا . فحيث أنه لا توجد دفعات من المبلغ الأساسي (رأس المال)، فإنه لا يكون هناك إطفاء للفرق بين المبلغ الأساسي ومبلغ الإطفاء إذا كان سعر الفائدة ثابتاً أو متغير حسب سعر السوق. وحيث أن دفعات الفوائد ثابتة أو حسب سعر السوق ولن تدفع سنوياً على مدى العمر، فإن التكلفة المطفأة (أي القيمة الحالية لسلسلة الدفعات النقدية المستقبلية بسعر فائدة فعلي ، تساوي القيمة الأساسية في كل فترة (الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) .

ب. ٢٥ تعريف التكلفة المطفأة : أدوات الدين طويلة الأجل ذات سعر فائدة متناقص

إذا كان سعر الفائدة المذكور على أداة دين طويلة الأجل يتناقص مع مرور الزمن فهل تكون التكلفة المطفأة مساوية للقيمة الأساسية (رأس المال) في كل فترة ؟

كلا . فمن وجهة نظر إقتصادية، فإن بعض أو جميع دفعات الفوائد هي تسديد للمبلغ الأساسي. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون سعر الفائدة ١٦% لأول عشر سنوات وصفر% في الفترات اللاحقة. في هذه الحالة، يتم إطفاء المبلغ الأساسي ليصل إلى الصفر على مدى السنوات العشر الأولى باستخدام أسلوب الفائدة الفعلية، لأن جزءاً من الفوائد المدفوعة تمثل دفعات سنوية لأن القيمة الحالية لسلسة الدفعات النقدية المستقبلية للفترات اللاحقة هي صفر (أي لا وجود للمزيد من الدفعات اللاحقة للمبلغ الأساسي أو للفائدة في الفترات اللاحقة).

ب.٢٦ مثال على احتساب التكلفة المطفأة: الأصل المالي

إن الأصول المالية المستثناة من تقدير القيمة العادلة ولها تاريخ إستحقاق محدد يجب قياسها بالتكلفة المطفأة ، فكيف يتم قياس التكلفة المطفأة ؟

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، تقاس التكلفة المطفأة باستخدام أسلوب سعر الفائدة الحقيقي. وان سعر الفائدة الملازم للأداة المالية هو السعر الذي يخصم بالضبط التدفقات النقدية المرتبطة بالأداة المالية (عبر صلاحياتها أو بتاريخ إعادة التسعير التالي) إلى القيمة المسجلة الصافية عند الإعتراف المبدئي، ويتضمن الاحتساب جميع الرسوم والنقاط المدفوعة أو المقبوضة .

لإيضاح ذلك : البنك (أ) اشترى أداة دين باقي على استحقاقها خمس سنوات وذلك بقيمتها العادلة البالغة ١٠٠٠ (بما في ذلك تكاليف إجراء العملية). وان المبلغ الأساسي للأداة ١٢٥٠ وتعطى فائدة بسعر ثابت قدره ٤,٧ بالمائة يدفع سنويا (١٢٥٠ × ٤,٧% = ٥٩ لكل سنة). يحدد العقد أيضا أن للمستقرض خيارا بالدفع المسبق للأداة وعدم إيقاع أي عقوبة على الدفعات المسبقة. وفي البداية، تتوقع المنشأة أن لا يقوم المستقرض بالدفع المسبق.

ويمكن بيان انه من اجل تخصيص دفعات الفائدة والخصم المبدئي عبر مدة أداة الدين بسعر ثابت على القيمة المسجلة فإنه يجب تراكمها بنسبة ١٠%سنويا ، ويعطي الجدول أدناه معلومات عن التكلفة المطفأة، وإيراد الفائدة والتدفقات النقدية لأداة الدين في كل فترة محاسبية.

السنة	(أ) القيمة المطفأة بداية السنة	(ب = أ × ١٠%) الإيراد من الفوائد	(ج) التدفقات النقدية	(د = أ + ب – ج) التكلفة المطفأة بنهاية السنة
٢٠×٠	١٠٠٠	١٠٠	٥٩	١٠٤١
٢٠×١	١٠٤١	١٠٤	٥٩	١٠٨٦
٢٠×٢	١٠٨٦	١٠٩	٥٩	١١٣٦
٢٠×٣	١١٣٦	١١٣	٥٩	١١٩٠
٢٠×٤	١١٩٠	١١٩	١٢٥٠ + ٥٩	–

في اليوم الأول من عام ٢٠×٢ قامت المنشأة بتعديل تقديراتها للتدفقات النقدية. فإن المنشأة تتوقع بأن ٥٠% من المبلغ سيدفع مقدماً في نهاية العام ٢٠×٢ و باقي المبلغ ٥٠% سيدفع في نهاية العام ٢٠×٤. بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. الفقرة ٨ من التطبيقات الإرشادية، تم تعديل الرصيد الافتتاحي لأداة الدين في 20x2. وتم حساب المبلغ الذي تم تعديله من خلال خصم المبلغ الذي تتوقع المنشأة استلامه في 20x2 والسنوات اللاحقة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي (١٠%). ويؤدي هذا إلى رصيد افتتاحي جديد في 20x2 بقيمة ١١٣٨ وحدة عملة. ويتم تسجيل تعديل قيمة ٥٢ وحدة عملة (١١٣٨– ١٠٨٦ وحدة عملة) في حساب الربح أو الخسارة في 20x2. ويقدم الجدول أدناه معلومات حول التكلفة المطفأة ودخل الفائدة والتدفقات النقدية كما من الممكن تعديلها مع الأخذ بعين الإعتبار التغير في التقدير.

السنة	(أ) القيمة المطفأة بداية السنة	(ب = أ × ١٠%) الإيراد من الفوائد	(ج) التدفقات النقدية	(د = أ + ب – ج) التكلفة المطفأة بنهاية السنة
٢٠×٠	١٠٠٠	١٠٠	٥٩	١٠٤١
٢٠×١	١٠٤١	١٠٤	٥٩	١٠٨٦
٢٠×٢	٥٢+١٠٨٦	١١٤	٥٩+٩٢٥	٥٦٨
٢٠×٣	٥٦٨	٥٧	٣٠	٥٩٥
٢٠×٤	٥٩٥	٦٠	٣٠ +٦٢٥	–

فإذا تم تخفيض أداة الدين بنهاية العام ٢٠×٢ على سبيل المثال فان الخسارة الناتجة عن التخفيض تحتسب بالفرق بين القيمة المسجلة (١١٣٦) والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي (١٠%) .

ب.٢٧ مثال على حساب التكلفة المطفأة : أدوات الدين ذات دفعات الفوائد المتدرجة.

أحياناً يقوم المشروع بشراء أو إصدار أدوات دين بسعر فائدة محدد مسبقاً ويزداد أو ينقص باستمرار (بسعر فائدة متدرج) خلال عمر أداة الدين. فإذا كانت هناك أداة دين بفائدة متدرجة ودون وجود مشتقة مندمجة مصدرة بسعر ١٢٥٠ ولها قيمة عند الإستحقاق تبلغ ١٢٥٠ فهل تكون تكلفة الإطفاء تساوي ١٢٥٠ في كل فترة من الفترات التي تصدر عنها تقارير خلال مدة الأداة ؟

كلا . بالرغم من عدم وجود فرق بين القيمة الأولية والقيمة عند الإستحقاق فإن المشروع يستعمل أسلوب سعر الفائدة الفعلي لتخصيص دفعات الفائدة خلال مدة أداة الدين للوصول إلى حصيلة مساوية في الإستحقاق أي سعر فائدة ثابت على المبلغ المرحّل (الفقرات ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

المثال التالي يوضح كيف تتم عملية حساب التكلفة المطفأة باستخدام أسلوب الفائدة الفعال لأداة مع الإفتراض سلفاً بأن سعر الفائدة ينخفض أو يرتفع خلال عمر الأداة (بسعر فائدة متدرج).

بتاريخ ١ يناير ٢٠٠٠ أصدر المشروع أ أداة دين بسعر ١٢٥٠. القيمة الأصلية (رأس المال) هي ١٢٥٠ وأداة الدين تستحق الدفع بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤. سعر الفائدة محدد في إتفاقية الدين كنسبة مئوية من رأس المال على النحو التالي: ٦% لعام ٢٠٠٠ (٧٥)، ٨% لعام ٢٠٠١ (١٠٠)، ١٠% لعام ٢٠٠٢ (١٢٥)، ١٢% لعام ٢٠٠٣ (١٥٠) و١٦,٤% لعام ٢٠٠٤ (٢٠٥). في هذه الحالة فإن سعر الفائدة الذي يحقق بالضبط الدفعات النقدية المستقبلية هو ١٠%. في كل فترة يعاد تخصيص دفعات الفائدة النقدية على مدة أداة الدين بغرض تحديد التكلفة المطفأة، وفي كل فترة يتم ضرب تكلفة الإطفاء في كل فترة بسعر الفائدة الفعلي البالغ ١٠% ويضاف الناتج إلى التكلفة المطفأة، وإذا دفعت أي مبالغ نقدية خلال الفترة فإنها تخصم من الرقم الناتج، وعليه، تكون التكلفة المطفأة لكل فترة كما يلي:

السنة	(أ) التكلفة المطفأة بداية العام	(ب) أ × ١٠% الفائدة المعلنة	(ج) التدفقات النقدية	(د) التكلفة المطفأة بنهاية العام
٢٠٠٠	١٢٥٠	١٢٥	٧٥	١٣٠٠
٢٠٠١	١٣٠٠	١٣٠	١٠٠	١٣٣٠
٢٠٠٢	١٣٣٠	١٣٣	١٢٥	١٣٣٨
٢٠٠٣	١٣٣٨	١٣٤	١٥٠	١٣٢٢
٢٠٠٤	١٣٢٢	١٣٣	٢٠٥ + ١٢٥٠	–

ب.٢٨ عقود "الأسلوب المنتظم" : عدم وجود سوق ثابتة محددة

هل يمكن لعقد شراء أصل مالي أن يعتبر عقد "أسلوب منتظم" إذا لم تكن هناك سوق ثابتة محددة للمتاجرة بمثل هذا العقد ؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشير إلى الشروط التي تتطلب تسليم الأصل ضمن الإطار الزمني المحدد بصفة عامة بموجب النظام أو الاتفاق والعرف في السوق المعني. وأن السوق كما استعمل في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا ينحصر بسوق تداول أسهم رسمي أو سوق منتظم خارج السوق الرسمي. بل أن يعني، البيئة التي يتم فيها في المعتاد تداول الأصل المالي. وان الإطار الزمني المقبول هو الفترة المعقولة والمطلوبة في المعتاد ليقوم الأطراف بالعملية وإعداد وتنفيذ مستندات إتمام الصفقة .

على سبيل المثال ، فان سوق الإصدارات الخاصة للأسهم يمكن أن يكون الساحة العامة.

ب.٢٩ عقود الأسلوب المنتظم : العقود المستقبلية

المشروع أ ب ج دخل في عقد مستقبلي لشراء مليون سهم من أسهم ط المصدرة للعامة خلال شهرين بسعر ١٠ لكل سهم. والعقد هو من أحد الأفراد وهو ليس من العقود المتداولة في البورصة. ويتطلب العقد من المشروع أ ب ج أن يستلم الأسهم استلاماً فعلياً وأن يدفع للجهة المناظرة ١٠ مليون نقداً. وأن أسهم ط يتم تداولها في سوق أسهم عامة نشيط بمعدل ١٠٠٠٠٠ سهم يومياً. وأن مده التسليم المنتظم هي ٣ أيام. فهل العقد المستقبلي يعتبر عقد أسلوب منتظم ؟

كلا. يجب اعتبار هذا العقد كمشتقة لأنه يتم تسديده بالطريقة المقررة بالتشريع أو الاتفاق والعرف في مكان السوق المعني.

ب.٣٠ عقود الأسلوب المنتظم : ما هي شروط التسديد المعتادة الواجبة التطبيق

إذا كانت أسهم المشروع يتم تداولها في أكثر من سوق نشط، وشروط التسديد مختلفة باختلاف الأسواق النشطة المتعددة، فأي الشروط يتم تطبيقها لتقييم ما إذا كان بحق عقد من عقود شراء تلك الأسهم هو من عقود الأسلوب المنتظم ؟

النصوص المطبقة في السوق الذي يتم فيه الشراء فعلاً.

ولإيضاح ذلك : المشروع هـ و ي اشترى مليون سهم من أسهم المشروع أ ب ج المدرجة في بورصة الأوراق المالية الأمريكية من خلال وسيط. على سبيل المثال، وتاريخ تسديد العقد بعد ستة أيام عمل. والمتاجرة بالأوراق المالية الخاصة بحقوق الملكية في البورصات يتم في المعتاد خلال ٣ أيام عمل. وحيث أن الصفقة يتم تسديدها خلال ستة أيام، عمل فإنها لا تنطبق عليها الإعفاء كصفقة أسهم بالأسلوب المنتظم .

إلا أنه، لو أن المشروع هـ و ي أتم الصفقة لدى بورصة أجنبية يكون التسديد المعتاد فيها خلال ستة أيام عمل، فان العقد ينطبق عليه الإعفاء كصفقة أسهم بالأسلوب المنتظم.

ب.٣١ عقود الأسلوب المنتظم : شراء أسهم من خلال شراء عقد خيار شراء

المشروع أ يشتري خيار شراء في سوق عامه تسمح بشراء ١٠٠ سهم من الأسهم الخاصة بالمشروع هـ و ي في أي وقت من الأشهر الثلاثة التالية بسعر ١٠٠ لكل سهم. فإذا مارس المشروع أ حقه في الخيار ، يكون أمامه ١٤ يوماً لتسديد العملية طبقاً للتعليمات أو الإتفاقيات في سوق الخيارات. ويتم تداول أسهم مشروع هـ و ي في سوق عامة نشطه تطلب التسديد خلال ثلاثة أيام. فهل شراء الأسهم من خلال ممارسة الخيار يعتبر شراء أسهم بالأسلوب المنتظم ؟

نعم . إن تسديد الخيار تحكمه التعليمات والاتفاقيات في سوق الخيارات، ولذلك فبعد ممارسة الخيار لا يمكن اعتباره كمشتقة لأن التسديد من خلال تسليم الأسهم خلال ١٤ يوماً يعتبر عملية الأسلوب المنتظم.

ب.٣٢ الإعتراف وإلغاء الإعتراف بالالتزامات المالية باستخدام محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد

يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أحكاماً خاصة تتعلق بالإعتراف وإلغاء الإعتراف بالأصول المالية باستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. هل هذه الأحكام تنطبق على التعامل بالأدوات المالية المصنفة على إنها إلتزامات مالية، مثل معاملات إلتزامات الودائع والتزامات المتاجرة ؟

كلا. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتضمن أي متطلبات معينة تتعلق بمحاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد في حالة التعامل بالأدوات المالية المصنفة كإلتزامات مالية. فإن المتطلبات العامة للإعتراف وإلغاء الإعتراف الواردة في الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ هي الواجبة التطبيق . تنص الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الإلتزامات المالية يعترف بها في التاريخ (الذي يصبح فيه المشروع طرفاً في الشروط التعاقدية المتعلقة بالأداة). ومثل هذه العقود لا يعترف بها في المعتاد إلا إذا قام أحد الأطراف بالتنفيذ أو أن العقد هو عقد مثبت (مشتق) غير معفى من أحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أما الفقرة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فتنص على أن الإلتزامات المالية يلغى الإعتراف بها عند الوفاء بها تماماً فقط أي عندما يتم الإبراء منها أو إلغائها أو انتهاء مفعولها.

القسم ج: المشتقات المثبتة

ج.١ المشتقات المثبتة: فصل أداة الدين الأساسية

إذا ما أريد فصل مشتقة مثبتة (ليست خياراً) عن أداة دين أساسية، فكيف يكون التعرف على شروط أداة الدين الأساسي والمشتقة المثبتة ؟ على سبيل المثال، هل يمكن أن تكون أداة الدين الأساسي أداة ذات سعر فائدة ثابت أو أداة ذات سعر فائدة متغير أو اداة ذات قسيمة قيمتها صفر ؟

إن شروط أداة الدين الأساسية تعكس الشروط الجوهرية الصريحة والضمنية للأداة المنوعة (المجمعة). وإذا لم تكن هناك شروط ضمنية أو صريحة فإن المشروع يكون له حكمه الخاص على الشروط. وعلى كل حال، فإن المشروع قد لا يتعرف على عنصر غير محدد أو تضع شروط أداة الدين الأساسي بكيفية تؤدي إلى فصل المشتقة المثبتة التي هي أساساً غير موجودة بوضوح في المشتقة المنوعة (المجمعة)، أي أنها، لا تستطيع خلق تدفق نقدي لا وجود له. فعلى سبيل المثال، إذا كانت هناك أداة دين مدتها خمس سنوات لها دفعات فوائد ثابتة قدرها ٤٠٠٠٠ سنوياً ومبلغ أساسي (رأسمال) يستحق الدفع عند الإستحقاق ويبلغ ١٠٠٠٠٠٠ مضروباً في التغير في مؤشر أسعار الأسهم فانه سيكون من غير المناسب التعرف على عقد سعر فائدة أساسي عائم ومبادلة حقوق ملكية مثبتة ذات سعر فائدة عائم بدلاً من التعرف على سعر فائدة أساسي ثابت. وفي ذلك المثال فإن العقد الأساسي هو أداة دين ذات سعر فائدة ثابت ينتج عنها ٤٠٠٠٠ سنوياً لأنه لا توجد تدفقات نقدية سعر الفائدة العائم في الأداة المنوعة (المجمعة).

علاوة على ذلك، فإن شروط المشتقة المثبتة، التي ليست خياراً مثل عقد آجل أو مبادلة يجب تحديدها بحيث تؤدي إلى أن المشتقة المثبتة تكون قيمتها العادلة صفراً عند إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة). وإذا ما سمح بفصل المشتقات المثبتة الغير خيارية، وذلك بشروطها فانه يمكن تفكيك الأداة المنوعة (المجمعة) إلى عدد غير محدود من تجمعات أدوات الدين الأساسية والمشتقات المثبتة، من خلال أن يتم (على سبيل المثال) فصل المشتقات المثبتة ذات الشروط التي تخلق اقتراض مربح أو عدم تماثل أو التعرض لمخاطر غير موجودة أساسا في الأداة المنوعة (المجمعة). ولذلك فمن غير المناسب فصل مشتقة مثبتة غير خيارية بشروط تؤدي إلى قيمة عادلة عدا الصفر عند إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة). وان تحديد شروط المشتقة المثبتة يبنى على الظروف القائمة عند إصدار الأداة المالية.

ج.٢ المشتقات المثبتة : فصل حق الخيار المثبت

جاء في الإستجابة على السؤال ج.١ أن شروط المشتقة المثبتة غير الخيارية يجب وضعها بحيث تؤدي إلى أن تكون القيمة العادلة للمشتقة المثبتة صفراً بتاريخ الإعتراف المبدئي بالأداة المنوعة (المجمعة). وعند فصل المشتقة المثبتة غير الخيارية، هل يجب وضع شروط الخيار المثبت بشكل يؤدي بالمشتقة المثبتة إما إلى أن تكون قيمة عادلة تساوي صفراً أو قيمة حقيقية تبلغ صفراً (أي بالسعر الجاري) عند بداية إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة) ؟

كلا. فالسلوك الاقتصادي للأداة المنوعة (المجمعة) ذات المشتقة المثبتة الخيارية (المبنية على خيار) يعتمد بشكل حاسم على سعر تنفيذ الخيار المحدد لخاصية الخيار كما هو موضح أدناه. لذلك، فان فصل المشتقة المثبتة المبنية على خيار (بما في ذلك أي صفة بيع أو شراء أو سقف أعلى أو حد أدنى أو تحديد حد أعلى أو أدنى أو تبادل في صفات الأداة المنوعة) يجب أن يبنى على الشروط المبينة لصفة الخيار والموثقة في الأداة

المنوعة. ونتيجة لذلك، فان المشتقة المثبتة ليس بالضرورة أن يكون لها قيمة عادلة أو قيمة حقيقية تعادل الصفر وقت الإعتراف بالأداة المنوعة.

وإذا طلب من مشروع التحقق من شروط المشتقة المثبتة المبنية على حق خيار من أجل الحصول على سعر عادل يعادل الصفر للمشتقة المثبتة، فان السعر الحقيقي عموما يجب تحديده بحيث يكون الخيار غير مربح بشكل غير محدود. وهذا يعني أن يستبعد تماما احتمال ممارسة صفة الخيار. إلا انه، نظراً لأن احتمال ممارسة صفة الخيار في الأداة المجمعة هو عموما ليس مستبعداً تماماً (ليس صفراً)، فانه مما لا ينسجم مع السلوك الاقتصادي المحتمل للأداة المجمعة أن نفترض أن القيمة العادلة المبدئية تساوي صفراً. وبالمثل، إذا طلب من المشروع التحقق من شروط مشتقة مثبتة مبنية على خيار من اجل الوصول إلى قيمة حقيقية للمشتقة المثبتة تساوي صفراً، فان السعر الفعلي يجب افتراض انه يساوي المتغير الضمني عند الإعتراف بالأداة المجمعة، وفي هذه الحالة فان القيمة العادلة للخيار ستتكون فقط من القيمة الزمنية واحتمال ارتفاعها مستقبلاً، وعلى كل حال فان هذا الافتراض لا ينسجم مع السلوك الاقتصادي المحتمل للأداة المجمعة بما في ذلك احتمال ممارسة صفة الخيار إلا إذا كان السعر الحقيقي المتفق عليه يساوي سعر المتغير الضمني عند الإعتراف المبدئي بالأداة المجمعة.

إن الطبيعة الإقتصادية للمشتقة المثبتة المبنية على الخيار هي أساسا تختلف عن المشتقة المثبتة المنية على عقد أجل (ويشمل ذلك العقود الأصلية والمقايضات)، لأن شروط العقد الأجل تقتضي انه سيكون هناك في تاريخ معين عمل دفعة مبنية على الفرق بين سعر الأساس الضمني والسعر الآجل، بينما شروط الخيار هي ان الدفعة التي تبنى على الفرق بين سعر الأساس الضمني والسعر الحقيقي للخيار قد تتحقق وقد لا تتحقق اعتماداً على العلاقة بين السعر المتفق عليه وسعر الأساس الضمني وذلك في تاريخ محدد في المستقبل، ولذلك فان تعديل السعر الحقيقي لمشتقة مثبتة مبنية على حق خيار يغير طبيعة الأداة المنوعة، فمن ناحية إذا كانت شروط مشتقة مثبتة مبنية على حق خيار ضمن أداة دين أساسية قد حددت بحيث ينتج عنها قيمة عادلة بأي مبلغ عدا الصفر عند إنشاء الأداة المجمعة فان ذلك المبلغ هو أساسا يمثل اقتراضاً أو إقراضا، وبالتالي، وكما نوقشت في السؤال ج.١، فانه ليس من المناسب فصل المشتقة المثبتة غير المبنية على حق خيار والمتضمنة في أداة دين رئيسية وذلك بشروط تؤدي إلى قيمة عادلة خلاف الصفر بتاريخ الإعتراف بالأداة المجمعة.

ج.٣ المشتقات المثبتة : محاسبة السند القابل للتحويل

ما هي المعالجة المحاسبية للاستثمار في سند (أصل مالي) قابل للتحويل قبل الإستحقاق إلى أسهم في المشروع المصدر أو مشروع آخر ؟

إن الإستثمار في سند قابل للتحويل قبل الإستحقاق لا يمكن بصفة عامة تصنيفه كاستثمار محتفظ به لتاريخ الإستحقاق لأن ذلك لا ينسجم مع خاصية الحق —في التحويل إلى أسهم حقوق الملكية قبل الإستحقاق.

إن الإستثمار في سند قابل للتحويل يمكن تصنيفه كأصل مالي جاهزة للبيع شريطة أن لا يكون قد تم شراؤها لأغراض المتاجرة. فان خيار التحويل إلى حقوق ملكية هو مشتقة مثبتة.

إذا تم تصنيف السند على أنه جاهز للبيع واعترف بتغيرات القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية إلى حين بيع السند، فانه يتم بصفة عامة فصل خيار التحويل إلى حقوق ملكية (المشتقة المثبتة). ويجرى توزيع المبلغ المدفوع لقاء السند بين سند الدين بدون خيار التحويل وبين خيار. التحويل إلى حق ملكيه، والتغيرات في

القيمة العادلة لخيار التحويل إلى حق ملكية يتم الإعتراف بها في بيان الدخل ما لم يكن الخيار هو جزء من علاقة مقايضة تدفق نقدي.

إذا سجل السند بالقيمة العادلة مع إظهار التغيرات في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر، فانه لا يسمح بفصل المشتقة المثبتة على السند الأساسي.

ج.٤ المشتقات المثبتة : حوافز حقوق الملكية

في بعض الحالات، توافق الجهات المقرضة على منح قروض ذات مخاطر، إذا قام المقترض أو عندما يقوم المقترض بإدراج أسهمه في بورصة أوراق مالية فإن جهة إستثمار المخاطر يحق لها الحصول على أسهم من أسهم المقترض إما مجاناً أو بسعر منخفض جداً (حافز) إضافة إلى تسديد أصل القرض والفوائد. ونتيجة لخاصية الحافز فإن الفائدة على القرض الثانوي تكون أقل مما يجب بدون ذلك الحافز. فإذا افترضنا أن القرض الثانوي لم يتم قياسه بالقيمة العادلة وحصول تغييرات في القيمة العادلة المعلن عنها في حساب الأرباح والخسائر (الفقرة ١١(ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، هل (حافز) حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة المثبتة حتى لو كان محتملاً ومتوقفاً على الأدراج المستقبلي لأسهم المقترض ؟

نعم. فإن المخاطر والخصائص الإقتصادية للعائد على حقوق الملكية لا ترتبط كثيراً بالمخاطر والخصائص الإقتصادية لأداة الدين الأساسية (الفقرة ١١ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن حافز حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة ، لأن له قيمه تتغير تبعاً لتغير أسعار أسهم المقترض، وأنه لا يلزمه أو يلزمه قليل من الإستثمار الصافي المبدئي، وإنه يتم تسديده في تاريخ مستقبلي (الفقرة ١١(ب) والفقرة ٩(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) . إن حافز حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة حتى لو كان حق استلام الأسهم متوقف على الإدراج المستقبلي لأسهم المقترض، وتنص الفقرة ٩ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن المشتقة قد تتطلب دفع مبلغ ثابت نتيجة لحادث مستقبلي ما وأن المبلغ لا يرتبط بقيمة اسمية، وإن خاصية حافز حقوق الملكية مشابهة لمثل هذه المشتقة فيما عدا إنها لا تعطي الحق بدفع مبلغ ثابت وإنما حق خيار إذا تحقق الحادث المستقبلي .

ج.٥ المشتقات المثبتة : عقد الدين أو حق الملكية الأساسي

المشروع أ يشترى أداة دين فئة خمس سنوات إصدارها المشروع ب بقيمة أساسية ١٠٠٠٠٠ مرتبطة بمؤشر أسعار أسهم المشروع ج. عند الإستحقاق سيستسلم المشروع أ من المشروع ب القيمة الأساسية مضافاً إليها أو مطروحا منها التغير في القيمة العادلة لعدد ١٠٠٠٠ سهم من أسهم المشروع ج. إن سعر السهم حالياً هو ١١٠. لا يقوم المشروع ب بدفع أية مبالغ فوائد منفصلة، وسعر الشراء هو ١٠٠٠٠٠٠. يقوم المشروع أ بتصنيف أداة الدين بأنها متوفرة للبيع، ومن سياسته أن يظهر في حقوق الملكية الأرباح والخسائر وأصوله المالية المعدة للبيع في حقوق الملكية. يفصح المشروع أ بأن الأداة هي أداة منوعة بها مشتقة مثبتة لأن المبلغ الأصلي مرتبط بمؤشر أسعار الأسهم. هل يعتبر العقد الأساسي أداة حقوق ملكية أم أداة دين لأغراض فصل المشتقة المثبتة ؟

إن العقد الأساسي هو أداة دين لأن الأداة المنوعة لها تاريخ إستحقاق لا ينطبق عليه تعريف أداة حقوق الملكية حسب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. هو يعامل كأداة دين ذات قسمه قيمتها صفر. وهكذا فعند التعامل مع الأداة الأساسية يقوم المشروع أ بأخذ فوائد اعتبارية على مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ لمدة خمس سنوات مستخدماً سعر الصرف السائد في السوق عند الإعتراف المبدئي . يتم فصل المشتقة المثبتة غير القائمة على خيار وذلك من أجل الوصول إلى قيمة عادلة أولية قدرها صفر (انظر السؤال ج.١).

ج.٦ المشتقات المثبتة : الأدوات المركبة

المشروع أ يتملك (يشتري) أداة دين ذات فائدة معوقة وذات أجل ٥ سنوات أصدرها المشروع ب. وفي الوقت نفسه، يدخل مع البنك ج في إتفاقية مبادلة أسعار صرف مدتها خمس سنوات الفائدة المقبوضة ثابتة والمدفوعة متغيرة. والمشروع أ يعتبر أن اندماج أداة الدين مع إتفاقية المبادلة يشكل أداة مركبة ذات سعر فائدة ثابت ويصنف تلك الأداة على أنها إستثمار، يحتفظ به للاستحقاق لأن لديه النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بها لحين الإستحقاق. ويتيح المشروع أ أن المحاسبة على المبادلة بشكل مستقل هو أمر غير مناسب لأن الفقرة ٣٣ من التطبيقات الإرشادية(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تطلب تصنيف المشتقة المثبتة مع أداتها الأساسية إذا كانت المشتقة مرتبطة بسعر فائدة بما يؤدي إلى تغير مبلغ الفائدة التي كان يمكن دفعها أو استلامها عن عقد الدين الأساسي فهل تحليل المشروع صحيح ؟

كلا . ان أدوات المشتقة المثبتة هي شروط يتم إدخالها في العقود الأساسية غير المشتقة. ومن غير الملائم معاملة أداتين ماليتين أو أكثر كأداة مالية مجمعة ("الأدوات المركبة محاسبيا") لأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. فلكل من الأدوات المالية شروطها وأحوالها الخاصة بها ويمكن تحويلها أو تسديدها بشكل مستقل. لذلك، فإن أداة واتفاقية المبادلة يتم تصنيفهما منفصلتين إحداهما عن الأخرى. وإن العمليات المصروفة هنا تختلف عن العمليات التي سبق بحثها في القسم ب.٦، والتي لا يوجد لها مطلب جوهري عدا مبادلة أسعار الصرف الحاصلة.

ج.٧ المشتقات المثبتة : عقود البيع والشراء بالعملات الأجنبية

ينص عقد توريد على الدفع بعملة غير العملة (أ) العملة الوظيفية المستعملة لكل من أطراف العقد، و(ب) العملة التي تستعمل عادة لتسعير المنتج في الأسواق العالمية، و(ج) العملة المستعملة عادة في العقود لبيع أو شراء بنود غير مالية في البيئة الإقتصادية الأصلية حيث تأخذ كل عملية مكانها. فهل يعتبر أن هناك مشتقة مثبتة يجب فصلها طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

نعم . لإيضاح ذلك : تعاقد مشروع نرويجي على بيع بترول لمشروع في فرنسا. وقد اعتمد العقد سعراً بالفرنك السويسري، رغم أن عقود النفط في العادة تكون بالدولار الأمريكي في التجارة العالمية، وليس لأي من المشروعين أية نشاطات كبيرة بالفرنك السويسري، في هذه الحالة فان المشروع النرويجي يعتبر عقد التوريد كعقد أساس مع عقد عملة أجنبية مثبت أجل لشراء فرنك سويسري. أما المشروع الفرنسي فيعتبر عقد التوريد عقد أساس مع عقد عملة أجنبية مثبت آجل لبيع فرنك سويسري، وكل من المشروعين يقوم بإدخال التغييرات في القيمة العادلة لعقود العملة الآجلة في أرباحه أو خسائره الصافية إلا إذا اعتبرها المشروع مصدر التقرير المالي إنها أداة تحوط للتدفقات النقدية إذا كان ذلك مناسباً .

ج.٨ مشتقة العملة الأجنبية المثبتة : شرط العملة الأجنبية غير ذات علاقة

المشروع أ، الذي يقيس البنود المدرجة في قوائمه المالية على أساس اليورو (عملة القياس الخاصة به) دخل في عقد المشروع ب، الذي عملة قياسه الكرون النرويجي لشراء نفط خلال ست شهور بمبلغ ١٠٠٠ دولار أمريكي. عقد النفط الأساسي لا يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لأنه سيتم تسديدة بالاستلام والتسليم حسب أسلوب التعامل المعتاد (الفقرة ٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). يتضمن عقد النفط شرط عملة أجنبية ينص على أن الفرقاء إضافة إلى توريد النفط واستلام قيمته سيبادلون مبلغاً معادلاً للاختلاف في سعر صرف الدولار الأمريكي والكرون النرويجي المطبق على مبلغ اسمي قدره ١٠٠٠٠٠ دولار أمريكي. بموجب الفقرة ١١ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل تلك المشتقة المثبتة (شرط سعر صرف العملة الأجنبية الرافع) تعتبر متصلة اتصالاً وثيقاً بعقد النفط الأساسي ؟

كلا . إن شرط صرف العملة الأجنبية الرافع منفصل عن عقد النفط الأساسي لأنه ليس متصلاً اتصالاً وثيقاً بذلك العقد (الفقرة ٣٣(د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) .

إن شرط دفع ١,٠٠٠ دولار أمريكي بموجب عقد النفط الأساسي يمكن النظر إليه كمشتقة عمله أجنبية لأن الدولار ليس هو عملة القياس للمشروع أ ولا للمشروع ب. لا يتم فصل مشتقة العملة الأجنبية هذه لأنه بموجب الفقرة ٣٣(د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عقد النفط الخام الذي يطلب الدفع بالدولار الأمريكي لا يعتبر عقد أساسي يتضمن مشتقة عملة أجنبية .

إن شرط العملة الأجنبية الرافع الذي ينص على أن الفرقاء سيتبادلون مبلغاً يعادل التذبذب في سعر صرف الدولار الأمريكي والكرون النرويجي على مبلغ اسمي بمبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار وهو دفعه إضافية فوق المبلغ الذي يدفع مقابل عملية بيع وشراء النفط ويعامل مشتقة مثبته بموجب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ .

ج.٩ مشتقة عملة أجنبية مثبتة : عملة التجارة العالمية

تشير الفقرة ٣٣ من التطبيقات الإرشادية (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى العملة التي تحرر بها أسعار البضائع والخدمات في عمليات التجارة الدولية. فهل يمكن أن تكون تلك العملة هي العملة المستعملة لمنتج معين أو خدمة معينة في التجارة الدولية في النطاق المحلي لأحد الأطراف الرئيسيين في العقد ؟

كلا. إن العملة التي يحدد بها سعر البضائع أو الخدمات في المعتاد في التجارة الدولية هي فقط العملة التي تستعمل في العمليات المشابهة حول العالم وليس فقط في منطقة محلية واحدة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعاملات عبر الحدود في أمريكا الشمالية والمتعلقة بالغاز الطبيعي تتم عادة بالدولار الأمريكي ومثل هذه المعاملات هي في العادة باليورو في أوروبا، فلا يعتبر الدولار ولا اليورو العملة التي تنفذ بها عمليات الخدمات أو السلع في التجارة الدولية.

ج.١٠ المشتقات المثبتة: يسمح للحامل – (ولكن ليس مطلوباً منه) – التسديد بدون استعادة كامل استثماره المسجل.

إذا كانت شروط الأداة المنوعة تسمح، ولكن لا تستلزم، أن يقوم حاملها بالتسديد بكيفية تؤدي إلى عدم استعادته لكامل استثماره المسجل ، ومُصدر الأداة لا يتمتع بمثل هذا الحق (على سبيل المثال : أداة دين قابلة للبيع)، هل العقد يفي بالشرط الوارد في الفقرة ٣٣(أ) من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي ينص على ألا يستعيد الحامل جميع استثماره المسجل ؟

كلا . إن شرط عدم استعادة "حامل الأداه كامل استثماره المسجل" لا يكون قد روعي تطبيقه إذا كانت شروط الأداة المنوعة تسمح، ولكن لا تستلزم، أن يقوم حاملها بالتسديد بكيفية تؤدي إلى عدم استعادة كامل استثماره المسجل ومصدر الأداة لا يتمتع بمثل هذا الحق. وبالتالي فإن العقد الأساسي الخاضع للفائدة ومعه مشتقة أسعار فائدة مثبتة تتضمن مثل هذه الشروط تعتبر متصلة اتصالا وثيقا بالعقد الأساسي. وإن شرط (عدم استعادة حامل الأداه لكامل استثماره المسجل) ينطبق على الحالات التي يمكن فيها إجبار الحامل أن يقبل التسديد بمبلغ لا يكفي لاستعادته كامل استثماره المسجل.

ج.١١ التقدير الموثوق للقيمة العادلة: المشتقات المثبتة

إذا كان مطلوباً فصل مشتقة مثبتة وكان من غير الممكن قياسها بشكل موثوق لأنه يتم تسديدها بأداة حقوق ملكية غير متداولة وقيمتها العادلة لا يمكن قياسها قياساً موثوقاً، هل تقاس المشتقة المثبتة بالتكلفة ؟

كلا. في هذه الحالة، يتم معاملة العقد المجمع بكامله كأداة مالية محتفظ بها للمتاجرة (الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). فإذا كان بالإمكان قياس القيمة العادلة للأداة المجمعة فانه يجري قياس العقد المجمع بالقيمة العادلة. ويمكن أن يتضح للمشروع أن الجزء الخاص بحقوق الملكية (الأسهم) في الأداة المجمعة قد يكون من الأهمية إلى الحد الذي لا يجوز استبعاده في الحصول على تقدير موثوق للأداة بكاملها، وفي تلك الحالة، تقاس الأداة المجمعة بالتكلفة مطروحاً منها إنخفاض القيمة.

القسم د: الإعتراف وإلغاء الإعتراف

د.١ إلغاء الإعتراف

د.١.١ الإعتراف: الضمانات النقدية

يقوم المشروع ب بتحويل نقد إلى المشروع أ كضمان لعملية أخرى تتم مع المشروع أ (على سبيل المثال، معاملة اقتراض أوراق مالية)، فالنقد لا ينفصل قانونياً عن أصول المشروع أ. هل يجب على المشروع أ الإعتراف بالضمان النقدي الذي استلمه كأصل ؟

نعم. فان التصفية النهائية لأصل مالي هي تحويلها إلى نقد، ولذلك، فلا يلزم أي تحويل أخر كي يقوم المشروع أ بتصفية المنافع الإقتصادية للنقد المستلم من المشروع ب، وعليه فان المشروع أ يعترف بالنقد كأصل وكمبلغ مستحق الدفع للمشروع ب بينما يلغي المشروع ب اعترافه بالنقد ويعترف بمبالغ مستحقة من المشروع أ .

د.٢ الأسلوب المنتظم لشراء وبيع أصل مالي

د.٢.١ تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد: المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء

كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية بإستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد؟

المثال التالي يوضح كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية بإستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠×١، دخل مشروع في عقد لبيع لأصل مالي بقيمتها العادلة البالغة ١٠٠٠، وكانت قيمته العادلة على أساس (تاريخ المتاجرة). تكاليف العملية كانت غير أساسية. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ (نهاية السنة المالية) وفي ٤ يناير ٢٠×٢ (تاريخ التسديد)، كانت القيمة العادلة للأصل ١٠٠٢ و ١٠٠٣ على التوالي. المبالغ المسجلة تعتمد على كيف يتم تصنيف الأصول وأي من تاريخ المتاجرة او محاسبة تاريخ التسديد يستخدم في إظهار الجدولان التاليان (مع إهمال أي فائدة قد تكون تحققت من الأصل).

المحاسبة بتاريخ التسديد			
الأرصدة	استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة	أصول المتاحة للبيع معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير في حقوق الملكية	الأصول عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر
٢٩ ديسمبر ٢٠×١			
أصل مالية	–	–	–
إلتزامات مالية	–	–	–
٣١ ديسمبر ٢٠×١			
ذمة مدينة	–	٢	٢
أصل مالي	–	–	–
إلتزامات مالية	–	–	–
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	–	–	–
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	–	–	–
٤ يناير ٢٠×٢			
ذمة مدينة	١٠٠٠	١٠٠٣	١٠٠٣
أصل مالية	–	–	–
إلتزامات مالية	–	–	–
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	–	(٣)	–
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	–	–	(٣)

المحاسبة بتاريخ المتاجرة			
الأرصدة	استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة	أصول المتاحة للبيع معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير في حقوق الملكية	الأصول عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر
٢٩ ديسمبر ٢٠×١			
أصل مالي	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
إلتزامات مالية	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)
٣١ ديسمبر ٢٠×١			
ذمة مدينة	–	–	–
أصل مالي	١٠٠٠	١٠٠٢	١٠٠٠
إلتزامات مالية	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)
أسهم (تعديل القيمة العادلة)			
أرباح محتجزة (من خلال	–	(٢)	–
الأرباح والخسائر)	–	–	(٢)
٤ يناير ٢٠×٢			
ذمة مدينة	–	–	–
أصل مالي	١٠٠٠	١٠٠٣	١٠٠٣
إلتزامات مالي	–	–	–
أسهم (تعديل القيمة العادلة)			
أرباح محتجزة (من خلال	–	(٣)	–
الأرباح والخسائر)	–	–	(٣)

د.٢.٢ تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد: المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع

كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية بإستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد؟

المثال التالي يوضح كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية بإستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠×٢ (تاريخ المتاجرة) دخل مشروع في عقد لبيع أصل مالي بقيمتها العادلة البالغة ١٠١٠. وكان قد تم شراء الأصل قبل ذلك بعام وان قيمتها المطفأة هي ١٠٠٠. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ (نهاية السنة المالية)، كانت القيمة العادلة للأصل ١٠١٢. وفي ٤ يناير٢٠×٢ (تاريخ التسديد)، كانت القيمة العادلة ١٠١٣. المبالغ المسجلة تعتمد على كيف يتم تصنيف الأصول وأي من تاريخ المتاجرة او محاسبة تاريخ التسديد يستخدم في إظهار الجدولان التاليان (مع إهمال أي فائدة قد تكون تحققت من الأصل).

فان التغيير في القيمة العادلة لأصل مالي بيعت على أساس "الأسلوب المنتظم" لا يسجل في البيانات المالية بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسديد حتى لو استخدم المشروع أسلوب محاسبة تاريخ التسديد وذلك لأن البائع له الحق في أن يغير الى القيمة العادلة ويتوقف عن تاريخ المتاجرة.

المحاسبة بتاريخ التسديد			
الأرصدة	**استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة**	**أصول للمتاجرة معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير في حقوق الملكية**	**الأصول المعدة للمتاجرة والمتوفرة للبيع معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر**
٢٩ ديسمبر ٢٠×٢			
ذمة مدينة	–	–	–
أصل مالي	١٠٠٠	١٠١٠	١٠١٠
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	–	١٠	–
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	–	–	١٠
٣١ ديسمبر ٢٠×٢			
ذمة مدينة	–	–	–
أصل مالي	١٠٠٠	١٠١٠	١٠١٠
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	–	١٠	–
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	–	–	١٠
٤ يناير ٢٠×٣	–	–	–
أسهم (تعديل القيمة)	–	–	–
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠

المحاسبة بتاريخ المتاجرة			
الأرصدة	استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة	أصول للمتاجرة معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير في حقوق الملكية	الأصول المعدة للمتاجرة والمتوفرة للبيع معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر
٢٩ ديسمبر ٢×٢٠			
ذمة مدينة	١٠٠١٠	١٠٠١٠	١٠٠١٠
أصل مالي	–	–	–
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	–	–	–
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠
٣١ ديسمبر ٢×٢٠			
ذمة مدينة	١٠٠١٠	١٠٠١٠	١٠٠١٠
أصل مالي	–	–	–
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	–	–	–
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠
٤ يناير ٣×٢٠			
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	–	–	–
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠

د.٢.٣ محاسبة تاريخ التسديد : تبادل الأصول المالية غير النقدية

إذا اعترف مشروع ما بمبيعات أصول مالية مستخدماً أسلوب محاسبة تاريخ التسديد، فهل يتم الإعتراف بالتغيير في القيمة العادلة لأصل مالي يتم استلامها بدلاً من الأصل المالي التي بيعت وذلك طبقاً للفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان الأصل المالي التي ستستلم ليست نقداً ؟

الأمر يختلف بحسب الحال. أي تغير في القيمة العادلة للأصل المالي التي سيتم استلامها يتم التعامل معه طبقا للفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا قام المشروع بتطبيق أسلوب محاسبة تاريخ التسديد لتلك الفئة من الأصول المالية. وعلى كل حال، إذا قام المشروع بتصنيف الأصل المالي التي سيتم استلامها في فئة يطبق عليها أسلوب محاسبة تاريخ المتاجرة، فإنه يتم الإعتراف بالأصل التي سيتم استلامها طبقاً لما هو وارد في الفقرة ٥٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي هذه الحالة، يعترف المشروع بالتزام قيمته تساوي القيمة المسجلة للأصل المالي التي سيتم استلامها بتاريخ التسديد.

لإيضاح ذلك : بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠×٢ (تاريخ المتاجرة) دخل المشروع أ في عقد لبيع سند دين أ المسجل بالتكلفة المطفأة وذلك مقابل السند ب، وكل من السندين له قيمة عادلة تبلغ ١٠١٠ بتاريخ ٢٩ ديسمبر في حين أن التكلفة المطفأة لسند الدين أ هي ١٠٠٠. والمشروع أ يطبق أسلوب محاسبة تاريخ التسديد للقروض المنشأة ومحاسبة تاريخ المتاجرة بالنسبة للأصول المعدة للمتاجرة . بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ (نهاية السنة المالية) كانت القيمة العادلة لسند الدين أ تساوي ١٠١٢ والقيمة العادلة للسند ب ١٠٠٩. بتاريخ ٤ يناير ٢٠×٣، كانت القيمة العادلة للسند أ تساوي ١٠١٣ والقيمة العادلة للسند ب تساوي ١٠٠٧. وعليه يتم اجراء القيود التالية :

٢٩ ديسمبر ٢٠×٢	**مدين**	**دائن**
السند (ب)	١٠١٠	
المستحق الدفع		١٠١٠

٣١ ديسمبر ٢٠×٢	**مدين**	**دائن**
خسارة متاجرة	١	
السند ب		١

٤ يناير ٢٠×٣	**مدين**	**دائن**
المستحق الدفع	١٠١٠	
خسارة المتاجرة	٢	
السند (أ)		١٠٠٠
السند (ب)		٢
الربح المتحقق		١٠

القسم : هـ القياس

هـ. ١ القياس المبدئي للأصول المالية والإلتزامات المالية

هـ.١.١ القياس المبدئي: تكاليف إجراء العملية

تكاليف إجراء العملية يجب إدخالها في القياس المبدئي للأصول المالية والإلتزامات المالية عدا عن تلك التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. كيف يجب تطبيق هذا المتطلب عملياً ؟

بالنسبة للأصول المالية، فان التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة إلى عملية حيازة الأصول المالية، مثل الرسوم والعمولات فهي تضاف إلى القيمة التي تم الإعتراف بها (أساسا). وبالنسبة للإلتزامات المالية، فان التكاليف المتعلقة مباشرة بإصدار الدين فيجب خصمها من قيمة الدين التي تم الإعتراف بها أصلاً. أما الأدوات المالية التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تكاليف العملية لا تضاف الى القيمة العادلة التي تم قياسها في الإعتراف المبدئي.

وبالنسبة للأدوات المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة، مثل الإستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق، والقروض المنشأة، ومعظم الإلتزامات المالية، فان تكاليف إجراء إضافتها العملية يجري إدخالها في القيمة المطفأة باستخدام أسلوب الفائدة الفعلية ويجري فعلاً إطفاؤها، في بيان الدخل على مدى عمر الأداة.

أما الأصول المالية المعدة للبيع، فإن تكاليف إجراء العملية يتم الإفصاح بها في حقوق الملكية كجزء من التغير في القيمة العادلة عند إعادة القياس. اذا كانت الأصول المالية المتاحة للبيع ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد ولا يمتلك عمر غير محدد، تكاليف العملية يتم إطفائها في الربح أو الخسارة بإستخدام أسلوب الفائدة الفعال. إذا كانت الأصول المالية المتاحة للبيع ذات غير دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتمتلك عمر غير محدد، تكاليف العملية يتم الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة عندما لا يتم الإعتراف بالأصل أو عند إنخفاض قيمة الأصل.

أما تكاليف إجراء العملية المتوقعة نتيجة تحويل أداة مالية أو التنازل عنها فإنها لا تدخل في قياس قيمة الأداة المالية.

هـ.٢. ١ اعتبارات قياس القيمة العادلة لصناديق الإستثمار

الفقرة ٧٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن سعر الطلب الحالي هو في العادة السعر المناسب الذي يستعمل لقياس القيمة العادلة للأصل المحتفظ به. والأحكام المطبقة على بعض صناديق الإستثمار تنص على وجوب أن يعرض على المستثمرين قيم الأصول الصافية مبنية على متوسط أسعار السوق. في هذه الحالات هل يكون من المناسب لصندوق إستثمار قياس ومجوداته بناءاً على متوسط أسعار السوق ؟

كلا. وجود تعليمات تستلزم قياسا مختلفا لأغراض خاصة لا يبرر الإنصراف عن المتطلب العام حسب الفقرة ٧٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي يقضي باستعمال سعر الطلب الحالي في غياب حالة مطلوبة مماثلة. أما في بياناته المالية، فان الصندوق الإستثماري يقيس أصوله بأسعار الطلب الجارية في السوق. أما عند عرض تقاريره، عن قيمة أصوله الصافية إلى مساهميه فان الصندوق الإستثماري قد يرغب في إعطاء مطابقة ومقارنة بين القيم العادلة الواردة في ميزانيته وبين الأسعار المستعملة لقياس القيم العادلة الصافية.

هـ.٢.٢ قياس القيمة العادلة: الحيازات الكبيرة

يمتلك المشروع (أ) ١٥ بالمائة من أسهم رأس المال للمشروع (ب). ويتم تداول الأسهم في سوق نشطة. والسعر المعروض حاليا هو ١٠٠. ويتم التداول حالياً بما نسبته ٠.١ من أسهم المشروع الحالي. ولأن المشروع (أ) يعتقد أن القيمة العادلة لأسهم المشروع (ب) الذي يمتلكه، لو تم بيعها صفقة واحدة، هي أكبر من سعر السوق المعروض، فان المشروع (أ) يحصل على تقديرات عديدة مستقلة للسعر الذي يحصل عليه لو باع الأسهم التي بحوزته. وقد أظهرت هذه التقديرات أن المشروع (أ) باستطاعته أن يحصل على سعر قدره ١٠٥ أي بعلاوة ٥ بالمائة فوق السعر المعروض. فأي تقدير يجب على المشروع (أ) أن يستخدمه لقياس ما بحوزته من الأسهم بالقيمة العادلة ؟

بموجب الفقرة ٧١ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يفترض أن وجود سعر معروض منشور في سوق نشطة هو أفضل تقدير للقيمة العادلة. لذلك، فإن المشروع (أ) يستعمل عرض الأسعار المنشور (أي ١٠٠). ولا يستطيع المشروع (أ) منفردا الخروج على سعر السوق المعروض لأن التقديرات المنفصلة تدل على أن المشروع (أ) سيحصل على سعر أعلى (أو اقل) من خلال بيع ما بحوزته من أسهم مرة واحدة

هـ.٣ الأرباح والخسائر

هـ.٣.١ الأصول المالية المتوفرة للبيع : تبادل الأسهم

المشروع (أ) يمتلك عدداً بسيطاً من أسهم المشروع (ب). وتلك الأسهم مصنفه على أنها متوفرة للبيع. وبتاريخ ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٠ كانت القيمة العادلة للأسهم ١٢٠ والأرباح المتراكمة التي دخلت في حقوق الملكية ٢٠ في نفس اليوم إستملك المشروع (ب) بواسطة المشروع (ج) مشروع عام كبير. ونتيجة لذلك، استلم المشروع (أ) أسهماً في المشروع (ج) بدلاً من الأسهم التي يمتلكها في المشروع (ب) وبنفس قيمتها العادلة، وبموجب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل يجب على المشروع (أ) أن يعترف بالربح المتراكم البالغ (٢٠) والداخل في حقوق الملكية وذلك في الأرباح والخسائر الصافية للفترة ؟

نعم. إن هذه المعاملة تتوفر فيها الخصائص اللازمة لإلغاء الإعتراف بموجب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. تتطلب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن الأرباح أو الخسائر المتراكمة التي تم إدخالها في حقوق المساهمين على الأصل المالي المعد للبيع يجب إدخالها في حساب الأرباح والخسائر الصافية إذا لم تم الإعتراف بها. وفي حالة تبادل الأسهم، فان المشروع (أ) قد تنازل عن أسهم المشروع (ب) واستلم أسهما في المشروع (ج) .

هـ.٣.٢ من معيار المحاسبي الدولي ٣٩ والمعيار المحاسبي الدولي ٢١- الأصول المالية المتوفرة للبيع: فصل مكون العملة الأساسية

الأصول المالية النقدية المتوفرة للبيع، فان المشروع مع ذلك يظهر التغيرات في القيمة المسجلة المتعلقة بتغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية في الأرباح أو الخسائر الصافية طبقاً للفقرة ٢٣(أ) والفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١، وأي تغيرات أخرى في القيمة المرحلة لحقوق الملكية طبقاً للمعيار ٣٩. فكيف يتحدد الربح أو الخسارة المتراكمين اللذين يتم إظهارهما في حقوق الملكية؟

إنها الفرق بين القيمة المطفأة (معدلة بإنخفاض القيمة إن وجد) وبين القيمة العادلة للأصل المالي النقدي المتوفر للبيع وذلك بعملة القياس المستعملة من قبل المشروع المعد للتقرير. ولأغراض تطبيق الفقرة ٢٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١ تعامل الأصل كأصل مقيم بالتكلفة المطفأة بالعملة الأجنبية.

لإيضاح ذلك : بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ اشترى المشروع (أ) سنداً صادرا بالعملة الأجنبية (FC) بقيمته العادلة البالغة ١٠٠٠ وحدة (FC). أن مدة السند المتبقية على إستحقاقه هي خمس سنوات وقيمته الأساسية ١٢٥٠ وحدة (FC)، ويعطي فائدة ثابتة بنسبة ٤,٧% تدفع سنويا (FC١٢٥٠ × ٤,٧% = FC٥٩ سنوياً).

وله سعر فائدة ثابتة فعلي يبلغ ١٠%. والمشروع (أ) يصنف السند على أنه معد للبيع، وتظهر الأرباح والخسائر الناتجة عن الأصول المالية المعدة للبيع في حقوق الملكية. وسعر الصرف هو وحدة FC واحدة تساوي ١,٥ وحدة من عملة القياس (LC) والقيمة المسجلة للسند تبلغ ١٥٠٠ وحدة LC (=FC١٠٠٠ ×١,٥).

	مدين	دائن
السند	LC١٥٠٠	
النقد		LC١٥٠٠

وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، ارتفع سعر العملة الأجنبية وأصبح سعر الصرف من FC1 إلى LC2. والقيمة العادلة للسند ١٠٦٠ FC وهكذا فالقيمة المسجلة هي ٢١٢٠ LC (FC١٠٦٠ × ٢). والتكلفة المطفأة هي ١٠٤١ FC (= ٢٠٨٢ LC). في هذه الحالة، فإن الربح أو الخسارة المتراكمة التي يجب إدخالها مباشرة في حقوق الملكية هي الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة المطفأة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ أي٣٨ LC (=LC٢١٢٠ - LC٢٠٨٢).

الفائدة المستلمة على السند في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ هي ٥٩ FC (=١١٨ LC). والدخل من الفوائد المحدد طبقاً لأسلوب سعر الفائدة الفعلي هو FC١٠٠ (=١٠٠٠ × ١٠%). ومتوسط سعر الصرف خلال السنة هو ١,٧٥ وحدة FC1 مقابل كل وحدة LC1. ولأغراض هذا المثال التوضيحي يفترض أن إستعمال سعر الصرف الوسطي يوفر تقديرا موثوقاً للأسعار الفورية القابلة للتطبيق على الدخل المتجمع من الفوائد خلال الفترة (الفقرة ٢٢ المعيار المحاسبي الدولي ٢١). وهكذا يكون الدخل من الفوائد الذي تم إظهاره ١٧٥ LC (= FC١٠٠ × ١,٧٥) شاملاً تراكم الخصم المبدئي البالغ LC٧٢ (= [FC١٠٠-FC٥٩] × ١,٧٥) ، وبالتالي، فإن فرق سعر الصرف للسند والذي يتم إدخاله في الأرباح أو الخسائر الصافية هو ٥١٠ (=LC٢٠٨٢-LC١٥٠٠-LC٧٢). وكذلك فهناك ربح على سعر الصرف للفائدة المستحقة عن العام يبلغ ١٥ وحدة MC (= ٥٩ LC× [٢,٠٠ - ١,٧٥]).

	مدين	دائن
السند	LC٦٢٠	
النقد	LC١١٨	
الإيراد من الفوائد		LC١٧٥
ربح سعر الصرف		LC٥٢٥
تغير القيمة العادلة في حقوق الملكية		LC٣٨

بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ ارتفعت العملة الأجنبية مرة أخرى وأصبح سعر الصرف ٢,٥٠ وحدة LC لكل وحدةFC 1. والقيمة العادلة للسند هي ١٠٧٠ FC وهكذا فالقيمة المسجلة هي ٢٦٧٥ LC2 (=FC١٠٧٠ × ٢,٠٥٠). والتكلفة المطفأة ١٠٨٦ FC (= ٢٧١٥ LC). والربح (أو الخسارة) المتراكم الذي يجب إدخاله مباشرة في حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة المطفأة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣، أي ٤٠ وحدة LC بالسالب (= ٢٦٧٥ LC- LC٢٧١٥). وهكذا، فهناك قيد مدين على حساب حقوق الملكية يساوي التغير في الفرق خلال عام ٢٠٠٣ والبالغ ٧٨ LC (= LC٤٠ + LC٣٨).

الفائدة المستلمة على السند في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ هي ٥٩ FC (= ١٤٨ LC). وإيراد الفائدة المحدد طبقاً لأسلوب سعر الفائدة الفعلي هو ١٠٤ FC (= FC١٠٤١ ×١٠%). ومتوسط سعر الصرف خلال العام هو ٢,٢٥ LC لكل وحدة واحدة FC. ولأغراض هذا المثال الإيضاحي يفترض أن إستعمال سعر الصرف الوسطي يعطي تقديراً موثوقاً لأسعار الفائدة الفورية التي تطبق على الدخل المتجمع من الفوائد خلال العام (الفقرة ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢١). وهكذا فدخل الفوائد الذي تم إظهاره هو ٢٣٤ LC (=FC١٠٤ × ٢,٢٥) شاملاً تراكم الخصم المبدئي البالغ ١٠١ LC (= [FC١٠٤ - FC٥٩] × ٢,٢٥)، وبالتالي ففرق سعر الصرف للسند والذي يتم إدخاله في الأرباح والخسائر الصافية هو ٥٣٢ LC (=LC٢٧١٥-LC٢٠٨٢-LC١٠١). وكذلك، هناك ربح سعر صرف على الفوائد المستحقة عن العام يبلغ ١٥LC (=FC٥٩× [٢,٥٠ - ٢,٢٥]).

	مدين	دائن
السند	LC٥٥٥	
النقد	LC١٤٨	
تغير القيمة العادلة في حقوق الملكية	LC٧٨	
الدخل من الفوائد		LC٢٣٤
أرباح الصرف		LC٥٤٧

هـ.٣.٣ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١ فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشاريع أجنبية: حقوق ملكية أو الدخل؟

الفقرة ٣٢ و الفقرة ٤٨ من معيار المحاسبي الدولي ٢١ تنص على أن جميع فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبي يجب الإفصاح عنها كحقوق ملكية إلى أن يتم التخلص من الإستثمار الصافي. وهذا يشمل فروقات صرف ناتجة عن الأدوات المالية المسجلة بالقيمة العادلة والتي تضم كلاً من الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة والأصول المالية المعدة للبيع.

الفقرة ٥٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ تقضي بالإفصاح عن التغييرات في القيمة العادلة للأصول المالية في الأرباح والخسائر و التغييرات في القيمة العادلة للاستثمارات المعدة للبيع في حقوق الملكية.

إذا كان المشروع الأجنبي هو شركة تابعة يتم توحيد بياناتها مع بيانات شركته الأم، فكيف يتم تطبيق الفقرة ٥٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٢١ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة ؟

إن المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ يطبق في المحاسبة المتعلقة بالأدوات المالية في البيانات المالية للمشروع الأجنبي. أما معيار المحاسبة الدولي ٢١ يطبق لترجمة البيانات المالية للمشروع الأجنبي لغرض توحيدها مع البيانات المالية للمشروع المصدر للبيانات المالية.

لإيضاح ذلك : المشروع (أ) موطنه في القطر (س)، العملة الوظيفية أو الحالية وعرضها هي العملة المحلية للبلد (س) وهي LCX. والمشروع (أ) له شركة تابعة (ب) في القطر (ص) والعملة الوظيفية أو الحالية وعرضها هي العملة المحلية للبلد (ص) وهي LCY. والشركة التابعة (ب) هي المالكة لأداة دين محتفظ بها للمتاجرة ولذلك فهي مسجلة بالقيمة العادلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

في البيانات المالية للشركة التابعة (ب) لعام ٢٠×٠، كانت القيمة العادلة لأداة الدين مبلغ (١٠٠) بالعملة المحلية للقطر (ص). وفي البيانات المالية الموحدة للمشروع (أ) تم ترجمة الأصل بعملة القطر (س) بسعر الصرف الفوري القائم بتاريخ إعداد الميزانية وهو (٢). وهكذا فالقيمة المسجلة هي LC ٢٠٠ (LC١٠٠×٢) في البيانات المالية الموحدة.

وبنهاية العام ٢٠×١، ارتفعت القيمة العادلة لأداة الدين إلى ١١٠ بالعملة المحلية للقطر (ص). وتقوم الشركة التابعة (ب) بتسجيل الأصل المالي المحتفظ به للمتاجرة بقيمة LCY١١٠ في ميزانيتها وتعترف بربح قيمة عادلة يبلغ (LCY١٠) في بيان الدخل الخاص بها. وخلال السنة ارتفع سعر الصرف الفوري من (٢) إلى (٣) مما نتج عنه زيادة القيمة العادلة للأداة من LC ٢٠٠ إلىLC ٣٣٠ (LC١١٠ × ٣) بعملة القطر (س). لذلك، فالمشروع (أ) يقوم بإظهار الأصل المحتفظ به للمتاجرة بسعر (LC٣٣٠) في بياناته المالية الموحدة.

المشروع (أ) يقوم بترجمة بيان الدخل للشركة التابعة (ب) " بأسعار الصرف في تواريخ حدوث العمليات"(المعيار ٢١ الفقرة ٣٩(ب)). وحيث أن مكاسب القيمة العادلة قد تراكمت خلال العام، فإن المشروع (أ) يستعمل السعر الوسطي كتقدير عملي أي ([٣+٢] ÷ ٢ = ٢,٥) بما يتفق مع "(المعيار ٢١ الفقرة ٢٢)،

ولذلك بينما القيمة العادلة لأصول المتاجرة ازداد بنسبة LCX١٣٠ (=LCX-LCX٣٣٠)، فإن المشروع أ يعترف فقط بمبلغ ٢٥ (٢,٥×١٠) من هذه الزيادة في الأرباح أو الخسائر الموحدة التزاما بالفقرة ٣٩- ب من المعيار المحاسبي الدولي ٢١. أما فرق سعر الصرف الحاصل أي المتبقي من زيادة القيمة العادلة لأداة الدين (LCX١٠٥ =LCX ٢٥ -LCX ١٣٠) فيتم تصنيفها كحقوق ملكية إلى حين التخلص من الإستثمار الصافي في المنشأة الأجنبية وفقاً للفقرة ٤٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١.

هـ.٣.٤ التداخل فيما بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار المحاسبي الدولي ٢١

يتضمن المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ متطلبات لقياس الأصول المالية والإلتزامات المالية والإعتراف بالأرباح والخسائر عند إعادة القياس في الأرباح أو الخسائر. ويتضمن المعيار المحاسبي الدولي ٢١ أحكاماً تتعلق ببيان بنود العملات الأجنبية والإعتراف بفروقات أسعار الصرف في الأرباح أو الخسائر. فبأي ترتيب يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢١ والمعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

الميزانية العمومية

بصورة عامة فإن قياس الأصل المالي أو الإلتزام بالقيمة العادلة أو بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة يتقرر أولا بالعملة الأجنبية المحرر بها البند طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩. ثم يتم إظهار مبلغ العملة الأجنبية بعملة التقرير باستعمال سعر الإقفال أو السعر التاريخي طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٢١ (والمعيار المحاسبي الدولي ٣٩ الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية). على سبيل المثال إذا كانت أصل مالي نقدية (كأداة دين) مسجلة بالقيمة المطفأة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فإن القيمة المطفأة تحتسب بعملة ذلك الأصل المالي. وبعد ذلك يجري إظهار مبلغ العملة الأجنبية في البيانات المالية للمشروع باستعمال سعر الإقفال (الفقرة ٢٣ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١). وهذا ينطبق بغض النظر عما إذا كان البند النقدي مقاسا بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية (الفقرة ٢٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١). أما الأصل المالي غير النقدي (مثل إستثمار في أسهم حقوق ملكية) فتتم ترجمتها باستعمال سعر الإقفال إذا كانت مسجلة بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية (الفقرة ٢٣ (ج) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١) وبالسعر التاريخي إذا لم تكن مسجلة بالقيمة العادلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها قياساً يعتمد عليه (الفقرة ٢٣(ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١ والفقرة ٤٦ (ج)من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩).

وكحالة استثنائية، إذا كان الأصل المالي أو الإلتزام المالي مخصصة كبند متحوط له في تحوط القيمة العادلة ضد أخطار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. فإنه يعاد قياس التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية للبند المتحوط له حتى ولو كان خلافاً لذلك قد تم إظهاره باستعمال السعر التاريخي بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢١ (الفقرة ٨٩ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، أي أن مبلغ العملة الأجنبية يتم إظهاره باستعمال سعر الإقفال. وهذا الإستثناء ينطبق على البنود غير النقدية المسجلة بالتكلفة التاريخية بالعملة الأجنبية ومتحوط لها ضد مخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية (الفقرة ٢٣(ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١) .

بيان الدخل

إن الإعتراف بالتغير في القيمة المسجلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي في الأرباح أو الخسائر. يتوقف على عدد من العوامل، بما في ذلك ما إذا كان فرق سعر صرف أو أي فرق آخر في القيمة المسجلة، وسواء تعلق ببند نقدي (على سبيل المثال معظم أدوات الدين) أو بند غير نقدي (على سبيل المثال معظم الإستثمارات في حقوق الملكية)، سواء كان الأصل أو الإلتزام المعين مخصص كتحوط تدفق نقدي لمخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وسواء نتجت من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية. وإن موضوع إفصاح عن التغييرات في القيمة المسجلة لأصل مالي أو إلتزام مالي تحتفظ بها منشأة أجنبية قد تم تناوله في فصل مستقل(أنظر السؤال هـ.٣.٣).

وأية فورقات أسعار صرف ناتجة عن *إظهار بند نقدي* بسعر مختلف عن ذلك الذي سجلت به خلال الفترة أو ورد في بيانات مالية سابقة يتم إظهاره في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٢١ (الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية والفقرة ٢٨ من التطبيقات الإرشادية من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٢٨ والفقرة ٣٢ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١)، وذلك ما لم يكن البند النقدي مخصصا كتحوط تدفق نقدي لالتزام مؤكد لم يعترف به أو عملية متوقعة بعملة أجنبية، حيث تطبق حينئذ الأحكام المتعلقة بإظهار الأرباح والخسائر المرتبطة بتحوطات التدفقات النقدية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٩٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). ويتم بنفس الطريقة التعامل مع الفروقات الناتجة من إظهار بند نقدي بمبلغ بالعملة الأجنبية مختلف عن ذلك الذي سبق إظهاره به، ذلك لأن جميع التغيرات في القيمة المسجلة المرتبطة بتحركات أسعار الفائدة يجب معالجتها بشكل منتظم (متسق) ، وجميع التغيرات الأخرى للبند النقدي في قياس الميزانية يتم إدخاله في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فعلى سبيل المثال إذا قام مشروع بإظهار الأرباح والخسائر المتعلقة بالأصول المالية النقدية المعدة للبيع في حقوق الملكية (الفقرة ٥٥ ب من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) فإن المشروع يظهر التغييرات في القيمة المسجلة والمرتبطة بالتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٢٣ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١).

وأية تغييرات في القيمة المسجلة *لبند غير نقدي* يتم إظهارها في الأرباح أو الخسائر طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). فعلى سبيل المثال تدخل الأرباح والخسائر المتعلقة بالأصول المالية المعدة للبيع، بما في ذلك تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في حقوق الملكية. وإذا كان البند غير النقدي قد تم تخصيصه كتحوط تدفق نقدي لالتزام مؤكد معترف به أو عملية متوقعة بعملة أجنبية، فإنه تطبق الأحكام المتعلقة بإظهار الأرباح والخسائر الناتجة عن تحوطات التدفقات النقدية كما هي في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٩٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩).

وفي الحالات التي يكون فيها جزء من التغير في القيمة المسجلة قد تم إظهاره في حقوق الملكية وجزء آخر تم إظهاره في الأرباح أو الخسائر الصافية (كأن تكون القيمة العادلة لسند قد زادت بالعملة الأجنبية ونقصت بعملة التقرير) فإن المشروع لا يمكنه اجراء التقاص بين هذين العنصرين لأغراض تحديد الأرباح أو الخسائر التي يجب إظهارها في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية.

هـ. ٤ النقصان وعدم قابلية التحصيل للأصل المالي

هـ. ١,٤ الدليل الموضوعي على حالة إنخفاض المنافع

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتطلب أن يكون المشروع قادراً على التعرف على حادث متميز سببي سابق ليستنتج انه يحتمل ألا يكون قادراً على تحصيل جميع المبالغ المستحقة من أصل مالي ؟

كلا. تنص الفقرة ٥٩ من المعيار ٣٩ أنه في بعض الحالات "ليس من الممكن يطابق بمفرده" الأحداث المنفصلة ربما تكون سبب في إنخفاض القيمة. عدا عن ذلك العوامل المجمعة لأحداث متنوعة ربما تكون سبب في إنخفاض القيمة. على سبيل المثال الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص "على أن تخفيض تصنيف المشروع ائتمانيا هو ليس في حد ذاته دليلاً على وجود حالة إنخفاض المنافع رغم انه قد يكون دليلاً على وجود حالة إنخفاض إذا ما تم أخذه في الإعتبار مع معلومات أخرى متوفرة"، ومن الحالات الأخرى التي يأخذها المشروع في الإعتبار لتقرير ما إذا كان لديه دليل موضوعي على حدوث إنخفاض منافع المعلومات المتعلقة بالمدينين أو المصدرين مثل السيولة والملاءة والمخاطر المالية والعملية ومستويات واتجاهات العجز عن الوفاء لأصول مالية مشابهة، والاتجاهات والظروف الاقتصادية الوطنية والمحلية والقيمة العادلة للضمانات والكفالات. فهذه العوامل وغيرها إما أن تعطي مجتمعة أو متفرقة دليلاً موضوعياً كافياً على حصول خسارة إنخفاض في أصل مالي أو مجموعة من الأصول المالية.

هـ. ٢.٤ النقصان : الخسائر المستقبلية

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإعتراف بخسارة إنخفاض من خلال بناء علاوة لتغطية الخسائر المستقبلية وذلك عند إعطاء القرض ؟ على سبيل المثال، إذا قام البنك (أ) بإقراض العميل (ب) مبلغ ١٠٠٠وحدة عملة. هل بإمكان البنك (أ) الإعتراف بخسارة إنخفاض فورية قدرها ١٠وحدة عملة إذا كان البنك – بناء على خبرته التاريخية – يتوقع أن لا يستطيع تحصيل واستعادة ١% من القروض المعطاة ؟

كلا . الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب أن يقاس الأصل المالية قياساً مبدئيا بالتكلفة التي هي القيمة العادلة للدين الممنوح، وبالنسبة لأصل القرض فان القيمة العادلة للدين هي مبلغ النقد المقرض مع تعديله بأية رسوم أو نفقات (ما لم يكن جزء من المبلغ المقرض هو تعويض عن حقوق أو منافع أخرى صريحة أو ضمنية)، وانه مما لا ينسجم مع الفقرة ١٤ والفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تخفيض القيمة المسجلة بها أصل القرض عند الإعتراف المبدئي من خلال الإعتراف بخسارة إنخفاض فورية.

هـ. ٣.٤ تقدير الإنخفاض: في الأصل والفوائد

نظراً للصعوبات الإقتصادية التي يواجهها العميل (ب) فإن المنشأة (أ) يساوره القلق أن العميل (ب) لن يستطيع أن يسدد جميع دفعات الأصل والفوائد المتعلقة بقرض منشأ في المواعيد المحددة. ولذلك فهو يتفاوض على إعادة هيكلة القرض. والمنشأة (أ) يتوقع أن العميل (ب) سيتمكن من الوفاء بالتزاماته بموجب شروط إعادة الهيكلة. هل يعترف البنك (أ) بخسارة الإنخفاض إذا كانت شروط إعادة الهيكلة هي كما هو مبين في أي من الحالات التالية :

(أ) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الإستحقاق الأصلي ولكن لن يدفع أي جزء من الفوائد المترتبة بموجب الشروط الأصلية.

(ب) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض الأساسي في التاريخ المحدد ولكن لن يدفع شيئاً من الفوائد المستحقة بموجب الشروط الأصلية.

(ج) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بتاريخ الإستحقاق الأصلي والفائدة ولكن بسعر اقل من سعر الفائدة المتفق عليه في القرض الأصلي.

(د) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الإستحقاق الأصلي وجميع الفوائد المستحقة عن مدة القرض الأصلية ولكن لن يدفع فوائد عن مدة القرض الإضافية.

(هـ) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الإستحقاق الأصلي كما سيدفع كامل الفوائد عن كل من المدة الأصلية والمدة الإضافية.

الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن خسارة الإنخفاض تكون حاصلة إذا كان من المحتمل أن لا يستطيع المشروع تحصيل جميع المبالغ المستحقة بموجب الشروط التعاقدية للقرض. لذلك فإذا كان مبلغ وتوقيت الدفعات قد تغير كما في الفقرات من (أ) إلى (د) أعلاه، فيجب عندئذ تقدير الإنخفاض على أساس التوقعات الحالية بشأن تحصيل أصل القرض والفوائد، وفي الحالات من (أ) حتى (د) أعلاه فإن القيمة الحالية من أصل القرض والفوائد مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي للقرض (أي المبلغ القابل للإسترداد) ستكون أقل.

في الحالة (هـ) أعلاه، ورغم أن توقيت الدفعات قد تغير، فان المقرض سيقبض فائدة على الفائدة بحيث أن القيمة الحالية للأصل والفوائد المستقبلية مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي للقرض ستكون مساوية لقيمة القرض المسجلة. ولذلك لا يكون هناك خسارة إنخفاض، إلا أن هذا النمط من الحقيقة ليس من المحتمل حدوثه على ضوء الصعوبات المالية التي يواجهها العميل (ب).

هـ. ٤.٤ تقدير الإنخفاض في القيمة : تحوط القيمة العادلة

قرض منشأ بدفعات سعر فائدة ثابت تم التحوط له ضد مخاطر أسعار الفائدة من خلال مبادلة أسعار فوائد مستلمة متغيرة ومدفوعة ثابتة. وان علاقة التحوط تبرر محاسبة التحوط للقيمة العادلة ويتم إظهارها كتحوط قيمة عادلة، وهكذا فالقيمة المسجلة للقرض تشمل التعديل. هل يلزم أن يأخذ تقدير الإنخفاض في القرض في الإعتبار تعديل القيمة العادلة بسبب مخاطر أسعار الفائدة ؟

نعم. إن سعر الفائدة الفعلي للقرض قبل التحوط يصبح غير ذي بال بمجرد أن يتم تعديل القيمة المسجلة للقرض بأي تغير في القيمة العادلة سببه تحركات أسعار الفائدة، ولذلك فسعر الفائدة الحقيقي الأصلي وتكلفة القرض المطفأة يتم تعديلها ليؤخذ في الإعتبار تغييرات القيمة العادلة المعترف بها، ويحسب سعر الفائدة الحقيقي المعدل باستخدام القيمة المسجلة المعدلة للقرض.

وتحسب خسارة الإنخفاض على القرض المحوط له على إنها الفرق بين قيمته المسجلة بعد تعديلها بتغيرات القيمة العادلة الناتجة عن التحوط للمخاطر وبين التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للقرض مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي المعدل. عندما يكون القرض مشمولاً في محفظة تحوط مخاطر أسعار العملات، على المنشأة تخصيص التغيرات في القيمة العادلة لمحفظة تحوط القروض (أو لمجموعة مشابه من القروض) مع وجود تحديد نظامي وأساس لإنخفاض القيمة.

هـ. ٥.٤ الإنخفاض في القيمة : مصفوفة التخصيص

تقوم مؤسسة مالية باحتساب الإنخفاض في قيمة الجزء غير مضمون التحصيل من قروضها وذممها المدينة على أساس معادلة ثابتة يتم بموجبها احتساب المخصص الواجب أخذه لمواجهة ذلك الجزء غير مضمون التحصيل بموجب عدد الأيام التي مضت على إستحقاقه، دون أن يتم تحصيله (صفر% إذا كانت المدة أقل من ٩٠ يوم و٢٠% إذا كانت المدة بين ٩٠-١٨٠ يوم و٥٠% إذا كانت المدة بين ١٨١ و٣٦٥ يوم و١٠٠% إذا كانت المدة أكثر من ٣٦٥ يوم). هل يمكن أن نعتبر النتائج مناسبة لأغراض احتساب المبلغ القابل للإسترداد من القروض والذمم المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ -٦٣؟

ليس بالضرورة. الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب احتساب الإنخفاض أو خسائر الديون الرديئة كالفرق بين القيمة المسجلة للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية مخصومة بسعر الفائدة الحقيقية الأصلية للأداة المالية.

هـ. ٦.٤ الإنخفاض في القيمة : الخسائر الزائدة

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح لمشروع بالإعتراف بإنخفاض أو خسائر ديون رديئة إضافة إلى خسائر الإنخفاض التي تقررت على أساس الدليل الموضوعي عن الإنخفاض في أصول مالية إفرادية معروفة أو في مجموعات معروفة من أصول مالية مشابهة ؟

لا. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح للمشروع بالإعتراف بإنخفاض أو خسائر ديون رديئة إضافة إلى تلك التي يمكن نسبتها إلى الأصل المالي الإفرادي المعروف أو المجموعات المعروفة من أصول مالية مشابهة (الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) على أساس الدليل الموضوعي حول وجود إنخفاض في قيمة تلك

الأصول (الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). والمبالغ التي قد يرغب المشروع في أخذها كاحتياطي لتغطية إنخفاض إضافي ممكن في أصول مالية كالإحتياطات التي لا يمكن تأييدها بدليل موضوعي عن الإنخفاض، فهي لا يمكن الإعتراف بها كانخفاض أو خسائر ديون رديئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. على كل حال، اذا حددت المنشأة انه لا يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لتحديد الأصل مفرداً، سواء كان مهماً أو لا، فهو يشمل الأصل في مجموعة الأصول المالية مع ضمان ائتماني للمخاطر مميز (معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٦٤).

هـ. ٧.٤ الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحفظة

الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب الإعتراف بالإنخفاض للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة. تنص الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الإنخفاض يمكن قياسه والإعتراف به بصورة إفرادية أو على أساس محفظة تحتوي مجموعة من الأصول المالية المشابهة. فإذا كانت قيمة أصل واحد في المحفظة قد انخفضت بينما أن القيمة العادلة لأصل آخر في المجموعة كانت أعلى من تكلفته المطفأة، فهل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بعدم الإعتراف بإنخفاض قيمة الأصل الأولى ؟

كلا . فإذا علم المشروع أن أصل مالي إفرادي مسجل بالتكلفة المطفأة قد تعرض لإنخفاض فإن الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تستلزم الإعتراف بالإنخفاض في ذلك الأصل. وينص معيار المحاسبة الدولي على أن (قيمة الخسارة هي الفرق بين قيمة *الأصل* المسجل والقيمة القابلة للإسترداد) –زيادة أكيدة–. يطبق قياس الإنخفاض على أساس المحفظة بموجب الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عندما يكون هناك ما يشير إلى وجود إنخفاض في مجموعة من الأصول المماثلة ولا يمكن التحقق من الإنخفاض في مجموعة محددة مفردة من المجموعة.

هـ. ٨.٤ الإنخفاض في القيمة: الإعتراف بالضمان

إذا كان أصل مالي منخفض مضمونة وكان غلق الرهن محتملاً، هل يعترف بالضمان كأصل مستقل عن الأصل المالي المنخفض؟

كلا. إن قياس الأصل المالي المنخفض يعكس القيمة العادلة للضمان. ولا يستوفي الضمان المعايير المطلوبة للإعتراف إلى أن يتم تحويله إلى المقرض. وبالتالي، لا يعترف بالضمان كأصل منفصل عن الأصل المالي المنخفضة قبل غلق الرهن.

هـ. ٩.٤ الإنخفاض في قيمة الأصول المالية غير النقدية المتوفرة للبيع

إذا كان هناك أصل مالي غير نقدي، مثل إحدى أدوات حقوق الملكية، وقيست بالقيمة العادلة ودخلت أرباحها وخسائرها في حقوق الملكية وقد انخفضت قيمة ذلك الأصل. هل يتم الإعتراف في الأرباح والخسائر للفترة بالخسائر المتراكمة الصافية التي كانت قد أدخلت في حقوق الملكية بما في ذلك أي جزء سببه تغيرات أسعار صرف العملة الأجنبية ؟

نعم. الفقرة ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على انه إذا كان قد تم الإعتراف مباشرة في حقوق المساهمين بخسارة من اسل مالي مسجل بالقيمة العادلة، ويوجد دليل موضوعي أن الأصل انخفض قيمته، فإن الخسارة المتراكمة الصافية التي كان قد اعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يجب إزالتها من حقوق الملكية والإعتراف بها في الأرباح والخسائر الصافية للفترة رغم انه لم يتم إلغاء الإعتراف بالأصل، وأي جزء من الخسائر الصافية المتراكمة يكون سببه تغيرات أسعار العملة الأجنبية يتعلق بالأداة وسبق إدخاله في حقوق الملكية يدخل أيضاً في الأرباح والخسائر الصافية للفترة. وأية خسائر لاحقة بما في ذلك أي جزء يعود لتغيرات أسعار صرف العملة الأجنبية تدخل أيضا في الأرباح والخسائر الصافية إلى أن يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

هـ.٤.١٠ الإنخفاض في القيمة : ما اذا كان الأصل المالي المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سالبا؟

تتطلب الفقرة ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يدخل في حقوق الملكية مباشرة الأرباح والخسائر الناتجة عن تغيرات القيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة للبيع. فإذا كانت القيمة العادلة الإجمالية لمثل هذه الأصول اقل من قيمتها المسجلة، هل يمكن للخسارة الإجمالية الصافية التي سبق الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية أن تتم إزالتها من حقوق الملكية وإدخالها في الأرباح والخسائر الصافية ؟

ليس بالضرورة . معيار المحاسبة الدولي المناسب ليس هو ما إذا كانت القيمة العادلة الإجمالية اقل من القيمة المسجلة، بل ما إذا كان هناك دليل موضوعي على أن أصل مالي أو مجموعة من الأصول قد انخفضت قيمتها، ويقوم المشروع بتاريخ كل ميزانية بتقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على أن أصل مالي أو مجموعة من الأصول قد تكون انخفضت بناء على الفقرة ٥٩-٦١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وتوضح الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي أن تراجع القيمة السوقية لأداة من حقوق الملكية إلى ما دون التكلفة ليس بالضرورة دليلاً على الإنخفاض. وبالمثل فإذا هبوط القيمة العادلة لسند دين إلى أقل من قيمته المطفأة ليس بالضرورة دليلاً على الإنخفاض فقد يحصل الهبوط على (سبيل المثال نتيجة لزيادة أسعار الفائدة الأساسية الخالية من المخاطر).

القسم و: التحوط

و.١ أدوات التحوط

و.١.١ التحوط لمخاطرة القيمة العادلة لسند صادر بعملة أجنبية

المشروع (ي) الذي عملة القياس لديه هي الين الياباني أصدر ديناً بمبلغ خمسة ملايين دولار لمدة خمس سنوات بسعر فائدة ثابت. كما إنه يمتلك سنداً مدته خمس سنوات وقيمته خمسة ملايين دولار ذا سعر فائدة ثابت ومصنف على انه متاح للبيع. فهل يستطيع المشروع (ي) تخصيص دينه (التزاماته) بالدولار الأمريكي كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة لكامل مخاطرة القيمة العادلة لسندها بالدولار؟

كلا . الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح للأداة غير المشتقة بأن تستخدم كأداة تحوط فقط للتحوط لأخطار أسعار صرف العملة الأجنبية، وإن السند الموجود لدى المشروع (ي) معرضة قيمته العادلة لتغيرات أسعار العملات الأجنبية وأسعار الفائدة ومخاطر الإئتمان .

كذلك، هل يمكن تخصيص الإلتزام الصادر بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي لعنصر العملة الأجنبية في السند ؟

نعم. على كل حال، لا لزوم لمحاسبة التحوط لأن القيمة المطفأة لأداة التحوط وللبند المتحوط له يعاد قياسهما كلاهما باستخدام أسعار الإقفال، وسواء قام المشروع (ي) بتخصيص العلاقة كتحوط للتدفق النقدي أو تحوط للقيمة العادلة فإن تأثير الربح الصافي أو الخسارة الصافية هو نفسه. وأي ربح أو خسارة ناتجة عن أداة تحوط مخصصة كتحوط للتدفق النقدي يعترف به فورا في الأرباح والخسائر الصافية مع الإعتراف بالتغير في السعر الفوري (النقدي) للبند المتحوط له في الأرباح والخسائر الصافية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١.

و.١.٢ التحوط باستخدام أصول مالية أو إلتزامات مالية غير مشتقة

عملة القياس للمشروع (ي) هي الين الياباني. وقد أصدر المشروع أداة دين ذات سعر فائدة ثابت والفائدة تدفع نصف سنوية وتستحق بعد سنتين والأصل يدفع بتاريخ الإستحقاق ومبلغ الأداة خمسة ملايين دولار أمريكي. كما إن المشروع دخل في إلتزام مبيعات ذي سعر ثابت بمبلغ خمسة ملايين دولار يستحق بعد سنتين ولم يعتبر كمشتقة لأنه تنطبق عليه شروط الإعفاء الخاصة بالمبيعات العادية الواردة بالفقرة ٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ . هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص التزاماته بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة لكامل مخاطرة القيمة العادلة لالتزاماتها بالبيع بسعر ثابت وتكون مؤهلة لمحاسبة التحوط ؟

كلا. الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح باستخدام الأصول أو الإلتزامات غير المشتقة كأداة تحوط فقط لمخاطر عملة أجنبية.

كذلك، هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص التزاماته بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة لمخاطر العملة الأجنبية المرتبطة بالاستلام المستقبلي للدولارات الأمريكية في عقد المبيعات ذي السعر الثابت؟

نعم . معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص الأصول أو الإلتزامات غير المشتقة كأداة تحوط في علاقة تحوط تدفق نقدي من التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية لالتزام ثابت (الفقرة ٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وأي ربح أو خسارة يتعلق بأداة التحوط غير المشتقة والذي يسجل في حقوق الملكية خلال الفترة السابقة لحدوث المبيعات المستقبلية يعترف به في الأرباح والخسائر الصافية عند تحقيق البيع (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

كذلك، هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص إلتزام المبيعات كأداة التحوط بدلاً من البند المتحوط له؟

كلا . إن الأداة المشتقة أو الأصل أو الإلتزام غير المشتق يمكن تخصيصها كأداة تحوط في علاقة تحوط مخاطر العملة الأجنبية. أما الإلتزام الثابت (المؤكد) فلا يمكن تخصيصه كأداة تحوط. إلا أنه، إذا كان عنصر العملة الأجنبية في إلتزام البيع مطلوب فصله كمشتقة مثبتة بموجب الفقرة من معيار المحاسبة الدولي والفقرة ١١ والفقرة ٣٣ (د) من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنه يمكن تخصيصه كأداة تحوط في علاقة التحوط لتغييرات القيمة العادلة في القيمة المستحقة من الدين والتي تعزى لمخاطر العملة الأجنبية.

و.٣.١ محاسبة التحوط : استخدام الخيارات المكتوبة في أدوات التحوط المجمعة

النتيجة (أ) –هل الفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنع إستعمال طوق أسعار الفائدة (الحد بين الأعلى والأدنى) أو أداة مشتقة أخرى تنطوي على خيار مكتوب وخيار مشترى كأداة تحوط ؟

حسب الحالة. طوق أسعار الفائدة (الحد بين الأعلى والأدنى) أو أي أدلة مشتقة أخرى تنطوي على خيار مكتوب وخيار مشترى لا يمكن تخصيصها كأداة تحوط إذا كانت خياراً مكتوبا صافيا، لأن الفقرة ٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تستثنى إستعمال الخيار المكتوب كأداة تحوط إلا إذا كان مخصصاً كتسوية (تسديد) لخيار مشترى. أما طوق أسعار الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تتضمن خياراً مكتوباً فيمكن تخصصيها كأداة تحوط إذا كانت عبارة عن خيار مشترى صافي أو طوق قيمته صفر.

النتيجة (ب) ما هي العوامل التي تبين أن طوق سعر الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تجمع بين خيار مكتوب وخيار مشترى ليس خيارا مكتوباً صافياً ؟

العوامل التالية إذا أخذت مجتمعة تبين أن طوق أسعار فائدة أو أداة مشتقة أخرى تتضمن خياراً مكتوباً لا تعتبر خيارا مكتوبا صافيا:

(أ) لا توجد علاوة صافية مستلمة عند بداية الخيارات أو على مدى عمرها. وان السمة المميزة للخيار المكتوب هي استلام علاوة لتعويض الكاتب عن تحمله للمخاطرة.

(ب) فيما عدا سعر تنفيذ الخيار، فإن شروط عنصر الخيار المكتوب وعنصر الخيار المشترى هي نفسها (بما في ذلك المتغير أو المتغيرات الأساس وفئة العملة وتاريخ الإستحقاق). وكذلك، فإن القيمة الوهمية لعنصر الخيار المكتوب ليست أكبر من القيمة الوهمية لعنصر الخيار المشترى.

و.٤.١ التحوطات الداخلية

بعض المشاريع تستخدم عقود المشتقات الداخلية (التحوطات الداخلية) لتحويل المخاطر بين شركات مختلفة في مجموعة أو أقسام داخل وحدة قانونية واحدة. هل الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنع محاسبة التحوط في حالات كهذه؟

نعم. اذا تم تقديم تقرير عن العقود الداخلية المشتقة . فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يحدد كيف يجب على المشروع إدارة مخاطره. مع أنه، وعلى كل حال يذكر أن عمليات التحوط الداخلي ليست مؤهلة لمحاسبة التحوط. هذا ينطبق على كل من (أ) توحيد عمليات التحوط عبر المجموعة، و (ب) وفي البيانات المالية الموحدة والمفردة لوحدة قانونية لغرض عمليات التحوط عبر الشركات. وإن مبادئ إعداد البيانات المالية

الموحدة تقتضي ان تحذف بالكامل الأرصدة عبر المجموعة والعمليات عبر المجموعة والأرباح غير المتحققة الناتجة. (الفقرة ٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧).

ومن جهة أخرى، فان عملية تحوط عبر المجموعة يمكن تخصيصها كتحوط في البيانات المالية المنفصلة لمشروع في المجموعة، لأن العملية هي عملية خارجية من منظور ذلك المشروع في المجموعة. ومن جهة أخرى فإذا تم تقاص العقد الداخلي مع طرف خارجي فان العقد الخارجي يمكن اعتباره أداة تحوط وتكون علاقة التحوط مؤهلة لمحاسبة التحوط.

وفيما يلي ملخص لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على عمليات التحوط الداخلية :

- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يحول دون قيام مشروع ما باستخدام عقود مشتقة داخلية لأغراض إدارة المخاطر ولا يمنع من تجميع المشتقات الداخلية على مستوى الخزينة أو أي موقع آخر مركزي ليمكن إدارة المخاطر على أساس المشروع بكامله أو على مستوى أعلى من الوحدة أو القسم.
- إن العقود المشتقة الداخلية بين وحدتين منفصلتين ضمن مجموعة موحدة يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط من قبل الوحدتين في بياناتهما المالية المنفصلة حتى لو لم يتم التقاص بين تلك العقود الداخلية مع عقود مشتقة مع فريق خارج المجموعة الموحدة
- يمكن أن تتأهل عقود المشتقات الداخلية بين قسمين منفصلين داخل نفس الكيان القانوني إلى محاسبة التحوط في البيانات المالية المنفصلة لذلك الكيان القانوني فقط إذا كانت تلك العقود مقابل عقود المشتقات مع طرف خارجي عن ذلك الكيان القانوني.
- ويمكن أن تتأهل عقود المشتقات الداخلية بين أقسام منفصلة داخل نفس الكيان القانوني وبين منشآت منفصلة داخل مجموعة شركات موحدة إلى محاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة فقط إذا كانت العقود الداخلية مقابل العقود المشتقة مع طرف خارجي عن مجموعة الشركات الموحدة.
- أما إذا كانت العقود الداخلية المشتقة لا يجري تقاصها مع عقود مشتقة مع أطراف خارجية فان استخدام محاسبة التحوط من قبل شركات وأقسام المجموعة يجب عكسه في التوحيد.

لإيضاح ذلك : قسم العمليات المصرفية في المنشأة (أ) يدخل في مبادلات أسعار فائدة داخلية مع قسم التداول في نفس البنك. والهدف هو التحوط لمخاطر أسعار الصرف لقرض (أو لمجموعة من القروض المتشابهة) في محفظة القروض. وبموجب المبادلة، يدفع قسم العمليات دفعات فائدة ثابتة لقسم المتاجرة وبالمقابل يستلم دفعات فائدة ذات سعر فائدة متغير.

وإذا لم يتم الحصول على أداة تحوط من جهة خارجية، فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بتطبيق محاسبة التحوط في عملية التحوط التي أجراها قسم العمليات المصرفية وقسم المتاجرة. وتذكر الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه يمكن فقط تخصيص المشتقة التي يدخل فيها فريق خارجي عن المشروع كأداة تحوط، وعلاوة على ذلك، فإن أية أرباح أو خسائر ناتجة عن العمليات عبر المجموعة أو عبر المشروع يجب حذفها عند التوحيد. لذلك فالعمليات ضد الأقسام المختلفة للبنك (أ) غير مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية للبنك (أ) ، وبالمثل فإن العمليات التي تجرى بين الشركات المختلفة ضمن المجموعة غير مؤهلة لمحاسبة التحوط عند التوحيد.

وعلى كل حال فإذا حصل بالإضافة للمبادلة الداخلية المذكورة في المثال أعلاه إن دخل قسم المتاجرة في مبادلة أسعار فائدة أو عقد آخر مع فريق خارجي بما يؤدي إلى تسوية المخاطرة المتحوط لها في المبادلة الداخلية فانه يسمح بمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن البند المتحوط له هو القرض (أو مجموعة قروض متشابهة) في قسم العمليات المصرفية وأداة التحوط هي مبادلة أسعار الفائدة الخارجية أو عقد آخر.

ويمكن لقسم المتاجرة تجميع مبادلات داخلية عديدة أو أجزاء منها لا يعادل (يسدد) بعضها بعضا ويدخل في عقد مشتق واحد مع فريق ثالث بما يؤدي إلى التقاص مع المخاطرة الإجمالية. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن مثل عمليات التحوط الخارجية هذه يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط شريطة أن تكون البنود المتحوط لها في قسم العمليات المصرفية معروفة وتحقق الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط، ويجب أن يلاحظ على كل حال أن الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بمحاسبة التحوط للاستثمارات المحتفظ بها للاستحقاق إذا كانت المخاطرة المتحوط لها هي التعرض لتغيرات أسعار الصرف.

و.١.٥ تقاص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لمعالجة مخاطر أسعار الفائدة

إذا دخلت دائرة الخزينة المركزية في عقود مشتقة داخلية مع شركات تابعة وأقسام مختلفة ضمن المجموعة الموحدة من اجل إدارة *مخاطر أسعار الفائدة* على أساس مركزي، هل يمكن أن تكون تلك العقود مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة إذا تم – قبل تجاوز المخاطر – تصفية العقود الداخلية بعضها مع بعض وتسوية الخسارة الصافية في السوق مع عقود مشتقة خارجية ؟

كلا . العقد الداخلي الذي يتم تخصيصه على مستوى المشروع التابع أو القسم كعلاقة تحوط يؤدي إلى الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للبند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر الصافية (تحوط قيمة عادلة) أو إلى الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقة الداخلية في حقوق الملكية (تحوط تدفق نقدي). ولا يوجد أساس لتغيير الخاصية المميزة لقياس البند المتحوط له في علاقة تحوط القيمة العادلة ما لم يتم تسوية المخاطرة وتسديدها بمشتقة خارجية، كما أنه لا يوجد أساس لإدخال ربح أو خسارة المشتقة الداخلية في حقوق الملكية لإحدى الوحدات والإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر الصافية لوحدة أخرى ما لم يتم تقاصها مع مشتقة خارجية. وفي حالة وجود مشتقتين داخليتين أو أكثر مستعملة لمعالجة مخاطر أسعار الفائدة على الأصول أو الإلتزامات على مستوى المشروع التابع أو القسم ويتم تقاص تلك المشتقات على مستوى الخزينة فإن أثر تخصيص المشتقات الداخلية كأدوات تحوط هو أن المخاطر غير المشتقة المتحوط لها على مستوى المشروع التابع أو القسم يتم تقاصها بعضها مع بعض في التوحيد، وبالتالي، وحيث أن الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بتخصيص غير المشتقات كأدوات تحوط إلا لمخاطر العملات الأجنبية فإن نتائج محاسبة التحوط الناتجة من إستعمال المشتقات الداخلية على مستوى المشروع التابعة أو القسم والتي لم يتم تسديدها مع أطراف خارجيين يجب أن يجري عكسها عند التوحيد.

ويجب ملاحظة انه لن يكون هناك على كل حال اثر على بيان الدخل نتيجة عكس تأثير محاسبة التحوط في التوحيد للمشتقات الداخلية التي التقاص فيما بينها على مستوى التوحيد إذا استعملت لنفس نوع علاقة التحوط على مستوى المشروع التابع أو الوحدة، وكما أن المشتقات الداخلية يتم التقاص بينها على مستوى الخزينة فإن استعمالها كتحوط للقيمة العادلة من قبل مشروعين تابعين أو وحدتين ضمن المجموعة الموحدة سينتج عنه أيضا التقاص بين القيم العادلة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر الصافية، واستعمالها كتحوطات تدفق نقدي من قبل مشروعين تابعين أو قسمين ضمن المجموعة الموحدة ينتج عنه أيضا التقاص بين القيم العادلة في حقوق الملكية، وعلى كل حال فان المدى الذي يستعمل فيه أحد العقود الداخلية كتحوط للقيمة العادلة والأخر للتحوط للقيمة العادلة فان أثرها على الأرباح والخسائر الصافية لا يتم تقاصه لان ربح (أو خسارة) المشتقة

الداخلية المستخدمة كتحوط قيمة عادلة يدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية بينما يدخل الربح (أو الخسارة) المقابلة الناتج عن المشتقة الداخلية المستعملة كتحوط للقيمة العادلة يدخل في حقوق المساهمين، كما أنه لا يكون هناك تقاص إذا كانت أرباح أو خسائر العقد الداخلي (المستعملة في علاقة تحوط تدفق نقدي) قد تم تحويلها خارج حقوق الملكية كأساس لتسديد العملية التحوطية المتوقعة عندما تحدث.

السؤال و.١.٤ يصف كيفية تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على عمليات التحوط الداخلية.

و.١.٦ تقاص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لإدارة مخاطر العملات الأجنبية

إذا دخلت دائرة الخزينة المركزية في عقود مشتقة داخلية مع شركات تابعة وأقسام مختلفة ضمن المجموعة الموحدة وذلك لإدارة مخاطر العملات الأجنبية على أساس مركزي، هل يمكن إستعمال تلك العقود كأساس لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة إذا تم – قبل تجاوز المخاطرة– تصفية العقود الداخلية أولا بعضها مقابل بعض وتسوية الخسارة الصافية من خلال الدخول في عقد مشتقة مع طرف خارجي ؟

يعتمد ذلك على عدة أمور. فمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"* إلغاء جميع المعاملات الداخلية في البيانات المالية الموحدة. وكما هو منصوص عليه في معياري المحاسبة الدوليين ٣٩ و٧٣، فإن معاملات التحوط الداخلية لا تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط للبيانات المالية الموحدة للمجموعة. ولذلك، فإذا رغبت المنشأة بعمل محاسبة التحوط للبيانات المالية الموحدة، فيجب عليها تعيين علاقة تحوط بين أداة التحوط الداخلية المؤهلة والبند المحوط المؤهل.

الأمر يتوقف حسب الحالة . كما جاء عند مناقشة السؤال و.١.٥، فإن
الأثر المحاسبي لمشتقين داخليتين أو أكثر مستعملة لإدارة مخاطر أسعار الفائدة على مستوى المشروع التابع أو القسم والذي يجري التقاص بالنسبة له على مستوى الخزينة هو أن المخاطر غير المشتقة المتحوط لها وعلى تلك المستويات يجري التقاص فيما بينها عند التوحيد. ولا يوجد أثر لذلك في بيان الدخل إذا (أ) استعملت المشتقات الداخلية في نفس نوع علاقة التحوط (أي تحوطات القيمة العادلة أو تحوطات التدفقات النقدية) في حالة تحوطات التدفقات النقدية، يتم الإعتراف بأي أرباح وخسائر على المشتقة تم الإعتراف بها أوليا في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة. وعند هذان الشرطان، يتم تعادل الأرباح أو الخسائر على المشتقات الداخلية المعترف بها أوليا في حساب الربح أو الخسارة في حقوق الملكية عند التوحيد وينتج عن ذلك نفس حساب الربح أو الخسارة وحقوق الملكية كما لو تم إلغاء المشتقات. ولكن قد يكون هناك تأثير على بنود السطر المنفصل، في كلا بيان الدخل الموحد والميزانية العمومية الموحدة، إضافة للإلغاء . فان هناك تأثيرا على حساب الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا تم استخدام مشتقات المعادلة الداخلية في تحوطات التدفقات النقدية، بينما يتم استخدام الآخرين في تحوطات القيمة العادلة. هناك تأثيرا على حساب الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لمشتقات المعادلة الداخلية المستخدمة في تحوطات التدفقات النقدية إذا تم الإعتراف بالأرباح والخسائر على المشتقة المعترف بها أوليا في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة في فترات مختلفة (لأن البنود المحوطة تؤثر على حساب الربح أو الخسارة في الفترات المختلفة).

وإذا كانت المشتقات الداخلية تمثل تحويل مخاطر العملات الأجنبية على الأصول أو الإلتزامات المالية غير المشتقة الأساسية فإنه يمكن تطبيق محاسبة التحوط لأن الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح للأصل أو الإلتزام غير المشتق بأن تخصص كأداة تحوط لأغراض محاسبة التحوط في علاقة تحوط لمخاطر

العملة الأجنبية. وبالتالي، يمكن في هذه الحالة استعمال العقود المشتقة الداخلية كأساس لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة حتى في حالة تقاصها بعضها مع بعض. على أية حال فإن القوائم المالية الموحدة، مهمة في تحديد علاقة التحوط المنطوية فقط على العمليات الخارجية.

إضافة إلى ذلك، لا يمكن للمنشأة تطبيق محاسبة التحوط بمقدار تمثيل مشتقة معادلة داخلية أو اثنتين عملية النقل مخاطر العملة الأجنبية على معاملات التنبؤ المتضمنة أو الإلتزامات الثابتة غير المعترف بها. وهذا لأن الإلتزامات الثابتة أو معاملات التنبؤ ليست مؤهلة على أنها أداة تحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبناء على ذلك، فإنه لا يمكن استخدام المشتقات الداخلية في هذه الحالة كأساس لتحديد المعاملات الداخلية المؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة. وعلى كل حال فأي ربح (أو خسارة) متراكم ناتج عن مشتقة داخلية كان قد دخل في القيمة المسجلة المبدئية لأصل أو إلتزام (تعديل الأساس) يجب عكسها عند التوحيد إذا لم يكن بالإمكان إثبات أن المشتقة الداخلية المعادلة تمثل تحويلاً لمخاطر عملة أجنبية موجودة أو التزام مالي لتحوط الأداة الداخلية.

و. ٧,١ المشتقات الداخلية: أمثلة على تطبيق السؤال و.١٠. ٦

في جميع الأمثلة فإن FC تعني العملة الأجنبية و LC تعني عملة التقرير و TC تعني مركز الخزينة.

الحالة ١: تقاص تحوطات القيمة العادلة

الشركة التابعة أ لديها أوراق قبض للمتاجرة بمبلغ ١٠٠ FC تستحق بعد ٦٠ يوما تقوم بالتحوط لها باستعمال عقد أجل مع مركز الخزينة TC ، والشركة التابعة ب عليها أوراق دفع بمبلغ ٥٠ FC تستحق أيضا بعد ٦٠ يوما وتقوم بالتحوط لها من خلال عقد آجل مع TC.

يقوم TC بتصفية المشتقتين الداخليتين والدخول في عقد آجل خارجي يدفع بموجبه مبلغ ٥٠ FC ويستلمه مقابلها مبلغ بعملة التقرير RC خلال ٦٠ يوماً.

وبنهاية الشهر ١ تضعف العملة FC مقابل العملة LC. وبذلك تلحق بالشركة أ خسارة LC١٠ على ذممها المدينة، تعاد مقاصة LC١٠ في عقدها الأجل مع TC. أما الشركة ب فتحقق ربح صرف عملة أجنبية يبلغ LC ٥ على أوراق الدفع لديها ويتم تقاصها مع خسارة ٥ على عقدها الأجل مع TC. أما مركز الخزينة TC فيحقق خسارة LC ١٠ عن عقده المشتق الداخلي مع الشركة أ، وربح LC ٥ على عقده الداخلي مع الشركة ب وربح LC ٥ على عقده المشتق الخارجي.

بنهاية شهر ١، المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

القيود التي تجريها الشركة أ

مدين	خسارة عملة أجنبية	LC١٠	
	دائن أوراق القبض		LC١٠
مدين	*العقد الداخلي مع TC*	LC١٠	
	دائن ربح العقد الداخلي مع TC		LC١٠

القيود التي تجريها الشركة ب

مدين	أوراق الدفع	LC٥	
	دائن أرباح عملة أجنبية		LC٥
مدين	*خسارة العقد الداخلي مع TC*	LC٥	
	دائن العقد الداخلي مع TC		LC٥

القيود التي يجريها مركز الخزينة TC

مدين	*خسارة داخلية مع الشركة أ*	*LC١٠*	
	دائن العقد الداخلي مع الشركة أ		*LC١٠*
مدين	*العقد الداخلي مع الشركة ب*	*LC٥*	
	دائن ربح داخلي مع الشركة ب		*LC٥*
مدين	العقد الخارجي الآجل	LC٥	
	دائن أرباح عملات أجنبية		LC٥

وتستطيع كل من الشركتين أ-ب تطبيق محاسبة التحوط في بياناتهما المالية المنفصلة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية شريطة توفر جميع الشروط الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، وعلى كل حال، في هذه الحالة، لا لزوم لمحاسبة التحوط لأن الأرباح والخسائر من المشتقات الداخلية والتي يجري تقاصها مع أرباح وخسائر أوراق القبض وأوراق الدفع المتحوط لهما يجري الإعتراف بها فوراً في بيان الدخل لـــ أ، و ب بدون محاسبة التحوط.

أما على مستوى المجموعة، فإن العمليات المشتقة الداخلية يتم شطبها، وبعبارة إقتصادية أوراق القبض للشركة ب تحقق التقاص مع ٥٠ FC الخاصة بأوراق القبض للشركة أ، والعقد الآجل الخارجي لمركز الخزينة TC يتحوط لمبلغ ٥٠ FC للأوراق المدينة. محاسبة التحوط ليست ضرورية في البيانات المالية الموحدة لأن البنود النقدية يتم قياسها بسعر صرف العملات الأجنبية الفوري بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ من غير أهمية تطبيق التحوط المحاسبي.

الأرصدة الصافية قبل عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية هي نفسها، كما هــو محــدد أدناه. وتبعا لذلك، فليس هناك حاجة لعمل قيود محاسبية مستقبلية لتحقيق متطلبات معيار المحاســبة الــدولي ٣٩.

	مدين	دائن
أوراق القبض	–	LC ١٠
أوراق الدفع	LC ٥	–
العقد الآجل الخارجي	LC ٥	–
الأرباح والخسائر	–	–
العقود الداخلية	–	–

الحالة ٢: تقاص تحوطات التدفق النقدي

امتدادا للمثال السابق، الشركة أ لديها إيرادات محتملة جدا بمبلغ ٢٠٠ FC تتوقع أن تستلمها نقدا بعد ٩٠ يوما. والشركة ب لديها عقد لشراء مساحة إعلانية بمبلغ ٥٠٠ FC (مصاريف الإعلان)، تدفع أيضا بعد ٩٠ يوما. وتدخل كل من الشركتين أ،ب في عقد أجل منفصل مع TC للتحوط لهذه المخاطر ويدخل مركز الخزينة TC في عقد مستقبل آجل لاستلام ٣٠٠ FC بعد ٩٠ يوماً.

وكما حصل سابقا ضعف سعر العملة FC بنهاية الشهر ١ فتحقق الشركة أ خسارة تبلغ ٢٠ LC على إيراداتها المتوقعة لأن قيمة هذه الإيرادات بالعملة LC تتناقص، ويتم تقاص ذلك مع ربح ٢٠ LC من عقدها الآجل مع TC.

وتحقق الشركة ب ربحا قدره ٥٠ LC على عقدها الإعلاني المتوقع لأن قيمة التكلفة بالعملة LC قد نقصت، ويتم تقاص هذا الربح مع الخسارة البالغة ٥٠ LC من عمليتها مع TC.

أما مركز الخزينة TC فيحقق ربما قدره ٥٠ LC من عمليته الداخلية مع الشركة ب وخسارة قدرها ٢٠ LC من عمليته الداخلية مع الشركة أ وخسارة قدرها ٣٠ LC من عقده الآجل الخارجي.

تستطيع كل من الشركتين أ، ب استكمال التوثيق اللازم، والتحوطات فاعلة، وكل من الشركة أ والشركة ب يحق لها إستعمال محاسبة التحوط في بياناتها المالية. وتقوم الشركة أ بتأجيل ربحها البالغ ٢٠ LC من عملياتها المشتقة الداخلية في احتياطي تحوطي في حقوق الملكية. كما تقوم الشركة ب بتأجيل خسارتها البالغة ٥٠ LC في احتياطها التحوطي في حقوق الملكية، أما مركز الخزينة TC فلا يطلب محاسبة التحوط بل يجري قياساً لكل من مراكزه المشتقة الداخلية والخارجية وذلك بالقيمة العادلة، ويكون صافي النتيجة صفراً.

بنهاية شهر ١، المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدين	*العقد الداخلي مع TC*	*LC٢٠*	
	دائن حقوق الملكية		*LC٢٠*

قيود الشركة ب

مدين	*العقد الداخلي مع TC*	*LC٥٠*	
	دائن حقوق الملكية		*LC٥٠*

قيود مركز الخزينة Tc

مدين	*خسارة داخلية مع الشركة أ*	*LC٢٠*	
	دائن العقد الداخلي مع الشركة أ		*LC٢٠*
مدين	*العقد الداخلي مع الشركة ب*	*LC٥٠*	
	دائن ربح داخلي مع الشركة ب		*LC٥٠*
مدين	*خسائر عملة أجنبية*	*LC٣٠*	
	دائن العقد الخارجي الآجل		*LC٣٠*

بالنسبة للبيانات المالية الموحدة، فقد تم تعيين العقود الآجلة الداخلية TC على٣٠٠ FC، في بداية الشهر، على أنها أداة تحوط لأول٣٠٠ FC خاصة بالمصاريف المستقبلية العالية المتوقعة ب. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلغاء تأثيرات المحاسبة على معاملات المشتقات الداخلية في البيانات المالية الموحدة في نهاية الشهر الأول.

ولكن الأرصدة الصافية قبل وبعد عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية هي نفسها، كما هو محدد أدناه. وتبعا لذلك، فليس هناك حاجة لعمل قيود محاسبية مستقبلية لتحقيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

	مدين	دائن
العقد الآجل الخارجي	–	LC٣٠
حقوق الملكية	LC ٣٠	–
الأرباح والخسائر	–	–
العقود الداخلية	–	–

الحالة ٣: تقاص القيمة العادلة وتحوطات القيمة العادلة

إذا افترض أن التعرضات (المخاطر) والعمليات المشتقة الداخلية هي نفسها كما كانت في الحالتين الأولى والثانية، وبدلاً من الدخول في مشتقتين خارجيتين اثنتين للتحوط بشكل منفصل لمخاطر القيمة العادلة ومخاطر التدفق النقدي قام مركز الخزينة TC بالدخول في مشتقة خارجية صافية واحدة لاستلام ٢٥٠ وحدة FC مقابل مبلغ LC بعد ٩٠ يوماً.

مركز الخزينة TC لديه أربعة مشتقات داخلية اثنتان منهما تستحقان بعد ٦٠ يوماً واثنتان بعد ٩٠ يوماً، ويتم تقاص هذه المشتقات مع مشتقة خارجية صافية تستحق بعد ٩٠ يوماً. فيكون فرق سعر الفائدة بين أل FC وأل LC بسيطاً ولذلك فإن عدم الفاعلية الناتج من اختلاف تواريخ الإستحقاق من المتوقع أن يكون له أثر بسيط على الربح أو الخسارة الصافية لمركز الخزينة.

وكما في الحالتين الأولى والثانية فإن الشركتين أ،ب تطبقان محاسبة التحوط على تحوطات التدفق النقدي الخاصة بها ويقوم مركز الخزينة TC بقياس مشتقاته بالقيمة العادلة. وتقوم الشركة أ بتأجيل ربحها البالغ ٢٠ LC الناتج من عمليتها المشتقة الداخلية في حقوق الملكية وتقوم الشركة ب بتأجيل خسارتها البالغة ٥٠ LC الناتجة من عمليتها الداخلية في حقوق الملكية.

بنهاية شهر ١، المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدين	خسارة عملة أجنبية	LC١٠	
	دائن أوراق القبض		LC١٠
مدين	*العقد الداخلي مع TC*	*LC١٠*	
	دائن ربح داخلي من TC		*LC١٠*
مدين	*العقد الداخلي مع TC*	*LC٢٠*	
	دائن حقوق الملكية		*LC٢٠*

قيود الشركة ب

مدين	أوراق الدفع	LC٥	
	دائن أرباح عملة أجنبية		LC٥
مدين	*خسارة داخلية مع TC*	*LC٥*	
	دائن أرباح عقد داخلي مع TC		*LC٥*
مدين	*حقوق ملكية*	*LC٥٠*	
	دائن أرباح عقد داخلي مع TC		*LC٥٠*

قيود مركز الخزينة Tc

مدين *خسارة داخلية أ*	*LC١٠*	
دائن *العقد الداخلي أ*		*LC١٠*
مدين *خسارة داخلية أ*	*LC٢٠*	
دائن *العقد الداخلي أ*		*LC٢٠*
مدين *العقد الداخلي ب*	*LC٥*	
دائن *أرباح داخلية ب*		*LC٥*
مدين *العقد الداخلي ب*	*LC٥٠*	
دائن *أرباح داخلية ب*		*LC٥٠*
مدين خسائر عملة أجنبية	LC٢٥	
دائن العقد الآجل الخارجي		LC٢٥

المجموع (للمشتقات الداخلية)	*أ* LC	*ب* LC	*الإجمالي* LC
إيراد (تحوطات القيمة العادلة)	١٠	(٥)	٥
حقوق الملكية	٢٠	(٥٠)	(٣٠)
المجموع	٣٠	(٥٥)	(٢٥)

إن جمع هذه المبالغ مع المعاملات الخارجية (أي تلك غير المكتوبة بخط مائل أعلاه) ينـتج عنـه مجمـوع صافي الأرصدة قبل إلغاء المشتقات الداخلية على النحو التالي:

	مدين	دائن
أوراق القبض	–	LC١٠
أوراق الدفع	LC ٥	–
العقد الآجل الخارجي	–	LC٢٥
حقوق الملكية	LC ٣٠	–
الأرباح والخسائر	–	–
العقود الداخلية	–	–

فيما يخص البيانات المالية الموحدة، يتم إجراء التحديدات التالية في بداية الشهر الأول:

- يتم تحديد مبلغ ٥٠ عملة أجنبية مستحقة الدفع في المنشأة "ب" كتحوط لأول ٥٠ عملة أجنبية خاصـة بالإيرادات المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "أ". لذلك يتم في نهاية الشهر الأول إجراء القيود التالية في البيانات المالية الموحدة: منه ذمة دائنة ٥ عملة محلية: له حقوق ملكية ٥ عملة محلية؛
- يتم تحديد مبلغ ١٠٠ عملة أجنبية مستحقة القبض في المنشأة "أ" كتحـوط لأول ١٠٠ عملـة أجنبيـة خاصة بالمصاريف المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "ب". لذلك في نهاية الشهر الأول، ١٠ عملـة محلية، له ذمة مدينة ١٠ عملة محلية؛ و

- يتم تحديد العقد الاجل الخارجي على ٢٥٠ عملة أجنبية في "TC" كتحوط للمبلغ التـالي بقيمـة ٢٥٠ عملة أجنبية الخاص بالمصاريف المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "ب". لذلك فـي نهايـة الـشهر الأول، يتم إجراء القيود التالية في البيانات المالية الموحدة: منه حقوق ملكية ٢٥ عملة محلية، له عقد أجل خارجي ٢٥ عملة محلية.

يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة في نهاية الشهر الأول إلغاء الآثار المحاسـبية لمعاملات المشتقة الداخلية.

إلا أن مجموع صافي الأرصدة قبل وبعد إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمـشتقات الداخليـة هـو نفـس المجموع كما هو مبين أدناه. وعليه ليس هناك حاجة إلى إجراء أية قيود محاسبية أخرى لتلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

	مدين	دائن
أوراق القبض	–	LC١٠
أوراق الدفع	LC ٥	–
العقد الأجل الخارجي	–	LC٢٥
حقوق الملكية	LC ٣٠	–
الأرباح والخسائر	–	–
العقود الداخلية	–	–

الحالة ٤: تقاص تحوطات القيمة العادلة والتدفق النقدي مع تعديل القيمة المسجلة للبضاعة

نفترض حصول عمليات مشابهة كما في الحالة الثالثة باستثناء أن التدفق النقدي الصادر والبالغ ٥٠٠ FC لدى الشركة ب يتعلق بشراء بضاعة يتم تسليمها بعد ٦٠ يوماً. وبنهاية الشهر الثاني لم تكن هناك أية تغييرات في أسعار الصرف أو القيمة العادلة، وبذلك التاريخ تم تسليم البضاعة، وبالنسبة للخسارة البالغة ٥٠ LC على مشتقة الشركة ب الداخلية، والتي تم تأجيلها خلال شهراً في حقوق الملكية، فيتم تعديلها على مشتقة الشركة أ الداخلية فيتم تعديلها على القيمة المسجلة للبضاعة لدى الشركة ب. أما الربح البالغ ٢٠ LC على مشتقة الشركة أ فيتم تأجيله في حقوق الملكية.

على مستوى البيانات المالية الموحدة فإنه يوجد الآن عدم توافق بالمقارنة مع النتيجة التي كان من الممكن تحقيقها من خلال فك وإعادة تخصيص التحوطات. والمشتقة الخارجية (FC ٢٥٠) وجزء من ورقة القبض (FC ٥٠) تجري التقاص مع مبلغ FC ٣٠٠ الذي من المتوقع أن تشترى به البضاعة، ويوجد تحوط طبيعي بين المبلغ المتبقي من التدفق النقدي الصادر المتوقع لدى الشركة ب والبالغ FC ٢٠٠ والتدفق النقدي الوارد البالغ FC ٢٠٠ لدى الشركة أ، وأن هذه العلاقة غير مؤهلة لمحاسبة التحوط بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ وفي هذه المرة يوجد تقاص جزئي فقط بين أرباح وخسائر المشتقات الداخلية المخصصة للتحوط لهذه المبالغ.

بنهاية شهر ١و ٢ المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدين	خسارة عملة أجنبية	LC ١٠	
	دائن أوراق القبض		LC ١٠
مدين	*العقد الداخلي مع TC*	LC ١٠	
	دائن *أرباح داخلية من TC*		LC ١٠
مدين	*العقد الداخلي مع TC*	LC ٢٠	
	دائن *حقوق الملكية*		LC ٢٠

قيود الشركة ب

في نهاية الشهر ١:

مدين	*أوراق الدفع*	LC ٥	
	دائن *أرباح عملة أجنبية*		LC ٥
مدين	*خسارة داخلية مع TC*	LC ٥	
	دائن *العقد داخلي مع TC*		LC ٥
مدين	*حقوق الملكية*	LC ٥٠	
	دائن *العقد الداخلي TC*		LC ٥٠

في نهاية الشهر ٢:

مدين	*المخزون*	LC ٥٠	
	دائن *حقوق ملكية*		LC ٥٠

قيود مركز الخزينة TC (الجميع في نهاية الشهر ١)

مدين	*خسارة داخلية أ*	LC ١٠	
	دائن *العقد الداخلي أ*		LC ١٠
مدين	*خسارة داخلية أ*	LC ٢٠	
	دائن *العقد الداخلي أ*		LC ٢٠
مدين	*العقد الداخلي ب*	LC ٥	
	دائن *أرباح داخلية ب*		LC ٥
مدين	*العقد الداخلي ب*	LC ٥٠	
	دائن *أرباح داخلية ب*		LC ٥٠
مدين	*خسائر العملة الأجنبية*	LC ٢٥	
	دائن *العقد الآجل*		LC ٢٥

المجاميع للمشتقات الداخلية	*LC أ*	*LC ب*	*LC الإجمالي*
إيراد (تحوطات القيمة العادلة)	١٠	(٥)	٥
حقوق الملكية(تحوطات التدفق النقدي)	٢٠	–	٢٠
تعديل الأساس والبضاعة	–	(٥٠)	(٥٠)
المجموع	٣٠	(٥٥)	(٢٥)

ينتج عن جمع هذه المبالغ مع المعاملات الداخلية (يعني تلك الموضحة بالخط المائل أعلاه) إجمالي أرصدة صافية قبل عملية إلغاء المشتقات الداخلية كما يلي:

مدين دائن

	مدين	دائن
أوراق القبض	–	LC١٠
أوراق الدفع	LC ٥	–
العقد الآجل	–	LC ٢٥
حقوق الملكية	–	LC٢٠
تعديل الأساس (البضاعة)	LC ٥٠	–
الأرباح والخسائر	–	–
العقود الداخلية	–	–

بالنسبة للبيانات المالية الموحدة، فقد تمت التعيينات التالية في بداية الشهر الأول:

- تم تعيين البند المدفوع٥٠ FC في B على أنه تحوط لأول٥٠ FC للإيرادات المستقبلية العالية المتوقعة في أ. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيد التالي في البيانات المالية الموحدة: الذمم الدائنة للمدين٥ LC: حقوق الملكية للدائن٥ LC.
- تم تعيين البند المقبوض١٠٠ FC في A على أنه تحوط لأول١٠٠ FC للمصاريف المستقبلية العالية المتوقعة في ب. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيود التالية في البيانات المالية الموحدة: حقوق الملكية للمدين١٠ LC ، البند المقبوض١٠ LC، وفي نهاية الشهر الثاني، مخزون المدين١٠ LC، حقوق الملكية للدائن١٠ LC.
- تم تعيين العقود الآجلة الداخلية على ٢٥٠ FC في TC على أنها تحوط٢٥٠ FC القادم للمصاريف المستقبلية العالية المتوقعة في ب. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيد التالي في البيانات المالية الموحدة: حقوق الملكية للمدين٢٥ LC، العقود الآجلة الداخلية للدائن٢٥ LC، وفي نهاية الشهر الثاني، مخزون المدين٢٥ LC، حقوق الملكية للدائن٢٥ LC.

يكون إجمالي الأرصدة الصافية بعد عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية ما يلي:

	مدين	دائن
أوراق القبض	–	LC١٠
أوراق الدفع	LC ٥	–
العقد الآجل	–	LC ٢٥
حقوق الملكية	–	LC٥
تعديل الأساس (البضاعة)	LC٣٥	–
الأرباح والخسائر	–	–
العقود الداخلية	–	–

تختلف هذه الأرصدة الصافية الإجمالية عن تلك التي يمكن الإعتراف بها إذا لم يتم إلغاء المشتقات الداخلية، وهذه هي الأرصدة التي يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ شملها في البيانات المالية الموحدة. والقيود المحاسبية المطلوبة لتعديل الأرصدة الصافية الإجمالية قبل إلغاء المشتقات الداخلية هي كما يلي:

(أ) إعادة تصنيف١٥ LC للخسارة على المشتقة الداخلية الخاصة ب المشمولة في المخزون لتعكس أن١٥٠ FC لشراء التنبؤ للمخزون ليس محوطا بأداة داخلية (ولا العقد الآجل الداخلي٢٥٠ FC في TC ولا البند المدفوع الداخلي١٠٠ FC في أ)؛ و

(ب) إعادة تصنيف أرباح١٥ LC على المشتقة الداخلية الخاصة أ لتعكس إيرادات التنبؤ١٥٠ FC التي ترتبط بها ليس محوطة بأداة داخلية.

والتأثير الصافي لهذين التعديلين هو كما يلي:

مدين		حقوق ملكية	LC١٥
	دائن	المخزون	LC١٥

و.٨.١ اجتماع الخيارات المشتراه و الخيارات المكتوبة

في معظم الأحيان، تمنع الفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إستعمال الخيارات المكتوبة كأدوات تحوط. فإذا اجتمع خيار مكتوب مع خيار مشترى (مثل طوق أسعار فائدة) وجرى تنفيذها معاً كأداة مع فريق مناظر واحد. هل يستطيع المشروع تجزئة الأداة المشتقة إلى جزأين الخيار المكتوب والخيار المشترى وتخصيص جزء الخيار المشترى كأداة تحوط ؟

كلا . الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أن المشروع يخصص علاقة التحوط لأداة تحوط بكاملها، والاستثناءات الوحيدة المسموح بها هي تجزئة القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية للخيار وتجزئة عنصر الفائدة والسعر الفوري للعقد الآجل ، والسؤال و.٣.١ يتناول ويعالج ما إذا كان اجتماع الخيارات يعتبر كخيار مكتوب ومتى يكون ذلك.

و.٩.١ إستراتيجية التحوط ذات الدالية الحيادية

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح للمشروع بتطبيق محاسبة التحوط على إستراتيجية التحوط ذات الإستراتيجية الحيادية واستراتيجيات التحوط الديناميكية (المتغيرة) الأخرى والتي يتم فيها تعديل كمية أداة التحوط بشكل ثابت للمحافظة على نسبة التحوط المرغوب، مثلا تحقيق بوضع دلتا حيادي غير حساس للتغيرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له ؟

نعم . الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن (إستراتيجية التحوط الديناميكي التي يتم فيها تقييم كل من القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية للخيار يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط). مثلاً إستراتيجية التأمين على محفظة التي تهدف إلى ضمان أن القيمة العادلة للبند المتحوط له لا تهبط إلى ما دون مستوى معين بينما تسمح للقيمة العادلة بالارتفاع – تلك الإستراتيجية مؤهلة لمحاسبة التحوط.

ومن أجل التأهل لمحاسبة التحوط يجب على المشروع توثيق كيف يقوم بمراقبة وتحديث التحوط ويقيس فاعلية التحوط، وكيف يتابع بدقة جميع نهايات وإعادة تخصيصات أداة التحوط وإثبات توفر جميع الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط طبقاً للفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، كذلك يجب أن يكون المشروع قادراً على إثبات توقعه أن فاعلية التحوط ستكون عالية لفترة محددة قصيرة لا يتوقع خلالها تعديل التحوط.

و.١.١٠ أداة تحوط : خيار البيع غير المجزي

المشروع (أ) لديه إستثمار في سهم واحد من أسهم المشروع (ب)، والذي قام بتصنيفه على انه معد للبيع. ومن أجل حماية نفسه جزئياً ضد إنخفاض سعر سهم المشروع (ب) يقوم المشروع (أ) بشراء خيار بيع على أحد أسهم المشروع (ب) ويصنف التغيير في القيمة الحقيقية للخيار كأداة تحوط للقيمة العادلة للتغييرات في القيمة العادلة للسهم الذي يمتلكه في المشروع (ب)، والخيار يعطي المشروع (أ) الحق في بيع سهم واحد من أسهم المشروع (ب) بسعر تنفيذ قدره (٩٠وحدة عملة). وعند إنشاء علاقة التحوط كان سعر العرض للسهم (١٠٠ وحدة عملة). وحيث أن خيار البيع يعطي الحق للمشروع (أ) في التخلص من السهم بسعر (٩٠وحدة عملة)، فإن الخيار يجب بطبيعة الحال أن يكون ذا فاعلية عالية في تعادل (تقاص) هبوط السعر إلى ما دون (٩٠وحدة عملة) على أساس القيمة الحقيقية الفعلية. أما تغييرات السعر فوق (٩٠وحدة عملة). فهي ليست داخلة في التحوط، وفي هذه الحالة هل تغييرات القيمة العادلة لسهم المشروع (ب) فوق مستوى (٩٠وحدة عملة) تعتبر فاعلية تحوط بموجب الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويدخل في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

كلا. الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح للمشروع (أ) بتصنيف التغيرات في القيمة الحقيقية للخيار كأداة تحوط. والتغييرات في القيمة الحقيقية للخيار توفر حماية ضد قابلية التغير في القيمة العادلة لسهم واحد من أسهم المشروع (أ) تحت مستوى أو بما يعادل سعر التنفيذ للخيار البالغ (**٩٠ وحدة عملة**). وبالنسبة للأسعار التي تزيد عن (**٩٠وحدة عملة**)، يكون الخيار غير مربح وليست له قيمة حقيقية. وبالتالي، فالأرباح أو الخسائر الناتجة عن سهم واحد من أسهم المشروع (ب) لا تعزى إلى المخاطرة المتحوط لها لأغراض تقييم فاعلية التحوط وإظهار أرباح أو خسائر البند المتحوط له.

لذلك، فالمشروع (أ) يظهر التغييرات في القيمة العادلة للسهم في حقوق المساهمين إذا كانت مرتبطة بتغير سعرها فوق (**٩٠وحدة عملة**) (الفقرة ٥٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). أما التغيرات في القيمة العادلة للسهم المرتبطة بإنخفاض السعر دون مستوى **٩٠وحدة عملة)** فهي تشكل الجزء المخصص لتحوط القيمة العادلة وتدخل في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أما التغيرات في القيمة الزمنية للخيار فتستثنى من علاقة التحوط المخصصة ويعترف بها في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. التغير في وقت وضع القيمة العادلة مستثنى من العلاقة الهامة ويتم الإعتراف به في الربح أو الخسارة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٥٥ (أ).

و.١.١١ أداة التحوط : نسبة التدفقات النقدية لأداة مالية نقدية

في حالة وجود خطر أسعار صرف العملة الأجنبية يمكن للإلتزام المالي أو الأصل المالي غير المشتق أن تكون أداة تحوط. هل يمكن للمشروع أن يعامل التدفقات النقدية من تلك الأداة المالية للفترة التي يظل خلالها الأصل المالي أو الإلتزام المالي المخصص كأداة تحوط قائمة، وذلك بموجب الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ واستثناء التدفقات النقدية الأخرى من علاقة التحوط المخصصة ؟

كلا. الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن علاقة التحوط لا يمكن تخصيصها لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تكون فيها أداة التحوط قائمة. على سبيل المثال، التدفقات النقدية للسنوات الثلاثة الأولى من قرض مدته عشر سنوات صادر بعملة أجنبية تكون مؤهلة كأداة تحوط في تحوط تدفقات نقدية لإيراد السنوات الثلاثة الأولى بالعملة الأجنبية نفسها، من جهة أخرى الأصل المالي أو الإلتزام المالي غير المشتق الصادر بعملة أجنبية يمكن إلى حد كبير أن تكون مؤهلة كأداة تحوط في علاقة تحوط لمخاطر العملات الأجنبية المرتبطة بأداة التحوط ولفترة تساوي أو أطول من فترة الإستحقاق المتبقية لأداة التحوط (أنظر السؤال و.٢.١٧).

و.١٢.١ التحوطات لأكثر من نوع واحد من المخاطر

النتيجة (أ) في العادة تخصص علاقة التحوط بين أداة تحوط كاملة وبند متحوط له بحيث يكون هناك مقياس واحد للقيمة العادلة لأداة التحوط. هل هذا يمنع تخصيص أداة مالية واحدة في نفس الوقت كأداة تحوط في كل من علاقة تحوط تدفق نقدي وعلاقة تحوط قيمة عادلة ؟

كلا. على سبيل المثال، يستعمل المشروع عموما مبادلة مركبة لأسعار الفائدة وأسعار العملات لتحويل مركز بسعر فائدة متغير بعملة أجنبية لمركز بسعر فائدة ثابت بعملة التقرير. الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص مبادلة بشكل منفصل كتحوط قيمة عادلة لمخاطرة أسعار العملة وتحوط مخاطرة التدفق النقدي لأسعار الفائدة شريطة توفر الشروط المنصوص عليها في الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

النتيجة (ب) إذا كان أصل مالي هو أداة التحوط في علاقتي تحوط منفصلتين. هل هناك إفصاح خاص مطلوب ؟

الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تتطلب إفصاحات منفصلة للتحوطات المخصصة للقيمة العادلة وللتدفق النقدي وللاستثمار الصافي في منشأة أجنبية. والأداة موضوع السؤال يتم ذكرها في الإفصاحات المذكورة في الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وبشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط.

و.١٣.١ أداة تحوط : عقد صرف عملات مستقبلي بعملات أجنبية مزدوجة

عملة القياس للمشروع أ هي الين الياباني. المشروع أ عليه إلتزام مدته خمس سنوات بسعر فائدة عائم بالدولار الأمريكي وله ذمة مدينة (ورقة قبض) مدتها عشر سنوات بسعر فائدة ثابت بالجنيه الإسترليني، وإن أصل المبالغ للأصل والالتزام إذا حولت إلى الين الياباني تكون هي نفسها. يدخل المشروع أ في عقد عملة أجنبية آجل مفرد للتحوط لتعرضها لمخاطر العملة الأجنبية لكل من الأداتين وبموجب العقد تستلم دولارات أمريكية وتدفع جنيهات إسترلينية بعد خمس سنوات، فإذا قام المشروع (أ) بتخصيص عقد العملة الأجنبية الآجل في علاقة تحوط تدفق نقدي ضد مخاطر العملة الأجنبية لدفعات الأساس في كل من الأداتين. هل يمكنها أن تكون خاضعة لمحاسبة التحوط ؟

نعم. الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص أداة تحوط واحدة كتحوط لأنواع متعددة من المخاطر إذا تم تحقق ثلاثة شروط، وفي مثالنا هذا فإن أداة التحوط المشتقة تستوفي الشروط الثلاثة جميعها وهي :

(أ) المخاطر المتحوط لها يمكن التعرف عليها بوضوح، والمخاطر هي التعرض لتغيرات في أسعار الصرف بين الدولار والين وبين الين والجنيه الإسترليني، كالتالي.

(ب) يمكن إثبات فاعلية التحوط، وبالنسبة للقرض بالجنيه الإسترليني فإن الفاعلية تقاس بدرجة التعادل (التقاص) بين القيمة العادلة لتسديد المبلغ الأصلي بالجنيهات الإسترليني والقيمة العادلة لدفعة الجنيهات الإسترلينية في عقد العملة الأجل، وبالنسبة للإلتزام بالدولار فإن الفاعلية تقاس بأنها بالدولار الأمريكي والدولارات الأمريكية المستلمة بموجب عقد العملة الآجل، ورغم أن الذمة المدينة (ورقة القبض) لها اجل يبلغ عشر سنوات، والعقد الآجل يحمي لخمس سنوات فقط فان محاسبة التحوط يسمح بها لجزء فقط من المخاطر كما جاء في الإجابة على السؤال و.١٧.٢.

(ج) أن يكون ممكنا التأكد من وجود تخصيص محدد لأداة التحوط وأوضاع المخاطر المختلفة، وان المخاطر المتحوط لها معروف إنها المبالغ الأساسية للإلتزام وورقة القبض بالعملتين المحررتين بهما.

و.١.١٤ مبادلات التسوية المتزامنة وإستعمال إحداها كأداة تحوط

الشركة (أ) تدخل في مبادلة أسعار فائدة وتصنيفها كتحوط لمخاطرة القيمة العادلة المرتبطة بأداة دين ذات سعر فائدة ثابت. وإن علاقة تحوط القيمة العادلة مستوفية لشروط التحوط بحسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتدخل الشركة (أ) في الوقت نفسه في مبادلة أسعار فائدة ثانية مع نفس الفريق المناظر في المبادلة الأولى وبنفس شروطها بما يحقق تقاصا كاملاً مع مبادلة أسعار الفائدة الأولى. هل يطلب من الشركة (أ) أن تعتبر المبادلتين كوحدة واحدة ولذلك يمتنع عليها تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على المبادلة الأولى ؟

الأمر يتوقف على الحالة. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يبنى على أساس العملية. فإذا كانت المبادلة الثانية قد تم الدخول فيها مع أخذ المبادلة الأولى في الإعتبار أو كان هناك سبب موضوعي جوهري لهيكلة العمليتين بشكل منفصل فعندئذ لا ينظر إلى المبادلتين كوحدة واحدة.

على سبيل المثال، بعض المشاريع من سياستها الطلب من وسيط متعامل مركزي أو وحدة خزينة تابعة الدخول في عقود مشتقة مع طرف ثالث نيابة عن شركات تابعة أخرى داخل المجموعة للتحوط لمخاطر أسعار الفائدة للشركات التابعة، ويدخل الوسيط أو وحدة الخزينة التابعة أيضا في عمليات مشتقة داخلية مع تلك الشركات التابعة لكي يتابع تشغيليا تلك التحوطات داخل المجموعة، وحيث أن الوسيط أو وحدة الخزينة التابعة تدخل أيضا في عقود مشتقة كجزء من عملياتها أو لأنها ترغب في إعادة توازن مخاطر محفظتها الكلية، فإنها يمكن أن تدخل في عقد مشتقة مع نفس الطرف الثالث خلال نفس يوم العمل والى حد كبير بنفس شروط عقد أبرم كأداة تحوط نيابة عن مشروع تابع آخر، وفي هذه الحالة يوجد سبب صحيح مقبول للدخول في كل من العقود.

ويتم تطبيق الاجتهاد والتقدير لتحديد ما إذا كان هناك هدف عملي جوهري موضوعي لهيكلة العمليات بشكل منفصل، على سبيل المثال إذا كان الهدف المطلق هو الحصول على معالجة محاسبة القيمة العادلة للدين فإنه لا يوجد غرض عملي جوهري.

و.٢ بنود التحوط

و.١. ٢ هل يمكن تعيين المشتقات كبند تحوط

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتعيين أداة مشتقة (سواء قائمة بذاتها أو يتم ملاحظتها بشكل منفصل كمشتقات مدمجة) كبند تحوط إما بمفرده أو كجزء من مجموعة تحوط في قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي، مثلا بموجب تعيين إتفاقية السعر الآجل دفع – متغير، قبض – ثابت كتحوط تدفق نقدي لاتفاقية السعر الآجل دفع – ثابت، قبض– متغير؟

كلا. يتم الإحتفاظ بالأدوات المشتقة دائما من أجل التجارة ويتم قياسها بالقيمة العادلة مع الأرباح والخسائر التي تم الإبلاغ عنها في بيان صافي الأرباح أو الخسائر ما لم يتم تعيينها وتفعيل أدوات التحوط (فقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وكحالة استثنائية، تسمح الفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتعيين الخيار الذي تم شراءه كبند التحوط في تحوط القيمة العادلة.

و.٢.٢ تحوط التدفق النقدي : الإصدار المتوقع لدين ذو فائدة ثابتة

هل يسمح بمحاسبة التحوط لغرض التحوط لإصدار متوقع لدين ذي فائدة ثابتة ؟

نعم. ان هذا يعتبر تحوط تدفق نقدي لعملية متوقعة سوف يؤثر على الربح الصافي أو الخسارة الصافية (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) شريطة مراعاة الشروط الواردة بالفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

لإيضاح ذلك : الشركة (س) تصدر سندات جديدة لإعادة تمويل السندات التي تستحق وتأمين رأسمال تشغيلي ولأغراض أخرى عديدة. وعندما تقرر الشركة (س) أنها ستقوم بإصدار سندات جديدة فإنها قد تتحوط لمخاطر تقلبات أسعار الفائدة على المدى البعيد من التاريخ الذي تقرر فيه إصدار السندات إلى التاريخ الذي يتم فيه فعلا إصدار السندات، فإذا ارتفعت أسعار الفائدة على المدى البعيد فإن السند سيصدر إما بقيمة أعلى أو بخصم أعلى أو بعلاوة أقل مما كان متوقعا في الأصل، وإن الفائدة الأعلى المدفوعة أو النقص في العائد يتم في العادة تقاصه مع المكسب المتحقق من عملية التحوط، أما إذا انخفضت أسعار الفائدة على المدى البعيد فإنه سيتم إصدار السند إما بسعر أقل أو بعلاوة أعلى أو بخصم أقل مما كان متوقعا، وإن السعر الأقل المدفوع أو زيادة العائد يتم عادة تقاصه مع خسارة عملية التحوط.

على سبيل المثال في شهر أغسطس ٢٠٠٠ قررت الشركة (س) أنها سوف تصدر سندات بمبلغ ٢٠٠ مليون مدتها ٧ سنوات وذلك في شهر يناير ٢٠٠١. قامت الشركة (س) بإجراء دراسات ارتباطيه وتوصلت إلى أن سند الخزينة إستحقاق ٧ سنوات يتناسب بشكل معقول مع السندات التي تتوقع الشركة (س) إصدارها مفترضة نسبة تحوط قدرها ٠,٩٣ للعقود المستقبلية لكل وحدة من وحدات الدين. لذلك، قامت الشركة (س) بإجراء تحوط للإصدار المتوقع من السندات من خلال بيع آجل (تغطية قصيرة–بيع على المكشوف) لما يعادل ١٨٦ مليون من سندات ذات إستحقاق ٧ سنوات وفي الفترة من أغسطس ٢٠٠٠ حتى يناير ٢٠٠١، ارتفعت أسعار الفائدة، وتم إغلاق مراكز التغطية القصيرة في يناير ٢٠٠١، بتاريخ إصدار السندات ونتج عن ذلك ربح قدره ١,٢ مليون وهو ما يكفي لتقاص دفعات العائدة المستحقة على السندات وبذلك تؤثر على الأرباح أو الخسائر على مدى عمر السندات. وإن عملية التحوط هذا مؤهلة للاعتبار كتحوط الدفعات النقدية لمخاطر أسعار الفائدة المستحقة على الإصدار المتوقع للسندات.

و.٣.٢ محاسبة التحوط : مركز الودائع غير الملموس

هل معاملة محاسبة التحوط مسموح بها للتحوط من مخاطر القيمة العادلة للبنود غير الملموسة الخاصة بالإيداع الرئيسي؟

هذا يعتمد على ما إذا كان البند غير الملموس للإيداع الرئيسي يتم توليده داخليا أو يتم شرائه (مثلا كجزء من اندماج الأعمال).

لا يتم الإعتراف بالبنود غير الملموسة للإيداع الرئيسي التي يتم توليدها داخليا على أنها أصول غير ملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولأنه لا يتم الإعتراف بها، فلا يمكن تحديدها كبند محوط.

إذا تم شراء البند غير الملموس للإيداع الرئيسي إلى جانب محفظة ذات علاقة من الإيداعات، يجب الإعتراف بالبند غير الملموس للإيداع الرئيسي بشكل منفصل كأصل غير ملموس (أو كجزء من محفظة الإيداعات المشتراة ذات العلاقة) إذا استوفى معايير الإعتراف في الفقرة ٢١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*. ويمكن تحديد الأصل غير الملموس للإيداع الرئيسي المعترف به على أنه بند محوط، لكن فقط إذا استوفى الشروط الواردة في الفقرة ٨٨، بما في ذلك المتطلب الوارد في الفقرة ٨٨ الذي يفيد (ب) بأنه يمكن قياس فعالية التحوط بموثوقية. لأنه من الصعب عادة قياس القيمة العادلة بموثوقية لبند رئيسي.

و.٢.٤ محاسبة التحوط : التحوط لموارد الدخل المستقبلية بالعملة الأجنبية.

هل يسمح بمحاسبة التحوط لقرض عملات يشكل تحوطاً لموارد دخل متوقعة ولكن غير تعاقدية بالعملات الأجنبية ؟

نعم، إذا كانت الموارد محتملة جداً ، بموجب الفقرة ٨٦ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن التحوط لعملية بيع متوقعة يمكن أن يكون تحوطاً للتدفق النقدي، فعلى سبيل المثال شركة طيران يمكن أن تستعمل أساليب معقدة مبنية على خبرتها السابقة والبيانات الإقتصادية لغرض التنبؤ بإيراداتها من مختلف العملات، فإذا استطاعت أن تبرهن على أن الإيرادات المتوقعة خلال فترة من الزمن في المستقبل وبعملة معينة هي محتملة جداً حسب متطلبات الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ، فإنها يمكنها تصنيف عملية اقتراض عملة كتحوط للتدفق النقدي لموارد دخل مستقبلية، وبالنسبة لجزء الربح أو الخسارة من عملية الاقتراض التي تقرر أن تكون تحوطاً فعلياً فيتم الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية إلى أن تتحقق تلك الإيرادات.

ومن غير المحتمل أن مشروعاً عاماً يمكنه أن يتنبأ بنسبة ١٠٠% من الإيرادات لسنة قادمة. ومن جهة أخرى فإن من المحتمل أن جزءاً من الإيرادات المتوقعة (وخاصة تلك المتوقعة للمدى القصير) يمكن أن ينطبق عليها معيار "المحتمل جداً".

و.٢.٥ تحوطات التدفق النقدي : التحوط الكلي المفرد

إذا كان من المتوقع لأداة مشتقة أن يتم تسديدها بتسليم الأصل الأساس في مقابل دفع سعر ثابت هل يمكن تصنيف الأداة المشتقة كأداة تحوط في علاقة تحوط للتدفق النقدي لتلك التسوية الإجمالية على افتراض توفر الشروط الأخرى لمحاسبة تحوط التدفق النقدي ؟

نعم. الأداة المشتقة التي سيتم تسديدها بالإجمالي يمكن تصنيفها كأداة تحوط في علاقة تحوط تدفق نقدي لتغير المقابل (العوض) الذي سيدفع أو يقبض في العملية المستقبلية التي ستحدث عند تسديد العقد المشتقة نفسه، لأنه سيكون هناك تعرض للتغير في سعر الشراء أو البيع بدون تلك المشتقة، وينطبق هذا على جميع العقود ذات السعر الثابت التي تعامل كمشتقات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

على سبيل المثال : إذا دخل مشروع في عقد ذي سعر ثابت لبيع سلعة وعومل ذلك العقد كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأنه (على سبيل المثال) لا ينطبق عليه الإستثناء المتعلق بالبيع العادي، فإن المشروع يمكنه تصنيف العقد ذي السعر الثابت كتحوط للتدفق النقدي لتغير العوض (المقابل) الذي سيتم قبضه من بيع الأصل (عملية مستقبلية) حتى لو كان العقد ذو السعر الثابت هو العقد الذي سيتم بموجبه بيع الأصل، وكذلك إذا دخلت شركة في عقد آجل لشراء أداة دين سيتم تسديده بالتسليم ولكن العقد الآجل هو مشتقة لأن مدته تتجاوز مدة التسليم المعتادة في السوق ، فإن الشركة يمكنها تصنيف العقد الآجل كتحوط تدفق

نقدي لتغير العوض (الثمن) الذي سيدفع لحيازة أداة الدين (عملية مستقبلية)، حتى لو كانت المشتقة هي العقد الذي سيتم بموجبه حيازة أداة الدين.

و.٦.٢ علاقات التحوط : المخاطر على مستوى كامل المشروع

مشروع لديه أصل ذا سعر ثابت والتزام ذات سعر ثابت، وكل منهما لها نفس القيمة الأساسية، وبموجب شروط الأداتين فإن دفعات الفائدة على الأصل وعلى الإلتزام تحصل في نفس الفترة والتدفق النقدي الصافي يكون دائماً موجباً لأن سعر الفائدة على الأصل أعلى من سعر الفائدة على الإلتزام، ويدخل المشروع في عملية مبادلة أسعار فائدة، سعر الفائدة المستلمة عائم وسعر الفائدة المدفوعة ثابت على مبلغ وهمي يساوي رأسمال الأصل ويقوم المشروع بتصنيف مبادلة أسعار الفائدة كتحوط القيمة العادلة للأصل ذا سعر الفائدة الثابت. هل علاقة التحوط هذه مؤهلة لمحاسبة التحوط حتى لو كان أثر مبادلة سعر الفائدة على أساس المشروع بكامله يخلق تعرضاً لتغيرات أسعار الفائدة التي لم تحصل في السابق ؟

نعم . معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتطلب تصنيف المخاطرة على مستوى المشروع بكامله كشرط لمحاسبة التحوط. ويتم تقدير المخطرة على أساس العملية، وفي هذا المثال فإن الأصل الذي تم التحوط له هو ذا قيمة عادلة معرضة لزيادات سعر الفائدة والتي يتم تقاصها مع مبادلة أسعار الفائدة.

و.٧.٢ تحوط التدفق النقدي : عملية متوقعة متعلقة بحقوق الملكية للمشروع

هل يمكن أن تصنف كبند متحوط له في علاقة تحوط قيمة عادلة لعملية متوقعة في أسهم المشروع ذاته أو دفعات توزيع الأرباح المتوقعة ؟

كلا. فإن العملية المتوقعة من أجل أن تكون مؤهلة لإعتبارها بنداً متحوطاً له يجب أن تعرض المشروع إلى خطر معين يمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وإن تصنيف الأدوات المالية كأصول أو كالتزامات يوفر بصفة عامة الأساس لتقرير ما إذا كانت العمليات أو الدفعات الأخرى المتعلقة بهذه الأدوات قد أدخلت في الأرباح أو الخسائر الصافية (معيار المحاسبة الدولي ٣٢). فعلى سبيل المثال يسجل على حساب حقوق الملكية مباشرة من قبل المصدر المبالغ الموزعة على حاملي الأداة المالية المصنفة كأداة حقوق ملكية (الفقرة ٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢)، ولذلك فإن مثل هذه التوزيعات لا يمكن تصنيفها كبند متحوط له، إلا أن الأرباح المعلن عن توزيعها ولم تدفع بعد ومعترف بها كالتزام مالي قد يكون مؤهلة كبند متحوط له – على سبيل المثال – ضد مخاطر العملة الأجنبية إذا كانت صادرة بعملة أجنبية.

و.٨.٢ محاسبة التحوط : خطر عدم تحقق عملية

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح لمشروع بتطبيق محاسبة التحوط لخطر عدم تحقق عملية، مثلاً، إذا كان سينتج عن ذلك دخل أقل مما هو متوقع للمشروع ؟

كلا. إن خطر عدم تحقق عملية هو خطر عملي إجمالي لا يصلح لأن يكون بنداً متحوطاً له، ويسمح بمحاسبة التحوط فقط للمخاطر المرتبطة مع أصول والتزامات معترف بها للعمليات المتوقعة المحتملة جداً (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

و.٢.٩ الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق – التحوط لدفعات فوائد لأداة مالية ذات سعر فائدة متغير

هل يمكن لمشروع أن يصنف مبادلة أسعار فائدة مدفوعة متغيرة بأسعار فائدة ثابتة مستلمة كتحوط لتدفق نقدي لإستثمار محتفظ به للاستحقاق ذي سعر فائدة متغير ؟

كلا. فإنه لا ينسجم تصنيف أداة الدين على إنها محتفظ بها للاستحقاق مع تصنيف مبادلة كتحوط تدفق نقدي لدفعات أداة دين ذات أسعار فائدة متغيرة. تنص الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إن الإستثمار المحتفظ به حتى الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند تحوط فيما يتعلق بمخاطرة سعر الفائدة (لأن تصنيف إستثمار على انه محتفظ به لتاريخ الإستحقاق لا يترتب عليه اخذ اعتبار للتغيرات المرتبطة بأسعار الفائدة).

و.٢.١٠ البنود المتحوط بها : شراء إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق

مشروع ما يتوقع شراء أصل مالي ينوي تصنيفها على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق عند تحقق الحادثة المتوقعة. ويدخل المشروع في عقد مشتقة بنية تجميد وتثبيت سعر الفائدة وتخصيص المشتقة كتحوط للشراء المتوقع للأصل المالي. هل تصلح علاقة التحوط لمحاسبة تحوط التدفق النقدي رغم أن الأصل المالي مصنف على إنه محتفظ بها حتى الإستحقاق ؟

نعم. بالنسبة لمخاطرة أسعار الفائدة فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع محاسبة التحوط للأصول المالية المصنفة على إنها محتفظ بها للاستحقاق (معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة٧٩). وعلى كل حال،ل ورغم أن المشروع ينوي تصنيف الأصل على إنه محتفظ بها حتى الإستحقاق إلا أن الأصل لا تعتبر مصنفة على هذا الشكل إلى أن تتحقق العملية.

و.٢.١١ تحوط التدفق النقدي: إعادة إستثمار الأموال التي تم تحصيلها من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

يمتلك المشروع أصل ذو سعر متغير تم تصنيفه كأصل تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق. يدخل المشروع في عقد مشتقات بهدف إقفال سعر الفائدة الحالي على إعادة إستثمار سعر التدفقات النقدية المتغير ويعين المشتقات كتحوط للتدفق النقدي لمقبوضات سعر الفائدة المستقبلي المقدر على أداوت الدين الناتجة عن إعادة إستثمار مقبوضات سعر الفائدة على الأصل الذي تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق. وعلى فرض أنه قد تم تلبية معيار محاسبة التحوط الآخر. هل يمكن أن تتأهل علاقة التحوط إلى محاسبة تحوط التدفق النقدي على الرغم من أن دفعات الفائدة التي يجري إعادة إستثمارها تأتي من أصل تم تصنيفه كأصل تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق؟

نعم . تنص الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الإستثمار الذي تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند تحوط فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة. ويحدد السؤال و.٢.٩ بشكل خاص أن ذلك لا ينطبق فقط على تحوط القيمة العادلة، بمعنى تحوط مخاطرة التعرض إلى "مخاطر سعر فائدة القيمة العادلة" المرتبطة بالإستثمارات التي تم الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق والتي تدفع فائدة ثابتة، بل أيضاً على تحوط التدفق النقدي، بمعنى تحوط مخاطرة التعرض إلى "مخاطر سعر فائدة التدفق النقدي" المرتبط بالإستثمارات التي تم الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق التي تدفع فائدة متغيرة بأسعار السوق الحالية. لكن، في هذه الحالة، تم تعيين المشتقات مقابل مخاطرة التعرض لمخاطر التدفق النقدي المرتبطة بمقبوضات الفائدة المستقبلي المقدرة على أدوات الدين الناتجة عن إعادة الإستثمار المقدر على سعر التدفقات النقدية المتغير على الإستثمار الذي تم الإحتفاظ به حتى تاريخ الإستحقاق. إن منشأ الأموال المقدرة التي سيتم إعادة

إستثمارها ليس له علاقة في تحديد ما إذا كان بالإمكان تحوط مخاطر إعادة الإستثمار. وتبعا لذلك، فإن تعيين المشتقات كتحوط تدفق نقدي هو مسموح. وتنطبق هذه الإجابة أيضا على تحوط مخاطرة التعرض لمخاطر التدفق النقدي المرتبطة بمقبوضات الفائدة المستقبلية المقدرة على أدوات الدين الناتجة عن إعادة إستثمار مقبوضات الفائدة على أصل بسعر ثابت تم تصنيفه كأصل تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق.

و.٢.١٢ محاسبة التحوط : الأصل المالي القابل للدفع المسبق

إذا كان المصدر له الحق في أن يدفع الأصل المالي مقدماً فهل يحق للمستثمر بعد تاريخ الدفعة المقدمة تخصيص التدفقات النقدية كجزء من بند متحوط له ؟

إن الدفعات النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن تخصيصها كبند متحوط له إلى المدى الذي يمكن فيه إثبات إنها محتملة جداً (الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). فعلى سبيل المثال، التدفقات النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن أن تعتبر (محتملة جدا) إذا كانت ناتجة من مجموعة أو تجمع من الأصول المتشابهة (على سبيل المثال، قروض عقارية) التي يمكن تقدير دفعاتها المقدمة بقدر كبير من الدقة أو إذا كان خيار الدفعة المقدمة هو – إلى حد كبير– غير مربح، وعلاوة على ذلك فإن التدفقات النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن تخصيصها كبند متحوط له إذا وجد خيار قابل للمقارنة في الأداة المتحوط لها.

و.٢.١٣ تحوط القيمة العادلة : المخاطرة التي قد تؤثر على الدخل المعلن

هل يسمح بمحاسبة تحوط القيمة العادلة لمواجهة التعرض لأخطار أسعار الفائدة في القروض المنشأة بسعر فائدة ثابت المصنفة على أنها قروض وذمم مدينة؟

نعم. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ القروض والذمم المنشأة تسجل بتكلفتها المطفأة، والمؤسسات المصرفية في العديد من الأقطار تحتفظ بقروضها المنشأة حتى الإستحقاق. وهكذا فالتغيرات في القيمة العادلة لمثل هذه القروض والناتجة عن تغيرات أسعار الفائدة في السوق لا تؤثر على الربح أو الخسارة، وتحدد الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تحوط القيمة العادلة هو تحوط ضد مخاطر تغيرات القيمة العادلة التي تعزى إلى مخاطرة معينة والتي تؤثر على الربح أو الخسارة، ولذلك، الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقد يظهر أن هذه الفقرة تمنع محاسبة تحوط القيمة العادلة للقروض والذمم المدينة المنشأة. إلا أنه طبقاً للفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن القروض والذمم المدينة المنشأة يمكن أن تكون بنوداً متحوطاً لها فيما يتعلق بمخاطرة أسعار الفائدة لأنها ليست مخصصة كاستثمارات محتفظ بها للاستحقاق. ويمكن للمشروع بيعها وأي تغير في القيمة العادلة سيؤثر على الإيراد، وهكذا فإنه يسمح بمحاسبة تحوط القيمة العادلة للقروض والذمم المدينة المنشأة.

و.٢.١٤ عمليات التحوط عبر المجموعة وعبر المشروع

مشروع أسترالي، عملة القياس لديه هي الدولار الأسترالي يتوقع حصول مشتريات بالين الياباني وذلك بشكل محتمل جداً. والمشروع الأسترالي مملوك بالكامل لمشروع سويسري يعد بياناته المالية الموحدة (بما فيها المشروع الأسترالي التابع) بالفرنك السويسري. ويدخل المشروع السويسري الأم في عقد آجل للتحوط للتغير في سعر صرف الين على الدولار الأسترالي. هل هذا التحوط مؤهل لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة أم أن المشروع الأسترالي التابع والذي يعتبر معرضا لمخاطر صرف العملات الأجنبية يجب أن يكون طرفا في عملية التحوط ؟

نعم. عملية التحوط يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط شريطة توفر معايير محاسبة التحوط الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. حيث أن المشروع الأسترالي لم يتحوط لمخاطرة أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالمشتريات بالين، فإن آثار تغيرات سعر الصرف بين الدولار الأسترالي والين الياباني سوف تؤثر على الأرباح والخسائر الصافية للمشروع الأسترالي، لذلك فهي ستؤثر على الأرباح أو الخسائر الموحدة. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتطلب أن تكون الوحدة العاملة المعرضة للمخاطرة المتحوط لها طرفاً في أداة التحوط.

و.١٥.٢ العقود الداخلية : مشتقة التقاص الخارجية المفردة

يستعمل مشروع ما يصفه بأنها عقود مشتقة داخلية لتوثيق تحويل المسؤولية عن مخاطر أسعار الفائدة من الأقسام كل على انفراد إلى عملية من عمليات الخزينة المركزية. وتقوم الخزينة المركزية بتجميع العقود المشتقة الداخلية ثم تدخل في عقد مشتقة خارجي واحد يعادل العقود المشتقة الداخلية بالصافي، على سبيل المثال: إذا كانت الخزينة المركزية قد دخلت في ثلاث مبادلات داخلية لأسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وهي تلغي خطر التعرض لتدفقات نقدية متغيرة من إلتزامات ذات سعر فائدة متغير في الأقسام الأخرى وكذلك مبادلة داخلية لأسعار الفائدة المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة تلغي خطر التعرض لتدفقات نقدية متغيرة من أصول ذات سعر فائدة متغير في قسم آخر، فإنها تدخل في مبادلة أسعار فائدة مع طرف خارجي ويتم بتلك المبادلة التقاص تماماً مع المبادلات الداخلية الأربع. وعلى افتراض أن شروط محاسبة التحوط متوفرة، ففي البيانات المالية للمشروع هل المشتقة الخارجية المفردة مؤهلة كأداة تحوط في علاقة تحوط لجزء من البنود الأساسية على أساس القيمة الإجمالية ؟

نعم، لكن فقط إلى المدى الذي تكون فيه المشتقة الخارجية مخصصة لتسوية (تقاص) التدفقات النقدية الواردة أو التدفقات النقدية الصادرة وذلك على أساس الإجمالي. الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن عملية التحوط لمركز كلي بالصافي لا تؤهل لمحاسبة التحوط ولكنها على كل حال، تسمح بتخصيص جزء من البنود الأساسية كمركز متحوط له على أساس إجمالي. لذلك وحتى مع كون الغرض من الدخول في مشتقة خارجية هو لتسديد (تقاص) عقود مشتقة داخلية بالصافي فإنه يسمح بمحاسبة التحوط إذا تم تعريف وتوثيق علاقة التحوط كتحوط لجزء من أساس التدفقات النقدية الواردة أو التدفقات النقدية الصادرة وذلك على أساس إجمالي. ويتبع المشروع المنهج الوارد في الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ١٠١ من التطبيقات الإرشادية لتخصيص جزء من التدفقات النقدية الأساسية على إنها المركز المتحوط له.

و.١٦.٢ العقود الداخلية : عقود المشتقات الخارجية التي يتم تسديدها بالصافي

النتيجة (أ) – يستعمل مشروع ما عقوداً مشتقة داخلية لتحويل مخاطر التعرض لتغيرات أسعار الفائدة من الأقسام المفردة إلى دائرة خزينة مركزية. ومقابل كل عقد مشتق داخلي تدخل الخزينة المركزية في عقد مشتق مع نظير خارجي منفرد، ويكون هناك تقاص بين هذا العقد المشتق الخارجي والعقد المشتق الداخلي، على سبيل المثال، إذا دخلت الخزينة المركزية في مبادلة أسعار فائدة ثابتة مستلمة بنسبة ٥% ثابتة ومستلمة بسعر الفائدة السائد بين البنوك بنفس الشروط مع نظير خارجي، ورغم أن كلا من العقدين المشتقين الخارجيين موثق رسمياً على انه عقد مستقل، فإن صافي الدفعات من جميع العقود الخارجية يتم تسديده نظرا لوجود إتفاقية تسوية وتسديد مع النظير الخارجي، فعلى افتراض تحقق الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط هل يمكن للعقود المشتقة الخارجية المفردة (مثل مبادلة أسعار الفائدة المدفوعة بنسبة ٥% ثابتة والمستلمة بسعر الفائدة بين البنوك)، أن تخصص كأدوات تحوط للمخاطر الإجمالية الأساسية مثل مخاطرة التغيرات في دفعات أسعار الفائدة المتغيرة على القرض ذي الفائدة بسعر الفوائد بين البنوك حتى لو تم تسديد وتقاص المشتقات الخارجية بالصافي ؟

بصورة عامة، نعم. العقود المشتقة الخارجية التي هي قانونياً عقود منفصلة وتخدم غرضاً عملياً ثابتاً مثل أبعاد المخاطر الإجمالية بالإجمالي، تلك العقود تصلح لأن تكون أدوات تحوط حتى لو كانت تتم تسويتها بالصافي مع نفس النظير الخارجي شريطة توفر معايير محاسبة التحوط الأخرى الواردة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، انظر أيضاً (السؤال و.١.١٤).

النتيجة (ب)– تلاحظ الخزينة المركزية إنها بالدخول في عقود تقاص خارجية وإدخالها في المحفظة المركزية فإنها لا تعود قادرة على تقييم المخاطر بالصافي، وترغب الخزينة في إدارة محفظة المشتقات الخارجية المعادلة بشكل منفصل عن المخاطر الأخرى للمشروع، لذلك فهي تدخل بشكل إضافي في مشتقة واحدة لتحقيق تقاص مخاطر المحفظة. هل يمكن للعقود المشتقة الخارجية المفردة والداخلة في المحفظة أن تصنف كأدوات تحوط للمخاطر الأساسية الإجمالية حتى لو استعملت مشتقة خارجية واحدة لتحقيق التقاص الكامل مع مخاطر السوق التي نشأت من الدخول في عقود خارجية؟

بصورة عامة نعم. الغرض من هيكلة العقود المشتقة الخارجية علـى هـذا الـشكل ينـسجم مـع أهـداف واستراتيجيات إدارة المخاطر لدى المؤسسة، وكما ذكرنا فالعقود والمشتقة الخارجية التي تعتبر قانونياً عقوداً منفصلة وتخدم غرضاً عملياً مبررا يمكن أن تكون مؤهلة كأدوات تحوط، وعلاوة على ذلك فإن الإجابة على السؤال و.١.١٤ تذكر تحديداً أن محاسبة التحوط لا تستبعد ببساطة لأن المشروع قد دخل في مبادلة لها نفس شروط مبادلة أخرى مع نفس النظير إذا كان هناك هدف عملي واقعي لهيكلة العمليات بشكل منفصل.

و.١٧.٢ التحوط لجزء من الفترة

الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تبين أن علاقة التحوط لا يجوز تخصيصها لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تكون فيها أداة التحوط قائمة. هل من المسموح به تخصيص مشتقة للتحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية المتبقية على إستحقاق البند المتحوط له ؟

نعم. فيمكن للأداة المالية أن تكون بنداً متحوطاً له لجزء فقط من تدفقاتها النقدية أو قيمتها العادلة إذا كان من الممكن قياس الفاعلية والوفاء بالمتطلبات الأخرى لمحاسبة التحوط.

لإيضاح ذلك: المشروع أ يمتلك سند دين حكومي ذي فائدة ثابتة قدرها عشرة بالمائة والمدة المتبقية على إستحقاقه عشر سنوات. يقوم المشروع أ بتصنيف السند على انه متاح للبيع، ومن أجل التحوط لنفسه ضد تعرضه لمخاطر القيمة العادلة للسند والمرتبطة بالقيمة الحالية لدفعات الفوائد حتى السنة الخامسة يشتري المشروع أ مبادلة ذات خمس سنوات الفوائد المدفوعة ثابتة والمستلمة عائمة، يمكن تخصيص المبادلة للتحوط لمخاطر القيمة العادلة لدفعات الفوائد على السند الحكومي حتى السنة الخامسة والتغيير في دفعة الأصل المستحقة بنهاية مدة الإستحقاق إلى المدى الذي تتأثر فيه في منحنى الإيراد المتعلق بالسنوات الخمس للمبادلة.

و.١٨.٢ أداة تحوط : مبادلة أسعار الفائدة لعملات متداخلة

عملة القياس للمشروع أ هي الين الياباني، ولدى المشروع إلتزام بالدولار الأمريكي لمدة خمس سنوات بسعر فائدة عائم وذمة مدينة (أوراق قبض) مدتها عشر سنوات بالجنيه الإسترليني بسعر فائدة ثابت. ويرغب المشروع أ بالتحوط لمخاطر العملة الأجنبية لأصولها وإلتزاماتها ولمخاطرة سعر الفائدة للقيمة العادلة للذمة المدينة ويدخل في عقد مبادلة أسعار فائدة لعملات متداخلة ليستلم دولارات أمريكية بسعر فائدة عائم ويدفع جنيهات إسترلينية بسعر فائدة ثابت ولمبادلة الدولارات بجنيهات إسترلينية في نهاية مدة الخمس سنوات. هل يستطيع المشروع أ تخصيص المبادلة كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة لمخاطر كلتي العمليتين الأجنبيتين ومخاطرة سعر الفائدة رغم أن كل من العمليتين – الدولار والإسترليني– هما عملتان أجنبيتان بالنسبة للمشروع أ ؟

نعم . الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بمحاسبة التحوط لأجزاء المخاطر إذا كان من الممكن قياس الفاعلية، كذلك الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص أداة تحوط منفردة كتحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر إذا كان من الممكن التعرف على المخاطر بشكل واضح، واثبات الفاعلية، وضمان التخصيص المحدد لأداة التحوط ومراكز الخطر، لذلك فالمبادلة يمكن تخصيصها كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة للجنيهات الإسترلينية التي ستستلم من التغيرات المتعلقة بقيمتها العادلة المرتبطة بتغير أسعار الفائدة في المملكة المتحدة للفترة الجزئية الأولى البالغة خمس سنوات وسعر الصرف بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي، وتقاس المبادلة بالقيمة العادلة وتدخل التغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر الصافية ويتم تعديل القيمة المسجلة للذمة المدينة للتغيرات في القيمة العادلة الناتجة عن تغير أسعار فائدة الجنيه الإسترليني للسنوات الخمس الأولى من منحنى الدخل، ويعاد قياس أوراق القبض وأوراق الدفع باستعمال أسعار الصرف الفورية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ والتغييرات في قيمتها الدفترية تدخل في الأرباح والخسائر الصافية.

و.١٩.٢ البنود المتحوط لها : التحوط لمخاطر العملات الأجنبية لأسهم تتم المتاجرة بها بشكل عمومي

المشروع أ اشترى أسهما في المشروع ب من بورصة أوراق مالية أجنبية بالقيمة العادلة البالغة ١٠٠٠ بالعملة الأجنبية (FC). وقام بتصنيف تلك الأسهم على إنها متاحة للبيع، يتبع المشروع أ سياسة تقضي بأن الأرباح والخسائر للأصول المالية المتاحة للبيع تدخل في حقوق الملكية، ومن اجل أن يحمي المشروع نفسه من مخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالأسهم يدخل المشروع أ في عقد آجل لبيع الأسهم ٧٥٠ وحدة من العملة الأجنبية. وينوي المشروع أ تدوير عقد سعر الصرف الآجل لكامل المدة التي تحتفظ فيها بالأسهم، فعلى افتراض توفر جميع الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط هل يعتبر عقد العملة الأجنبية الآجل مؤهلاً ليكون علاقة تحوط لمخاطر العملة الأجنبية المرتبطة بالأسهم ؟

نعم، لكن فقط في حالة وجود خطر واضح وقابل للتعرف عليه للتعرض لتقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية، لذلك فمحاسبة التحوط هنا مسموح بها إذا: (أ) أداة حقوق الملكية – الأسهم – لا يتم تداولها في البورصة (أو أي سوق آخر ثابت) يكون التعامل فيه بنفس عملة القياس للمشروع أ. (ب) العوائد المستحقة للمشروع أ ليست بالعملة المذكورة وعليه فإذا كانت الأسهم متداولة بعملات عديدة وإذا كانت إحدى تلك العملات هي عملة القياس للمشروع معد التقرير المالي فإنه عندئذ لا يسمح بمحاسبة التحوط لعنصر العملة الأجنبية في سعر الأسهم.

إذا كان الأمر كذلك ؛ هل يمكن تخصيص عقد العملة الأجنبية الآجل كأداة تحوط في أداة تحوط لمخاطر سعر صرف العملة الأجنبية المرتبط بجزء من القيمة العادلة للأسهم وفي حدود ٧٥٠ بالعملة الأجنبية ؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص جزء من التدفق النقدي أو القيمة العادلة لأصل مالي كبند متحوط له إذا كان من الممكن قياس الفاعلية (الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ولذلك فالمشروع أ يمكنه تخصيص عقد العملة الأجنبية الآجل كتحوط لمخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بجزء فقط من القيمة العادلة للأسهم بعملة أجنبية ، ويمكن تخصيصه إما كتحوط للقيمة العادلة لخطر العملة الأجنبية البالغة ٧٥٠ وحدة (FC) المرتبطة بالأسهم أو كتحوط للتدفق النقدي للبيع المتوقع للأسهم شريطة أن يكون توقيت البيع معروفاً. وأي تغيير في القيمة العادلة للأسهم بالعملة الأجنبية سوف لا يؤثر على تقييم فاعلية التحوط إلا إذا هبطت القيمة العادلة للأسهم بالعملة الأجنبية عن ٧٥٠ وحدة (FC) .

و.٢٠.٢ محاسبة التحوط : مؤشر الأسهم

يمكن لمشروع أن يشتري محفظة من الأسهم لتحصين مؤشر أسهم وخيار بيع معروض مرتبط بمؤشر الأسهم وذلك لحماية نفسه من خسائر القيمة العادلة. هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتخصيص ذلك الخيار المعروض كأداة تحوط لمحفظة الأسهم ؟

كلا . إذا تم تجميع أدوات مالية متشابهة والتحوط لها كمجموعة فإن الفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن التغيير في القيمة العادلة الذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند من المجموعة بمفرده يتوقع منه أن يكون متناسباً تقريبا مع التغير الكلي في القيمة العادلة والذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها للمجموعة. وفي السيناريو أعلاه فإن التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للمخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بمفرده (أسعار الأسهم الإفرادية) لا يتوقع أن يكون متناسبا تقريبا مع التغير الكلي في القيمة العادلة الذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها للمجموعة.

و.٢.٢١ محاسبة التحوط : التحوط لصافي الأصول والإلتزامات

هل يمكن لمشروع إظهار أصوله المالية والتزاماته المالية بالصافي لغرض تحديد مخاطر التدفق النقدي الصافي الواجب التحوط لها وذلك لأغراض محاسبة التحوط ؟

إن إستراتيجية التحوط لدى المشروع وخبراته في إدارة المخاطر يمكن بها تقدير مخاطرة التدفق النقدي على أساس صافي، إلا أن الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بتخصيص مخاطرة تدفق نقدي صافية كبند متحوط له لأغراض محاسبة التحوط. الفقرة ١٠١ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تعطي مثالاً على الكيفية التي يمكن بها للبنك أن يقيم مخاطرة على أساس صافي (بتجميع الأصول والإلتزامات المتشابهة) وبعد ذلك التأهل لمحاسبة التحوط من خلال التحوط على أساس إجمالي.

و.٣ التحوط المحاسبي

و.٣.١ تحوط التدفق النقدي : التدفقات النقدية لأداة مالية ذات سعر فائدة ثابت

مشروع يقوم بإصدار سند دين ذي سعر فائدة ثابت، ويدخل في مبادلة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة من أجل تقاص مخاطرة أسعار الفائدة المتعلقة بأداة الدين، فهل يستطيع المشروع تصنيف المبادلة كتحوط للتدفق النقدي للتدفقات النقدية المستقبلية الصادرة والمتعلقة بأداة الدين؟

كلا. الفقرة ٨٦ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن تحوط التدفق النقدي هو "تحوط التعرض لتغيرات التدفقات النقدية"، وفي الحالة، هذه فإن أداة الدين المصدرة لا تسبب زيادة لأي من مخاطر التعرض للتغيرات في التدفقات النقدية لأن دفعات الفائدة ثابتة. ويمكن للمشروع تصنيف المبادلة كتحوط للقيمة العادلة لأداة الدين ولكنه لا يستطيع تصنيف المبادلة كتحوط تدفق نقدي للتدفقات النقدية المستقبلية الصادرة لأداة الدين.

و.٣.٢ تحوط التدفق النقدي : إعادة إستثمار التدفقات النقدية ذات سعر فائدة ثابت

مشروع يعالج مخاطر أسعار الفائدة لديه بالصافي. بتاريخ ١ يناير ٢٠٠١ توقع المشروع تدفقات نقدية إجمالية واردة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة على أصول ذات سعر ثابت وتدفقات نقدية إجمالية صادرة بمبلغ ٩٠ وحدة عملة على التزامات ذات سعر فائدة ثابت خلال الربع الأول من عام ٢٠٠٢. ولأغراض إدارة المخاطر يستعمل المشروع إتفاقية أسعار فائدة آجلة (FRA) المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة وذلك من أجل التحوط للتدفق النقدي الصافي البالغ ١٠ وحدة عملة. ويخصص المشروع كبند متحوط له أول مبلغ ١٠ وحدة عملة من التدفقات النقدية الواردة من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت في الربع الأول من عام ٢٠٠٢. هل يستطيع تصنيف إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة كتحوط تدفق نقدي لخطر التعرض لتغيرات التدفقات النقدية في الربع الأول من عام ٢٠٠٢ والمرتبطة بالأصول ذات سعر الفائدة الثابت؟

كلا. إن إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) غير مؤهلة لتحوط تدفق نقدي لتغطية التدفق النقدي الخاص بالأصول ذات سعر الفائدة الثابتة لأنها غير معرضة لخطر التدفق النقدي. إلا أن المشروع يستطيع تصنيف إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) كتحوط للقيمة العادلة للخطر الذي يوجد قبل تحويل التدفقات النقدية.

في بعض الحالات يستطيع المشروع أيضاً أن يتحوط لمخاطر أسعار الفائدة المرتبطة بإعادة الإستثمار المتوقع للأصل والفوائد التي يستلمها من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت (أنظر السؤال و.٢.٦)، وفي هذا المثال، فان إتفاقية أسعار الفائدة الاجلة (FRA) على كل حال ليست مؤهلة لمحاسبة تحوط التدفقات النقدية لأنها تزيد بدلاً من أن تنقص التغيرات في التدفقات النقدية للفوائد الناتجة عن إعادة إستثمار التدفقات النقدية للفوائد "على سبيل المثال: (إذا ارتفعت أسعار السوق سيكون هناك تدفق نقدي وارد من إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة وزيادة في التدفقات النقدية الواردة المتوقعة من إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت"). وهي على كل حال قد تكون مؤهلة بشكل كبير لتحوط للتدفق النقدي لجزء من إعادة تمويل التدفقات النقدية الصادرة على أساس إجمالي.

و.٣.٣ تحوط العملة الأجنبية

الشركة (أ) لديها إلتزام بالعملة الأجنبية تستحق الدفع بعد ٦ شهور وترغب في التحوط ضد تقلبات أسعار العملات الأجنبية وذلك للمبلغ المستحق الدفع بتاريخ التسديد. ولذلك فهي تدخل في عقد آجل لشراء عملات أجنبية خلال ستة شهور. فهل يجب التعامل مع التحوط على أنه:

(أ) تحوط قيمة عادلة لالتزام بعملة أجنبية مع الإعتراف في بيان الدخل في نهاية العام بالأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقدير الإلتزام والعقد الآجل؛ أو

(ب) أم تحوط تدفق نقدي للمبلغ الذي يتم تسديده في المستقبل مع الإعتراف في حقوق الملكية بالأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقدير العقد الآجل؟

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمنع أياً من هذين الأسلوبين، فإذا عومل التحوط على انه تحوط قيمة عادلة فإن الربح أو الخسارة المتحققين من إعادة قياس القيمة العادلة لأداة التحوط والبند المتحوط له يعترف بها فورا في الأرباح أو الخسائر الصافية، وإذا عومل التحوط على انه تحوط تدفق نقدي مع الإعتراف في حقوق الملكية بالأرباح أو الخسائر المتحققة من إعادة قياس العقد الآجل فإن الربح أو الخسارة يدخلان في الأرباح أو الخسائر الصافية للفترة أو الفترات التي يؤثر فيها البند المتحوط له (الإلتزام) على الأرباح أو الخسائر الصافية، لذلك فإذا تحقق التحوط فعلياً فإن الربح أو خسارة المشتقة يحول إلى الأرباح أو الخسائر الصافية لنفس الفترات التي يتم فيها إعادة قياس الإلتزام وليس عندما يحصل الدفع. انظر السؤال (و.٣.٤).

و.٣.٤ تحوط التدفق النقدي لعملة أجنبية

يقوم مشروع بتصدير منتج ما بسعر محسوب بالعملة الأجنبية. وبتاريخ البيع يحصل المشروع على إلتزام (ورقة قبض) بثمن البيع تدفع بعد تسعين يوماً ويدخل في عقد عملة أجنبية آجل مدته تسعون يوماً بنفس عملة ورقة القبض للتحوط لمخاطر سعر صرف العملة الأجنبية.

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ يتم تسجيل البيع بالسعر الفوري بتاريخ البيع ويتم إعادة إظهار ورقة القبض خلال فترة التسعين يوماً على ضوء التغيرات في أسعار الصرف وينقل الفرق إلى الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ والفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١).

إذا تم تصنيف عقد العملة الأجنبية كأداة تحوط. هل يكون للمشروع الخيار بين تصنيف عقد العملة الأجنبية كتحوط للقيمة العادلة لمخاطر أسعار صرف العملة الأجنبية على ورقة القبض أو تصنيفه كتحوط للتدفق النقدي الناتج من تحصيل ورقة القبض ؟

نعم. إذا قام المشروع بتخصيص عقد العملة الأجنبية كتحوط للقيمة العادلة فإن الربح أو الخسارة الناتجة عن إعادة قياس عقد العملة الأجنبية الآجل بالقيمة العادلة يعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية وكذلك الربح أو الخسارة عند إعادة قياس ورقة القبض يعترف به أيضاً في الأرباح أو الخسائر الصافية.

وإذا قام المشروع بتخصيص عقد العملة الأجنبية كتحوط تدفق نقدي لمخاطر العملة المرتبطة بتحصيل ورقة القبض فإن جزء الربح أو الخسارة الذي يتقرر أنه تحوط فعال يعترف به في حقوق الملكية والجزء غير الفعال يعترف به في الأرباح أو الخسارة الصافية (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). والمبلغ الذي يعترف به مباشرة في حقوق الملكية يتم تحويله إلى الأرباح أو الخسائر الصافية في نفس الفترة أو الفترات التي تتأثر فيها الأرباح أو الخسائر الصافية بالتغيرات في إعادة قياس ورقة القبض (الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

و.٣.٥ تحوط القيمة العادلة : أداة الدين ذات سعر فائدة متغير

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تصنيف جزء من مخاطر أداة دين ذات سعر فائدة متغير كبند متحوط له في علاقة تحوط القيمة العادلة ؟

نعم. أداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير قد تكون معرضة لتغيرات في قيمتها نتيجة للمخاطر الإئتمانية، كما إنها قد تكون أيضا عرضة لتغيرات في قيمتها العادلة بسبب تحركات أسعار الفائدة في السوق في الفترات التي يتم بينها تعديل وتثبيت وضع أداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير، فعلى سبيل المثال إذا كانت شروط أداة الدين تتضمن تعديل دفعات الفائدة السنوية سنوياً على أساس أسعار الفائدة في السوق كل عام فإن جزءاً من أداة الدين يكون عرضة لتغييرات في القيمة العادلة خلال العام.

و.٣.٦ تحوط القيمة العادلة : المخزون

الفقرة ٨٦(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن تحوط القيمة العادلة هو "تحوط لمخاطر التغيرات في القيمة العادلة في أصل أو... إلتزام معترف به والتي تعزى إلى خطر معين وتؤثر على الدخل الصافي المعلن". هل يستطيع مشروع تصنيف المخزونات مثل مخزون النحاس كبند متحوط له في تحوط قيمة عادلة لمخاطر التغيرات في أسعار المخزونات مثل سعر النحاس رغم أن المخزون يقاس بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢ *المخزون*؟

نعم. المخزون يمكن التحوط للتغيرات في قيمته العادلة نتيجة لتغيرات أسعار النحاس لأن التغير في القيمة العادلة للمخزون سوف يؤثر في الأرباح أو الخسائر الصافية عند بيع المخزون أو تخفيض قيمته المسجلة. وتصبح القيمة المسجلة المعدلة هي أساس التكلفة لغرض تطبيق مبدأ الأقل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢. وأن أداة التحوط المستعملة في تحوط القيمة العادلة للمخزون يمكن أيضاً أن تكون مؤهلة كتحوط تدفق نقدي للبيع المستقبلي للمخزون.

و.٣.٧ محاسبة التحوط : العملية المتوقعة

بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي، العملية المتوقعة موضوع التحوط يجب أن يكون محتملاً جداً وقوعها، فكيف يجب تفسير مصطلح (محتملاً جداً)؟

إن المصطلح (محتملا جدا) يدل دلالة أكبر بكثير لاحتمال الحدوث مما يعطيه مصطلح (الحدوث أكثر احتمالاً من عدم الحدوث). وإن تقييم احتمال حدوث العملية المتوقعة لا يبنى فقط على نية الإدارة لأن النية هي أمر لا يمكن التحقق منه. وان احتمالية حدوث العملية يجب أن تدعم بحقائق يمكن ملاحظتها وكذلك الظروف المحيطة.

عند تقييم احتمال حدوث العملية المتوقعة يجب أخذ الأمور التالية بعين الإعتبار:

(أ) تكرار حدوث عمليات سابقة مشابهة؛

(ب) القدرة المالية والتشغيلية للمنشأة لتنفيذ العملية؛

(ج) تخصيص جوهري للموارد من أجل نشاط محدد (على سبيل المثال وجود مرفق تصنيعي يمكن استخدامه على المدى القصير لإنتاج نوع محدد من السلع)؛

(د) مدى الخسائر أو المعوقات للعمليات الذي قد تحصل إذا لم تتحقق العملية؛

(هـ) احتمال أن عمليات أخرى ذات خصائص مختلفة جدا يمكن استخدامها لتحقيق نفس الغرض العملي (مثلاً، المشروع الذي ينوي توفير أموال قد يكون له أساليب عديدة لتحقيق ذلك، بدءا من قرض بنكي قصير الأجل وصولا إلى طرح أسهم للاكتتاب العام)؛ و

(و) خطة العمل للمشروع.

فعندئذ كلما كانت العملية بعيدة كلما قل احتمال أن العملية يمكن اعتبارها "محتملة جداً" ولزم أيضاً دليل أقوى لدعم الإدعاء بأن العملية محتملة جداً. العوامل الأخرى المهمة على نحو مماثل هو أنه كلما كانت المعاملة المتنبأ بها بعيدة الاحتمال، كلما كان أقل احتمالا أن تُعتبر المعاملة مرجحة إلى حد كبير وكلما كان الدليل اللازم أقوى لدعم تأكيد بأنها مرجحة إلى حد كبير.

فعلى سبيل المثال، العملية المتوقعة بعد خمس سنوات يكون حدوثها أقل احتمالاً من عملية متوقعة خلال سنة واحدة. وعلى كل حال، فإن دفعات الفوائد المتوقعة لعشرين سنة قادمة على أداة دين ذات سعر فائدة متغير تعتبر محتملة جداً إذا كانت مدعمة بالتزام تعاقدي قائم.

علاوة على ذلك، إذا تساوت العوامل الأخرى، كلما زادت الكمية المادية (الفعلية) أو القيمة المستقبلية لعملية متوقعة منسوبة إلى عمليات المشروع من ذات النوعية كلما نقصت إمكانية اعتبار العملية محتمل حدوثها جداً ولزم دليل أقوى لدعم الادعاء بأن العملية محتملة جداً. على سبيل المثال يلزم عموما دليل أقل لدعم مبيعات محتملة تبلغ ١٠٠٠٠ وحدة خلال الشهر التالي من احتمال بيع ٩٥٠٠٠٠ وحدة في ذلك أشهر عندما يكون معدل المبيعات حديثاً هو ٩٥٠٠٠٠ وحدة شهرياً خلال الشهور الثلاث الأخيرة .

وإذا وجدت سوابق لتخصيص تحوطات لعمليات متوقعة ثم اتخاذ قرار بأن تلك العمليات لم تعد متوقعة سيضع محل تساؤل قدرة المنشأة على أن تتنبأ بدقة بالعمليات المتوقعة وما إذا كان من المناسب إستعمال محاسبة التحوط مستقبلا لعمليات متوقعة مشابهة.

و.٣.٨ تصنيف التحوطات بأثر رجعي

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص علاقة تحوط بأثر رجعي ؟

كلا . تصنيف علاقات التحوط يكون تأثيره للمستقبل اعتباراً من تاريخ توفر جميع شروط محاسبة التحوط الواردة بالفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبصفة خاصة، يمكن تطبيق محاسبة التحوط فقط من التاريخ الذي يستكمل فيه التوثيق اللازم لعلاقة التحوط، بما في ذلك التعرف على أداة التحوط وبند أو عملية التحوط، ذات العلاقة وطبيعة المخاطرة المتحوط لها، وكيف سيقوم المشروع بتقييم فاعلية التحوط.

و.٣.٩ محاسبة التحوط : التخصيص عند بداية التحوط

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بأن يخصص عقد مشتق ويوثق بشكل رسمي كأداة تحوط بعد الدخول في العقد المشتق ؟

نعم . بأثر مستقبلي، ولأغراض محاسبة التحوط، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تخصيص أداة التحوط وتوثيقها رسمياً كذلك منذ إنشاء علاقة التحوط (الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) أي أن علاقة التحوط لا يمكن تخصيصها بأثر رجعي، كذلك فهو يمنع تخصيص علاقة تحوط لجزء فقط من الفترة التي تظل فيها علاقة التحوط قائمة (الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إلا أنه ليس التزاما أن تتم حيازة أداة التحوط عند إنشاء علاقة التحوط.

و.١٠.٣ محاسبة التحوط : التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها

هل يمكن التعرف على العملية المتوقعة على إنها شراء أو بيع آخر ١٥,٠٠٠ وحدة من منتج ما في فترة محددة أو نسبة مئوية من المشتريات أو المبيعات خلال فترة معينة ؟

كلا. يجب التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها وتوثيقها بشكل محدد بما فيه الكفاية حتى إذا تحققت العملية المتوقعة يكون من الواضح ما إذا كانت العملية هي العملية المتحوط لها أم لا. لذلك، يمكن التعرف على عملية متوقعة على أنها أول ١٥,٠٠٠ وحدة تباع خلال فترة محددة قدرها ثلاثة شهور ولكن لا يمكن التعرف عليها على إنها آخر ١٥,٠٠٠ وحدة بيعت من المنتج خلال ثلاثة شهور لأن الخمسة عشر ألف وحدة لم يكن ممكناً التعرف عليها عندما تحدث. ولنفس السبب، فإن العملية المتوقعة لا يمكن تحديدها فقط بنسبة مئوية من المبيعات أو المشتريات خلال فترة ما إذا كانت علاقة التحوط فاعلة وما إذا كانت مؤهلة لمواصلة محاسبة التحوط.

و.١١.٣ تحوط التدفق النقدي : توثيق توقيت العملية المتوقعة

من أجل التحوط لعملية متوقعة، هل توثيق علاقة التحوط التي يتم إنشاؤها عند بداية التحوط يجب أن يبين التاريخ أو الفترة الزمنية التي يتوقع فيها تحقق العملية المتوقعة ؟

نعم. من أجل التأهل لمحاسبة التحوط، يجب أن يكون التحوط عائداً لخطر معروف ومحدد (الفقرة ١١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) كما أنه يجب أن يكون ممكناً قياس فاعليته بشكل يعتمد عليه (الفقرة ٨٨ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). كما أن العملية المتوقعة المتحوط لها يجب أن يكون تحققها محتملاً إلى حد كبير (الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ولتحقيق هذه الشروط، لا يطلب من المشروع أن يتنبأ ويوثق التاريخ الذي ستتحقق فيه العملية المتوقعة بالضبط، إلا أنه على كل حال يطلب من المشروع تعريف وتوثيق الفترة الزمنية التي يتوقع فيها تحقق العملية المتوقعة وذلك ضمن مجال زمني محدد بشكل معقول وضيق بشكل عام اعتباراً من تاريخ محتمل جدا، وذلك كأساس لتقييم فاعلية التحوط، ومن أجل تقرير أن التحوط سيكون ذا فاعلية مرتفعة طبقا للفقرة ٨٨ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، قد يكون من الضروري ضمان أن يتم تقاص التغييرات في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة مع التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط، ويمكن أن يتحقق هذا فقط إذا كانت التدفقات النقدية مبرمجة زمنياً بحيث تحصل في أوقات متقاربة بعضها من بعض. وإذا لم يعد من المتوقع حصول العملية المتوقعة فإنه يتم إيقاف محاسبة التحوط طبقاً للفقرة ١٠١ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

و.٤ عدم فاعلية التحوط

و.١.٤ التحوط على أساس ما بعد الضريبة

يتم إجراء التحوط في العادة على أساس ما بعد الضريبة. فهل يتم تقدير فاعلية التحوط بعد الضرائب؟

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح، ولكن لا يفرض، بتقييم فاعلية التحوط على أساس ما بعد الضريبة. فإذا تم إجراء التحوط على أساس ما بعد الضريبة فإنه يتم تصنيفها هكذا منذ البداية كجزء من توثيق رسمي لعلاقة وإستراتيجية التحوط.

و.٤.٢ فاعلية التحوط: التقييم على أساس تراكمي

الفقرة ٨٨(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب أن التحوط يفترض أن يكون عالي الفعالية. هل يجب تقييم فاعلية التحوط المتوقعة بشكل منفصل لكل فترة أو بشكل تراكمي على مدى عمر علاقة التحوط ؟

يمكن تقييم فاعلية علاقة التحوط المتوقعة على أساس تراكمي إذا كان قد تم تخصيص التحوط على ذلك الأساس وكان ذلك متضمنا في توثيق التحوط المناسب. ولذلك، وحتى لو كان التحوط ليس متوقعاً جداً أن يكون فاعلاً جداً في فترة معينة فإنه لا يمنع تطبيق محاسبة التحوط إذا كان من المتوقع أن تظل الفاعلية عالية بما فيه الكفاية عبر عمر علاقة التحوط، إلا أن أي عدم فاعلية يجب الإعتراف بها في الإيرادات عند حصولها.

لإيضاح ذلك : قامت شركة بتصنيف مبادلة أسعار فائدة مبنية على أساس سعر الفائدة بين البنوك كتحوط لقرض بسعر الفائدة الأساسية في المملكة المتحدة مضافاً إليه هامشاً معيناً. ويتغير سعر الفائدة في المملكة المتحدة ربما مرة كل ثلاثة شهور أو أقل بزيادة ٢٥ إلى ٥٠ نقطة أساسية، بينما سعر الفائدة بين البنوك يتغير يومياً. وعلى مدى فترة سنة أو سنتين يتوقع أن يكون التحوط سليماً تقريباً، إلا أنه على كل حال ستكون هنالك فترات ربعية (ثلاثة شهور) لا يتغير فيها سعر الفائدة في المملكة المتحدة بينما يتغير سعر الفائدة بين البنوك تغيرا كبيراً، وإن هذا لا يمنع بالضرورة محاسبة التحوط.

و.٤.٣ فعالية التحوط: مخاطر ائتمان النظير

هل يجب على المشروع أن يأخذ بعين الإعتبار احتمال تقصير النظير لأداة التحوط عند تقييم فعالية التحوط؟

نعم. لا يستطيع المشروع أن يتجاهل ما إذا كان قادر على جمع كافة المبالغ المستحقة بموجب الأحكام التعاقدية لأداة التحوط أم لا. وعند تقييم فعالية التحوط عند بداية التحوط وعلى أساس مستمر، يجب على المشروع أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر أن النظير لأدوات التحوط سيقوم بالتقصير عن طريق الإخفاق في عمل أية دفعات تعاقدية للمشروع. إذا كان من المحتمل أن يقوم النظير بالتقصير عند تحوط التدفق النقدي، فلن يستطيع المشروع أن يستنتج أنه من المتوقع أن تكون علاقة التحوط ذات فعالية عالية في تحقيق تدفقات نقدية متوازنة. وكنتيجة لذلك، فإنه لن يتم الاستمرار بمحاسبة التحوط. ومن أجل تحوط قيمة عادلة، فإن القيمة العادلة لأداة التحوط سوف تتغير، ويؤثر ذلك على تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط فعالة وما إذا كانت تتأهل لاستمرار محاسبة التحوط، إذا كان هناك تغيراً في الإئتمان المالي للنظير.

و.٤.٤ فاعلية التحوط : اختبارات الفعالية

كيف يجب قياس فعالية التحوط لأغراض التأهيل المبدئي لمحاسبة التحوط وللتأهيل المستمر ؟

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يعطي توجيها معينا حول كيفية إجراء اختبارات الفاعلية. وتنص الفقرة ١٠٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن التحوط عادة يعتبر ذا فاعلية عالية إذا كان المشروع عند إنشائه وطيلة مدته، يمكنه أن يتوقع أن تغير القيم العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط والبند المتحوط له ستكون تقريباً متعادلة تماماً، وعلاوة على ذلك فالفقرة ١٠٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب (ب) أن تكون النتائج الفعلية هي ضمن نطاق ٨٠% – ١٢٥% (أ) وأن يتم تحديده بطرق مختلفة.

إن ملاءمة أسلوب معين من أساليب تقييم فاعلية التحوط تعتمد على طبيعة الخطر المتحوط له ونوع أداة التحوط المستعملة. ويجب أن يكون أسلوب تقييم الفاعلية معقولاً ومنسجماً مع التحوطات الأخرى المشابهة إلا

إذا كان هناك مبرر واضح لاستعمال أساليب مختلفة. ويطلب من المشروع عند إنشاء التحوط توثيق كيفية قياس الفاعلية وتطبيق ذلك الأسلوب من اختبارات الفاعلية على أساس ثابت طيلة مدة التحوط.

يمكن إستعمال أساليب فنية حسابية متعددة لقياس فاعلية التحوط، بما في ذلك تحليل النسب، أي المقارنة بين أرباح وخسائر التحوط والأرباح والخسائر المقابلة للبند المتحوط له في وقت معين، وأساليب القياس للإحصائية مثل التحليل التراجعي. وإذا استخدم أسلوب التحليل التراجعي، فإن السياسات الموثقة للمشروع فيما يتعلق بتقييم الفاعلية يجب أن تحدد كيف يتم تقييم نتائج التراجع.

و.٤.٥ فاعلية التحوط : التقاص بنسبة اقل من ١٠٠%

إذا تم اعتبار تحوط تدفق نقدي على إنه ذو فاعلية عالية لأن تقاص الخطر الفعلي هو ضمن نطاق الانحراف ٨٠% – ١٢٥% عن التقاص الكامل. هل الربح أو الخسارة الناتجين عن الجزء غير الفاعل من التحوط يعترف به في حقوق الملكية ؟

كلا. الفقرة ٩٥ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أنه يتم الإعتراف بالجزء الفاعل فقط في حقوق الملكية. والفقرة ٩٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب إدخال الجزء غير الفاعل في الأرباح أو الخسائر.

و.٤.٧ افتراض فاعلية التحوط كاملة

إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط هي نفسها بالنسبة للأصول أو الإلتزامات المتحوط لها بالكامل أو العملية المتوقعة المتحوط لها، هل يمكن للمشروع أن يفترض وجود فاعلية تحوط كاملة دون حاجة لاختبارات فاعلية أخرى ؟

كلا. الفقرة ٨٨ (هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب من المشروع تقييم التحوطات على أساس مستمر لفاعلية التحوط. ولا يستطيع المشروع افتراض فاعلية التحوط حتى ولو كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط والبند المتحوط له هي نفسها، لأن عدم فاعلية التحوط قد تحصل لأسباب أخرى مثل سيولة الأدوات أو مخاطرها الإئتمانية (الفقرة ١٠٩ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). لكن المشروع، يمكنه على كل حال تصنيف مخاطر معينة فقط (من بين مخاطر إجمالية) على إنها متحوط لها وبذلك تزيد من فاعلية علاقة التحوط. على سبيل المثال بالنسبة لتحوط القيمة العادلة لأداة دين إذا كانت أداة التحوط المشتقة مخاطرها الإئتمانية تعادل تصنيف أأ فإنه يمكن أن يخصص الخطر المتعلق بتحركات أسعار الفائدة المصنفة أأ كبند متحوط له، وفي تلك الحالة لا يكون لتغيرات هوامش الإئتمان تأثير على فاعلية التحوط.

و.٥ تحوط التدفق النقدي

و.٥.١ محاسبة التحوط: الأصول النقدية غير المشتقة والإلتزامات النقدية غير المشتقة المستخدمة كأداة تحوط

إذا خصص مشروع أصل نقدي غير مشتق كأداة تحوط تدفقات نقدية عملة أجنبية لتسديد رأسمال إلتزام نقدي غير مشتق، فهل يتم الإعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بفروقات أسعار الصرف على البند المتحوط له (الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١) في حين أن فروقات سعر الصرف على أداة التحوط سيعترف بها في حقوق الملكية إلى حين تسديد الإلتزام (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ؟

كلا . إن فروقات سعر الصرف على الأصل النقدي والالتزام النقدي كلها يتم الإعتراف بها في الأرباح والخسائر الصافية خلال الفترة التي تتحقق فيها الفروقات (الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١). تحدد الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ انه إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أصل مالي غير مشتق، والتزام نقدي غير مشتق، فان التغييرات في القيم العادلة لتلك الأصول تدخل في الأرباح والخسائر الصافية.

و.٥.٢ تحوطات التدفق النقدي : أداء أداة التحوط (١)

المشروع (أ) لديه إلتزام بمبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة ذات سعر فائدة عائم وباقي على استحقاقها خمس سنوات. فيدخل المشروع في مبادلة أسعار فائدة مستلمة ثابتة، ومدفوعة عائمة مدتها خمس سنوات بنفس العملة وبنفس شروط الإلتزام وذلك لتحوط للتعرض لدفعات التدفق النقدي المتغيرة على الإلتزام ذا سعر الفائدة العائم والتي تعزى إلى مخاطر أسعار الفائدة، وفي البداية كانت القيمة العادلة للمبادلة صفراً. ولاحقاً كان هناك زيادة قدرها ٤٩ وحدة عملة في القيمة العادلة للمبادلة. وأن هذه الزيادة كانت حصيلة تغيير قدرها (٥٠ وحدة عملة) ناتج عن زيادة أسعار الفائدة في السوق وتغيير سلبي قدره (١ وحدة عملة) ناتج عن زيادة المخاطر الإئتمانية للطرف المناظر في المبادلة، ولم تتغير القيمة العادلة للإلتزام ذا سعر الفائدة العائم لكن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (اللازمة لتقاص التعرض للتدفقات النقدية ذات سعر الفائدة المتغير على الإلتزام) زادت بمقدار٥٠ وحدة عملة. فعلى افتراض أن المشروع قرر أن علاقة التحوط لا تزال فاعلة إلى حد كبير. هل يوجد هناك عدم فاعلية يلزم إدخاله في الأرباح أو الخسائر الصافية؟

كلا. إن التحوط لمخاطر أسعار الفائدة ليس فاعلاً تماماً إذا كان جزء من التغيير في القيمة العادلة للمشتقة ناتج عن المخاطر الإئتمانية للفريق المناظر (الفقرة ١٠٩ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، على كل حال، بما أن المشروع (أ) قد قرر أن علاقة التحوط لا تزال فاعلة إلى حد كبير فإنه يجري قيداً دائنا لصالح حقوق الملكية بالجزء الفاعل من التغير في القيمة العادلة للمبادلة أي التغير الصافي في القيمة العادلة والبالغ (٤٩**وحدة عملة**). ولا يجري أي قيد على حساب الأرباح أو الخسائر الصافية بسبب التغيير في القيمة العادلة للمبادلة الذي يعزى إلى تراجع النوعية الإئتمانية للفريق المناظر في المبادلة لأن التغير المتراكم في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لتقاص خطر التعرض لتدفقات نقدية ذات سعر فائدة متغير للبند المتحوط له، أي ٥٠ **وحدة عملة** ، يتجاوز التغيير في قيمة أداة التحوط أي ٤٩ **وحدة عملة**.

	مدين	دائن
المبادلة	٤٩ وحدة عملة	
حقوق الملكية		وحدة عملة ٤٩

وإذا استنتج المشروع (أ) أن علاقة التحوط لم تعد عالية الفاعلية فإنه يوقف محاسبة التحوط بالنسبة للمستقبل اعتباراً من التاريخ الذي لم تعد فيه علاقة التحوط عالية الفاعلية طبقاً للفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

هل تتغير الإجابة إذا حصل بدلاً من ذلك أن القيمة العادلة للمبادلة قد ارتفعت إلى (٥١ وحدة عملة) منها (٥٠ وحدة عملة) نتجت عن زيادة أسعار الفائدة في السوق و(١ وحدة عملة) نتج عن إنخفاض المخاطر الإئتمانية للفريق المناظر في المبادلة ؟

نعم. في هذه الحالة يكون هناك قيد دائن بقيمة (١ **وحدة عملة**) إلى حساب الأرباح أو الخسائر الصافية نتيجة التغيير في القيمة العادلة للمبادلة والذي يعزى إلى التحسن في النوعية الإئتمانية للفريق المناظر في المبادلة. وذلك لأن التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط، أي ٥١ **وحدة عملة** ، يتجاوز التغير المتراكم في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لتقاص التعرض لخطر التدفقات النقدية ذات السعر المتغير من البند المتحوط له (أي٥٠ **وحدة عملة**) والفرق البالغ (١ **وحدة عملة**) يمثل عدم الفاعلية الإضافي الذي يعزى إلى أداة التحوط المشتقة (أي المبادلة) ويدخل في الأرباح أو الخسائر.

	مدين	دائن
المبادلة	٥١ وحدة عملة	
حقوق الملكية		٥٠ وحدة عملة
الأرباح أو الخسائر الصافية		١ وحدة عملة

و.٥.٣ تحوطات التدفق النقدي : أداء أداة التحوط (٢)

بتاريخ ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١، أجرى المشروع (أ) تحوطاً للبيع المتوقع لكمية ٢٤ طناً من عجينة الورق بتاريخ ١ مارس ٢٠٠٢ وذلك من خلال الدخول في عقد آجل قصير الأمد لكمية ٢٤ طناً من العجينة. ويقضي العقد بالتسديد الصافي بالنقد الذي يتحدد بالفرق بين السعر الفوري المستقبلي للعجينة في بورصة سلع محددة وبين ١٠٠٠ وحدة عملة. ويتوقع المشروع (أ) أن يبيع العجينة في سوق محلية مختلفة. ويقرر المشروع (أ) أن العقد الأجل هو تحوط فاعل للبيع المتوقع كما أن الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط قد توفرت. ويقوم المشروع بتقييم فاعلية التحوط بمقارنة التغيير الكلي في القيمة العادلة للعقد الآجل مع التغيير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية الواردة المتوقعة. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ارتفع السعر الفوري للعجينة في كل من السوق المحلي والبورصة، وكان الارتفاع في السوق المحلي أكثر من الارتفاع في البورصة، ونتيجة لذلك فإن القيمة الحالية للتدفق النقدي الوارد المتوقع من البيع في السوق المحلي هو ١١٠٠ وحدة عملة. فالقيمة العادلة للعقد الآجل للمشروع (أ) هي ناقص ٨٠ وحدة عملة. فعلى افتراض أن المشروع أ يقرر أن التحوط لا يزال عالي الفاعلية فهل هناك عدم فاعلية يجب إدخاله في الأرباح أو الخسائر.

كلا. في تحوط التدفق النقدي، لا يعترف بعدم الفاعلية في البيانات المالية عندما يكون التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتحوط لها أكثر من التغير المتراكم في قيمة أداة التحوط، وفي الحالة، هذه فإن التغير المتراكم في القيمة العادلة للعقد الأجل هو ٨٠ **وحدة عملة** ، بينما أن القيمة العادلة للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للبند المتحوط له هي ١٠٠ **وحدة عملة** ، وحيث أن القيمة العادلة للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للبند المتحوط له منذ إنشاء التحوط يتجاوز التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط (بالمبالغ المطلقة)، فإنه لا يعترف في الأرباح أو الخسائر الصافية بأي جزء من الربح أو الخسائر الناتجة عن أداة التحوط (الفقرة ٩٥(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وبما أن المشروع (أ) يرى أن علاقة التحوط لا تزال عالية الفاعلية فإنه يسجل على حساب حقوق الملكية كامل التغير في القيمة العادلة للعقد الآجل والبالغ ٨٠ **وحدة عملة**.

	مدين	دائن
المبادلة	٨٠ وحدة عملة	
العقد الأجل		٨٠ وحدة عملة

أما إذا استنتج المشروع (أ) أن التحوط لم يعد عالي الفاعلية فإنه يتوقف عن محاسبة التحوط للمستقبل اعتباراً من التاريخ الذي لا تعود فيه علاقة التحوط عالية الفاعلية وطبقاً للفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

و.٥.٤ تحوطات التدفق النقدي : العملية المتوقعة تحدث قبل الفترة المحددة

قام مشروع بتخصيص مشتقة كأداة تحوط تدفق نقدي لعملية متوقعة، كبيع متوقع لسلعة ما مثلاً، وتتوفر في علاقة التحوط جميع شروط محاسبة التحوط بما في ذلك اشتراط معرفة وتوثيق الفترة التي يتوقع حصول العملية فيها خلال زمن معقول وقصير بصفة عامة (انظر السؤال و.١٧.١). فإذا، أصبح من المتوقع لاحقاً أن العملية المتوقعة قد تتحقق في موعد أقرب مما هو متوقع أصلاً، هل يستطيع المشروع أن يستنتج أن هذه العملية هي مشابهة لتلك التي كان قد تم تخصيصها على إنها متحوط لها ؟

نعم . فإن التغيير في توقيت العملية المتوقعة لا يؤثر على سريان التخصيص إلا أنه على كل حال، قد يـؤثر على تقييم فاعلية علاقة التحوط. كذلك فإن أداة التحوط يلزم تخصيصها كأداة تحوط لكامل الفترة المتبقية من مدتها لكي تظل مؤهلة كأداة تحوط (أنظر الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والسؤال و.١٧.٢).

و.٥.٥ تحوطات التدفق النقدي : قياس فاعلية عملية التحوط لعملية متوقعة في أداة الدين

إن الإستثمار المتوقع في أصل ذا سعر فائدة يخلق خطر التعرض لتغيرات أسعار الفائدة لأن دفعات الفائدة المتعلقة بذلك ستكون على أساس سعر السوق الذي يكون قائماً عند حصول العملية المتوقعة. والهدف من تحوط التدفق النقدي ضد خطر تذبذب أسعار الفائدة هو تقاص آثار التغيرات المستقبلية في أسعار الفائدة من أجل الحصول على سعر ثابت واحد–وهو في العادة السعر الذي كان قائماً عند إنشاء التحوط والذي ينطبق مع مدة وموعد حدوث العملية المتوقعة، وخلال فترة التحوط ليس بالإمكان تحديد سعر الفائدة في السوق للعملية المتوقعة عندما يتم إنهاء التحوط أو عند حدوث العملية المتوقعة. في هذه الحالة، كيف يتم تقييم وقياس فاعلية التحوط ؟

خلال هذه الفترة، يمكن قياس الفاعلية على أساس تغيرات أسعار الفائدة التي حصلت في الفترة بين تاريخ التخصيص وتاريخ قياس الفاعلية المؤقت. وإن أسعار الفائدة التي تستخدم لإجراء هذا القياس هي أسعار الفائدة التي تقابل مدة وموعد حدوث العملية المتوقعة والتي كانت قائمة عند إنشاء التحوط وتلك القائمة بتاريخ القياس كما يبينه الهيكل الزمني لأسعار الفائدة.

ولا يكفي عموماً مجرد المقارنة البسيطة بين التدفقات النقدية للبند المتحوط له والتدفقات النقدية الناتجة عن أداة التحوط المشتقة كما يتم دفعها أو استلامها لأن مثل هذا الأسلوب يتجاهل توقعات المشروع حول ما إذا كانت التدفقات النقدية سيتم تقاصها في الفترات اللاحقة وما إذا كان سيحصل أي عدم فاعلية.

وتوضح المناقشة التالية آلية إنشاء علاقة تحوط تدفق نقدي وقياس فاعليتها. ولغرض الإيضاح نفترض أن مشروعاً يتوقع إصدار أداة دين مدتها سنة واحدة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ **وحدة عملة** وذلك خلال ثلاثة شهور. وستدفع الأداة فوائد على أساس ربع سنوي والمبلغ الأساسي عند الإستحقاق. والمشروع معرض لارتفاع أسعار الفائدة فيقيم علاقة تحوط التدفقات النقدية للفوائد لأداة الدين من خلال عقد آجل لمبادلة أسعار فائدة افتتاحية ومدة المبادلة سنة واحدة وتبدأ بعد ٣ شهور لتتطابق مع شروط الإصدار المتوقع لأداة الدين. ويدفع

المشروع فائدة ثابتة ويستلم فائدة متغيرة ويقوم المشروع بتخصيص المخاطرة المتحوط لها على إنها جزء الفائدة المبنى على أساس سعر الفائدة بين البنوك من الإصدار المتوقع لأداة الدين.

منحنى العائد

يشكل منحنى العائد الأساس لاحتساب التدفقات النقدية المستقبلية والقيمة العادلة لهذه التدفقات وذلك عند إنشاؤه وخلال سريان علاقة التحوط. وهو مبني على أساس العائد الحالي في السوق على السندات المشابهة والتي يتم تداولها في السوق، ويتم تحويل عوائد السوق إلى أسعار فائدة فورية (أسعار فورية أو أسعار الكوبونات التي بدون فوائد) من خلال حذف أثر دفعات الكوبونات على عائد السوق. وتستخدم أسعار الفائدة الفورية، لخصم التدفقات النقدية المستقبلية مثل دفعات رأس المال والفوائد للوصول إلى قيمتها العادلة، كما تستخدم الأسعار الفورية لحساب أسعار العوائد الأجلة التي تستخدم لاحتساب التدفقات النقدية المستقبلية المتغيرة والمستقبلية. وإن العلاقة بين الأسعار الفورية والأسعار الآجلة لفترة واحدة توضحها المعادلة التالية :

العلاقة بين الأسعار الفورية والآجلة

$$F = \frac{(1+SR_t)^t}{(1+SR_{t-1})^{t-1}} - 1$$

حيث ، F = السعر المستقبلي (%)
SR = السعر الفوري (%)
t = هي الفترة الزمنية (مثلا ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥)

كذلك، لأغراض هذا الإيضاح نفترض فيما يلي على أساس ربع سنوي هيكل أسعار الفائدة باستخدام الحساب المركب على أساس ربعي بتاريخ إنشاء التحوط .

منحنى العائد عند إنشاء التحوط – (بداية المرحلة ١)					
الفترات الآجلة	١	٢	٣	٤	٥
الأسعار الفورية	%٣,٧٥	%٤,٥	%٥,٥	%٦	%٦,٢٥
الأسعار الآجلة	%٣,٧٥	%٥,٢٥	%٧,٥١	%٧,٥	%٧,٢٥

الأسعار الآجلة لفترة واحدة تحتسب على أساس الأسعار الفورية بتواريخ الإستحقاق المقابلة، على سبيل المثال السعر الآجل الحالي للفترة ٢ محسوبا باستخدام المعادلة أعلاه هو [$1{,}0450^2$/ ١,٠٣٧٥] – ١ = %٥,٢٥. بذلك، فسعر الفائدة الجاري الأجل للفترة الحالية ٢ يختلف عن السعر الفوري للفترة ٢ لأن السعر الفوري هو سعر فائدة من بداية الفترة ١ (فوري) لنهاية الفترة ٢ بينما السعر الأجل هو سعر الفائدة من بداية الفترة ٢ حتى نهاية الفترة ٢.

البند المتحوط له

في هذا المثال، يتوقع المشروع إصدار أداة دين بمبلغ ١٠٠٠٠٠ مدتها سنة واحدة وذلك خلال ٣ شهور بدفعات فوائد ربع سنوية. والمشروع معرض لخطر ارتفاع أسعار الفائدة ويود حذف تأثير التدفقات النقدية لتغيرات أسعار الفائدة التي قد تحصل قبل تحقق العملية. فإذا استبعد ذلك الخطر سيحصل المشروع على سعر فائدة عند إصدار الدين يساوي سعر الفائدة على الكوبونات الأجلة ذات السنة الواحدة والسائدة في السوق حالياً وذلك خلال ٣ شهور. وإن ذلك السعر الأجل للكوبون، والذي يختلف عن السعر الأجل (الفوري)، هو ٦,٨٦% محسوبا من الهيكل الزمني لأسعار الفائدة المبين أعلاه، وهو سعر الفائدة في السوق القائم عند إنشاء علاقة التحوط على أساس شروط أداة الدين المتوقعة. وينتج عن ذلك أن القيمة العادلة للدين عند الإصدار تكون معادلة للقيمة الاسمية.

عند إنشاء علاقة التحوط يمكن احتساب التدفقات النقدية لأداة الدين على أساس الهيكل الزمني الحالي لأسعار الفائدة. ولهذا الغرض يفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير، وأن الدين سيصدر بسعر فائدة ٦,٨٦% عند بداية الفترة ٢. وفي هذه الحالة فإن التدفقات النقدية والقيمة العادلة لأداة الدين ستكون كما هي موضحة فيما يلي مع بداية الفترة ٢ :

إصدار أداة دين بسعر فائدة ثابت
بداية الفترة ٢ – لا تغيير في السعر (السعر الفوري مبني على السعر الأجل)

	المجموع					
الفترات الأجلة الأصلية		١	٢	٣	٤	٥
الفترات المتبقية			١	٢	٣	٤
الأسعار الفورية			%٥,٢٥	%٦,٣٨	%٦,٧٥	%٦,٨٨
الأسعار الآجلة			%٥,٢٥	%٧,٥١	%٧,٥٠	%٧,٢٥٠
التدفقات النقدية:	و ن					
فائدة ثابتة بسعر @ ٦,٨٦%			١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦
المبلغ الأصلي						١٠٠٠٠٠
القيمة العادلة:	٦٥٩٢					
الفائدة	٩٣٤٠٨		١٦٩٤	١٦٦٣	١٦٣٢	٦٠٣٠
المبلغ الأساسي						٩٣٤٠٨ (أ)
المجموع	١٠٠٠٠٠					

(أ) ١٠٠٠٠٠/(١ +[٠,٠٦٨٨/٤])[٤]

وحيث أن المفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير فإن القيمة العادلة للفائدة ورأس المال تعادل القيمة الاسمية للعملية المتوقعة. وإن مبالغ القيمة العادلة تحتسب على أساس الأسعار الفورية السائدة عند إنشاء التحوط للفترات المنطبقة التي سيحصل فيها التدفق النقدي لو أن الدين قد تم إصداره بتاريخ العملية المتوقعة. وهي تعكس أثر خصم تلك التدفقات على أساس الفترات المتبقية بعد إصدار أداة الدين، على سبيل المثال يستعمل

السعر الفوري البالغ ٦,٣٨% لغرض خصم التدفق النقدي للفوائد التي يتوقع دفعها في الفترة ٣، ولكنها تخصم فقط لفترتين لأنها ستحصل بعد مرور فترتين بعد حدوث العملية المتوقعة.

أما أسعار الفوائد الآجلة فهو نفسها المبنية سابقا لأنه يفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير. أما الأسعار الفورية فهي مختلفة ولكنها واقعياً لم تتغير. فهي تمثل الأسعار الفورية أجله بعد فترة واحدة ومبنية على أسعار الفائدة السارية.

أداة التحوط

إن الهدف من التحوط هو الحصول على سعر فائدة إجمالي على العملية المتوقعة وأداة التحوط بما يعادل ٦,٨٦% وهو سعر الفائدة في السوق عند إنشاء التحوط للمدة من الفترة ٢ حتى الفترة ٥. وهذا الهدف يتم تحقيقه من خلال الدخول في مبادلة سعر فائدة افتتاحي آجل ومبادلة سعر فائدة ثابت قدره ٦,٨٦%. وبناء على الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند بداية التحوط فإن القيمة العادلة لدفعات الفائدة على مبادلة أسعار الفائدة ستكون مساوية للقيمة العادلة لدفعات أسعار الفائدة المتغيرة مما ينتج عنه أن القيمة العادلة لمبادلة أسعار الفائدة هي صفر. وإن التدفقات النقدية المتوقعة من مبادلة أسعار الفائدة ومبالغ القيمة العادلة الخاصة بها موضحة في الجدول التالي:

سعر الفائدة على المبادلة					
	المجموع				
الفترات الآجلة الأصلية	١	٢	٣	٤	٥
الفترات المتبقية		١	٢	٣	٤
التدفقات النقدية:	*و ن*	*و ن*	*و ن*	*و ن*	*و ن*
فائدة ثابتة بسعر ٦,٨٦%		١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦
الفائدة المتغيرة المتوقعة		١٣١٣	١٨٧٧	١٨٧٦	١٨١٣
المتوقع على أساس السعر الآجل		*%٥,٢٥*	*%٧,٥١*	*%٧,٥٠*	*%٧,٢٥*
الفائدة الصافية		(٤٠٣)	١٦١	١٦٠	٩٧
القيمة العادلة:					
سعر الخصم *(الفوري)*		*%٥,٢٥*	*%٦,٣٨*	*%٦,٧٥*	*%٦,٨٨*
الفائدة الثابتة	٦٥٩٢	١٦٩٤	١٦٦٣	١٦٣٢	١٦٠٣
الفائدة المتغيرة المتوقعة	٦٥٩٢	١٢٩٦	١٨١٩	١٧٨٤	١٦٩٣
القيمة العادلة لمبادلة أسعار الفائدة	٠	(٣٩٨)	١٥٦	١٥٢	٩٠

عند إنشاء التحوط كان سعر الثابت على المبادلة الآجلة مساوياً للسعر الثابت الذي سيستلمه المشروع لو استطاع إصدار الدين خلال ثلاثة شهور بالسعر السائدة اليوم.

إذا تغيرت أسعار الفائدة في الفترة التي يكون فيها التحوط لا يزال قائما يمكن قياس فاعلية التحوط بطرق عديدة.

لنفترض أن أسعار الفائدة قد تغيرت كما هو موضح أدناه مباشرة قبل إصدار الدين في بداية الفترة ٢.

منحنى العائد – أسعار الفائدة زادت بمقدار ٢٠٠ نقطة

قياس فاعلية التحوط- منحنى العائد – أسعار الفائدة زادت بمقدار ٢٠٠ نقطة					
الفترات الآجلة	١	٢	٣	٤	٥
الفترات المتبقية		١	٢	٣	٤
الأسعار الفورية		%٥,٧٥	%٦,٥٠	%٧,٥٠	%٨,٠٠
الأسعار الآجلة		%٥,٧٥	%٧,٢٥	%٧,٢٥	%٩,٥٠

بموجب بيئة أسعار الفائدة الجديدة، تكون القيمة العادلة لمبادلة أسعار الأسهم (المدفوعة ثابتة بنسبة ٦,٨٦% والمستلمة متغيرة) التي خصصت كأداة تحوط على النحو التالي:

القيمة العادلة لسعر الفائدة على المبادلة					
	المجموع				
الفترات الآجلة الأصلية	١	٢	٣	٤	٥
الفترات المتبقية		١	٢	٣	٤
التدفقات النقدية:	*و ن*	*و ن*	*و ن*	*و ن*	*و ن*
فائدة ثابتة بسعر @٦,٨٦%		١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦
الفائدة المتغيرة المتوقعة		١٤٣٨	١٨١٣	٢٣٧٧	٢٣٧٦
المتوقع على أساس السعر الجديد		*%٥,٧٥*	*%٧,٢٥*	*%٩,٥١*	*%٩,٥٠*
الفائدة الصافية		(٢٧٩)	٩٧	٦٦١	٦٦٠
القيمة العادلة:					
سعر الخصم الجديد (الفوري)		*%٥,٧٥*	*%٦,٥٠*	*%٧,٥٠*	*%٨,٠٠*
الفائدة الثابتة	٦٥٦٢	١٦٩٢	١٦٦٢	١٦٢٣	١٥٨٥
الفائدة المتغيرة المتوقعة	٧٦١٥	١٤١٧	١٧٧٥	٢٢٤٨	٢١٩٥
القيمة العادلة للفائدة الصافية	١٠٥٣	(٢٧٥)	٩٣	١٥٢	٦١٠

ومن أجل احتساب فاعلية التحوط، من الضروري قياس التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية أو قيمة العملية المتوقعة المتحوط لها، ويوجد أسلوبان على الأقل لإجراء هذا القياس.

الأسلوب أ– قياس التغيير في القيمة العادلة للدين

	المجموع				
الفترات الآجلة الأصلية	١	٢	٣	٤	٥
الفترات المتبقية		١	٢	٣	٤
التدفقات النقدية:	و ن	و ن	و ن	و ن	و ن
الفائدة الثابتة ٦,٨٦%		١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦
المبلغ الأساسي				١٠٠٠٠٠	
القيمة العادلة:					
سعر *الخصم الجديد (الفوري)*		%٥,٧٥	%٦,٥٠	%٧,٥٠	%٨,٠٠
الفائدة	٦٥٦٢	١٦٩٢	١٦٦٢	١٦٢٣	١٥٨٥
المبلغ الأساسي	٩٢٣٨٥				٩٢٣٨٥
المجموع	٩٨٩٤٧				
القيمة العادلة في البداية	١٠٠٠٠٠				
الفرق في القيمة العادلة	(١٠٥٣)				

١٠٠٠٠٠ / (١+ [٠,٨٠ / ٤])^{٤}

بموجب الأسلوب أ يتم احتساب القيمة العادلة في بيئة الفوائد الجديدة للدين ذو فائدة تعادل سعر فائدة الكوبون والسائدة عند إنشاء علاقة التحوط (٦,٨٦%). وهذه القيمة العادلة تقارن بالقيمة العادلة المتوقعة اعتبارا من بداية الفترة ٢ والمحتسبة على أساس الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند إنشاء علاقة التحوط، كما هو موضح أعلاه، من أجل الوصول إلى التغير في القيمة العادلة. ويلاحظ أن الفرق بين القيمة العادلة للمبادلة والتغير في القيمة العادلة المتوقعة للدين يتم تقاصه بالضبط في هذا المثال، وعليه فإن شروط المبادلة والعملية المتوقعة متطابقة.

الأسلوب ب : احتساب التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية					
	المجموع				
الفترات الآجلة الأصلية	١	٢	٣	٤	٥
الفترات المتبقية		١	٢	٣	٤
سعر السوق عند الإنشاء		%٦,٨٦	%٦,٨٦	%٦,٨٦	%٦,٨٦
السعر الأجل الحالي		%٥,٧٥	%٧,٢٥	%٩,٥١	%٩,٥٠
فرق سعر الفائدة		%١,١١	(%٠,٣٩)	(%٢,٦٤)	(%٢,٦٤)
فرق التدفق النقدي		٢٧٩	(٩٧)	(٦٦١)	(٦٦٠)
(الأصل × سعر الفائدة)					
سعر الخصم (الفوري)		*%٥,٧٥*	*%٦,٥٠*	*%٧,٥٠*	*%٨,٠٠*
القيمة العادلة للفرق	(١٠٥٣)	٢٧٥	(٩٣)	(٦٢٥)	(٦١٠)

بموجب الأسلوب ب، القيمة العادلة للتغير في التدفقات النقدية تحتسب على أساس أسعار الفائدة الآجلة للفترات المقابلة وذلك بتاريخ إجراء قياس الفاعلية وسعر الفائدة الذي كان يمكن الحصول عليه لو أن الدين قد تم إصداره بسعر الفائدة في السوق عند إنشاء التحوط. وان سعر الفائدة في السوق بتاريخ إنشاء التحوط كان هو سعر الكوبون أجل ذي السنة الواحدة وذلك بعد ثلاثة أشهر. أما القيمة الحالية للتغير في التدفقات النقدية فيحسب على أساس أسعار الفائدة الفورية الحالية السارية بتاريخ إجراء قياس الفاعلية للفترات المقابلة التي يتوقع فيها تحقق التدفقات النقدية، ويمكن الإشارة إلى هذا الأسلوب أيضا بمصطلح "أسلوب المبادلة النظرية" (أو أسلوب المشتقة الافتراضي) لأن المقارنة هي بين سعر الفائدة الثابت المتحوط له للدين والسعر الحالي المتغير، وهو نفس المقارنة للتدفقات النقدية للجانبين الثابت والمتغير من مبادلة أسعار الفائدة.

وكما سبق فإن الفرق بين تغير القيمة العادلة للمبادلة والفرق في تغير القيمة الحالية للتدفقات النقدية يجري تقاصهما تماما في هذا المثال لأن شروطهما متطابقة.

الإعتبارات الأخرى

هناك عملية احتساب إضافية يجب القيام بها لاحتساب عدم الفاعلية قبل التاريخ المتوقع للعملية المتوقعة حيث لم تؤخذ بعين الإعتبار لأغراض هذا الإيضاح، ففرق القيمة العادلة قد تقرر في كل من الإيضاحات كما في التاريخ المتوقع للعملية فورا قبيل حصول العملية المتوقعة أي في بداية الفترة ٢، ولو تم تقييم فعالية التحوط قبل تحقق العملية المتوقعة فإن الفرق يجب خصمه حتى التاريخ الحالي للوصول إلى القيمة الفعلية لعدم الفاعلية، على سبيل المثال إذا تم القياس بعد شهر واحد من إنشاء علاقة التحوط وأصبحت العملية متوقعاً تحققها بعد شهرين، فإن المبلغ يجب خصمه للشهرين المتبقيين على التاريخ المتوقع لتحقق العملية المتوقعة للوصول إلى القيمة العادلة الحقيقية. وهذه الخطوة ليست ضرورية في الأمثلة أعلاه لأنه لا يوجد عدم فاعلية. لذلك، الخصم الإضافي للمبالغ الذي هو صفر بالصافي لا يغير النتيجة.

بموجب الأسلوب (ب)، يجري قياس عدم الفاعلية بناء على الفرق بين أسعار فائدة الكوبون الأجلة للفترات المقابلة بتاريخ إجراء قياس الفاعلية وسعر الفائدة الذي كان يمكن الحصول عليه لو تم إصدار الدين بسعر السوق الذي كان سائداً بتاريخ إنشاء التحوط. وإن احتساب التغير في التدفقات النقدية على أساس الفرق بين أسعار الفائدة الاجلة عند إنشاء التحوط وأسعار الفائدة الأجلة بتاريخ قياس الفاعلية هو احتساب لا لزوم له إذا كان الهدف من التحوط هو إيجاد سعر فائدة واحد ثابت لسلسلة من دفعات الفوائد المتوقعة. وإن هذا الهدف يتحقق من خلال التحوط للمخاطر بواسطة مبادلة أسعار فائدة كما تم إيضاحه في المثال أعلاه، وإن سعر الفائدة الثابت على المبادلة هو سعر فائدة وسطي يتكون من أسعار الفائدة عبر مدة المبادلة. وما لم يكن منحنى العائد مقطوعاً (ثابتاً) فإن المقارنة بين مخاطر أسعار الفائدة الأجلة عبر مدة المبادلة والسعر الثابت للمبادلة سينتج عنها تدفقات نقدية مختلفة تكون قيمها العادلة متساوية فقط عند إنشاء علاقة التحوط. وهذا الفرق موضح في الجدول التالي:

	المجموع				
الفترات الآجلة الأصلية	١	٢	٣	٤	٥
الفترات المتبقية		١	٢	٣	٤
السعر الأجل في البداية		%٥,٢٥	%٧,٥١	%٧,٥٠	%٧,٢٥
السعر الأجل الحالي		%٥,٧٥	%٧,٢٥	%٩,٥١	%٩,٥٠
فرق سعر الفائدة		(%٠,٥٠)	(%٠,٢٦)	(%٢,٠٠)	(%٢,٢٥)
فرق التدفق النقدي		(١٢٥)	٦٤	(٥٠١)	(٥٦٣)
(المبلغ الأساسي × سعر الفائدة)					
سعر الخصم (الفوري)		%٥,٧٥	%٦,٥٠	%٧,٥٠	%٨,٠٠
القيمة العادلة للفرق	(١٠٥٥)	(١٢٣)	٦٢	(٤٧٤)	(٥٢٠)
القيمة العادلة لمبادلة أسعار الصرف	١٠٥٣				
عدم الفاعلية	(٢)				

وإذا كان الهدف من التحوط الحصول على أسعار فائدة آجلة كانت سارية عند إنشاء التحوط، فإن مبادلة أسعار الفائدة تكون غير فاعلة لأن المبادلة لها سعر كوبون ثابت مقطوع واحد لا يمكنه تقاص سلسلة من أسعار الفائدة الأجلة المختلفة. وعلى كل حال، إذا كان الهدف من التحوط هو الحصول على سعر فائدة كوبون آجل كان سارياً بتاريخ إنشاء التحوط فإن التحوط يكون فاعلاً، والمقارنة المبنية على الفروقات بين أسعار الفوائد الأجلة قد تظهر عدم فاعلية في حين قد لا يكون هناك شيء من ذلك. واحتساب عدم الفاعلية على أساس الفرق بين أسعار الفوائد الأجلة بتاريخ إنشاء التحوط وأسعار الفوائد الأجلة بتاريخ قياس الفاعلية يكون هو القياس المناسب لعدم الفاعلية إذا كان الهدف من التحوط هو تجميد أسعار الفائدة الأجلة تلك. وفي هذه الحالة تكون أداة التحوط المناسبة هي سلسلة من العقود الأجلة كل منها يستحق إعادة تسعير بتاريخ يقابل تحقق العمليات المتوقعة.

ويجب أن يلاحظ أيضا أنه من غير المناسب أن يتم فقط مقارنة التدفقات النقدية المتغيرة لمبادلة أسعار الفائدة مع التدفقات النقدية للفوائد على الدين والتي ستنتج عن أسعار فوائد آجلة. فتلك المنهجية ينتج عنها قياس عدم الفاعلية على جزء فقط من المشتقة ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بتجزئة مـــشتقة لأغـــراض قيـــاس الفاعلية في هذه الحالة (الفقرة رقم ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ومن المعترف، به على كل حال أنه إذا كان سعر الفائدة الثابت على مبادلة أسعار فائدة مساوياً لسعر الفائدة الثابت الذي كان من الممكن الحصول عليه عند إنشاء الدين فإنه لا يكون هناك عدم فاعلية على افترض أنه لا توجد هناك فوارق في الـــشروط ولا تغيير في المخاطر الإئتمانية أو إنها غير مخصصة في علاقة التحوط.

و.٥.٦ تحوطات التدفقات النقدية : الإلتزام المؤكد بشراء بضاعة بعملة أجنبية

المشروع (أ) يستعمل العملة (LC) كعملة القياس في تقاريره المالية. وبتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠٠١ دخل في عقد عملة أجنبية آجل يستلم بموجبه ١٠٠٠٠٠ وحدة من العملة الأجنبية (FC) ويدفع ١٠٩٦٠٠ وحدة من عملة القياس (LC) بتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ بتكلفة مبدئية وقيمة عادلة تبلغ صفراً. ويقوم بتخصيص عقد العملة الآجل كأداة تحوط في علاقة تحوط تدفق نقدي في إلتزام مؤكد بشراء كمية معينة من الورق في ٣١ مارس ٢٠٠٢ وما ينتج عن ذلك من دفع ١٠٠٠٠٠ وحدة FC تدفع في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢. وجميع شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ متوفرة.

وكما هو موضح في الجدول أدناه في ٣٠ يونيو ٢٠٠١، كان سعر الصرف الفوري ١٠٧٢ وحدة LC لكل وحدة واحدة FC بينما كان سعر الصرف الآجل لمدة ١٢ شهرا هو LC1١٠٩٦إلىFC1 وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ كان سعر الصرف الفوري LC1١٠٨٠إلىFC1 بينما سعر الصرف الآجل لستة شهور LC1١٠٩٢ إلىFC1، وبتاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٢ كان سعر الصرف الفوري LC1١٠٧٤ إلىFC1 بينما سعر الصرف الآجل لثلاثة شهور ١٠٧٦، وبتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ كان سعر الصرف الفوري١٠٧٢ LC1إلىFC1، وكان منحنى العائد لعملة القياس ثابتاً دون تغيير بنسبة ٦ بالمائة سنوياً طيلة الفترة. وكانت القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل LC٣٨٨ بالسالب بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ {([١٠٩٢ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٩٦٠٠) / ١,٠٦ $^{(١٢/٦)}$} ، وكان LC١,٩٧١ بالسالب في ٣١ مارس ٢٠٠٢ {([٠٧٦ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٩٦٠٠) / ١,٠٦$^{(١٢/٣)}$} وكان LC٢٤٠٠ بالسالب في ٣١ يونيو ٢٠٠٢ {١٠٧٢ × ١٠٠٠٠٠ – ١٠٩٦٠٠}.

التاريخ	السعر الفوري	السعر الآجل حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠٢	القيمة العادلة للعقد الآجل
٣٠ يونيو ٢٠٠١	١٠٧٢	١٠٩٦	-
٣١ ديسمبر ٢٠٠١	١٠٨٠	١٠٩٢	(٣٨٨)
٣١ مارس ٢٠٠٢	١٠٧٤	١٠٧٦	(١٩٧١)
٣٠ يونيو ٢٠٠٢	١٠٧٢	–	(٢٤٠٠)

النتيجة (أ) كيف تكون محاسبة هذه العمليات إذا كانت علاقة التحوط قد خصصت على إنها للتغييرات في القيمة الآجلة لعقد الصرف الآجل؟

تكون القيود المحاسبية على النحو التالي:

٣٠ يونيو ٢٠٠١

مدين	الأجل	صفر LC	
دائن	النقد		صفر LC

تقيد عقد الصرف الآجل بقيمته المبدئية البالغة صفر (الفقرة ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ويتوقع أن يكون التحوط فاعلاً تماماً لأن الشروط الحرجة لعقد الصرف الأجل وعقد الشراء وتقييم فاعلية التحوط مبنية على السعر الآجل (الفقرة ١٠٨ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٣١ ديسمبر ٢٠٠١

مدين	حقوق الملكية	LC٣٨٨	
دائن	الإلتزام الأجل		LC٣٨٨

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل بين ٣٠ يونيو ٢٠٠١ و٣١ ديسمبر ٢٠٠١ أي ٣٨٨ – صفر = ٣٨٨ مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ١٥٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة من عقد الصرف الآجل) ٣٨٨ (تحقق التقاص تماماً مع التغير في التدفقات النقدية المرتبطة بعقد الشراء المبني على السعر الآجل ، (– ٣٨٨ = {([١,٠٩٢ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٩٦٠٠) / ١,٠٦ ^(١٢/٦)} – {([١,٠٩٦ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٩٦٠٠) / ١٠٦} ^(١٢/٦) = –٣٨٨

٣١ مارس ٢٠٠٢

مدين	حقوق الملكية	LC١٥٨٣	
دائن	الإلتزام الأجل		LC١٥٨٣

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل بين ١ يناير ٢٠٠٢ و٣١ مارس ٢٠٠٢ (أي LC١٩٧١ – LC٣٨٨ = LC١٥٨٣) مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ٩٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة من عقد الصرف الأجل (LC١٥٨٣) يجري تقاصها بالضبط مع التغير في التدفقات النقدية المرتبطة بعقد الشراء المبني على سعر الشراء (–LC١٥٨٣= {([١٠٧٦ × ١٠٠٠٠٠]– ١٠٩٦٠٠)/١,٠٦^(١٢/٣)} – {([١,٠٩٢ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٩٦٠٠)/ ١,٠٦)^(١٢/٦)}).

مدين	الورق (ثمن الشراء)	LC١٠٧٤٠٠	
مدين	الورق (خسارة التحوط)	LC١٩٧١	
دائن	حقوق الملكية		LC١٩٧١
دائن	حقوق الملكية		LC١٠٧٤٠٠

وذلك للإعتراف بشراء الورق بالسعر الفوري (١٠٧٤ × ١٠٠٠٠٠) وحذف الخسارة المتراكمة على عقد الصرف الآجل والتي اعترف بها مباشرة في حقوق الملكية (١٩٧١) وشمولها في القياس المبدئي للورق المشترى، وبالتالي إن القياس المبدئي للورق المشترى هو LC١٠٩٣٧١ ويتكون من سعر الشراء البالغ LC١٠٧٤٠٠ وخسارة التحوط البالغة ١٩٧١ LC.

٣٠ يونيو ٢٠٠٢

مدين	أوراق الدفع	LC١٠٧٤٠٠	
دائن	النقد		LC١٠٧٢٠٠
دائن	الأرباح والخسائر الصافية		LC٢٠٠

لتسجيل تسديد أوراق الدفع بالسعر الفوري (FC١٠٠٠٠٠× ١,٠٧٢ = ١٠٧٢٠٠) وأرباح الصرف المرتبطة بها والبالغة LC٢٠٠ (LC١٠٧٤٠٠– LC١٠٧٢٠٠)

مدين	الأرباح والخسائر الصافية	LC٤٢٩	
دائن	الإلتزام المؤجل		LC٤٢٩

لتسجيل خسارة عقد الصرف الآجل بين ١ إبريل ٢٠٠٢ و٣٠ يونيو ٢٠٠٢ (أي LC٢٤٠٠– LC١٩٧١= LC٤٢٩) في الأرباح والخسائر الصافية، ويعتبر التحوط فاعلاً لأن الخسارة في عقد الصرف الآجل (LC٤٢٩) يجري تقاصها بالضبط مع التغير في القيمة العادلة لورقة الدفع على أساس السعر الآجل حيث (LC ٤٢٩= ([١٠٠,٠٠٠ × ١,٠٧٢] – ١٠٩٦٠٠ –{([١٠٠٠٠٠ × ١,٠٧٦] – ١٠٩٦٠٠) /(١,٠٦)$^{(٣/١٢)}$ }).

مدين	الإلتزام الآجل	LC٢٤٠٠	
دائن	النقد		LC٢٤٠٠

لتسجيل التسديد الصافي لعقد الصرف الآجل.

النتيجة (ب) كيف تكون محاسبة هذه العمليات إذا تم بدلاً من ذلك تخصيص علاقة التحوط على إنها للتغيرات في العنصر الفوري من عقد الصرف الآجل واستثناء عنصر الفائدة من علاقة التحوط المخصصة (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)؟

تكون القيود على النحو التالي:

٣٠ يونيو ٢٠٠١

مدين	الآجل	صفرLC	
دائن	النقد		صفرLC

لتسجيل عقد الصرف الآجل بقيمته المبدئية البالغة صفراً (الفقرة ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ومن المتوقع أن يكون التحوط فاعلاً تماماً لأن الشروط الحرجة لعقد الصرف الآجل وعقد الشراء متماثلة والتغير في العلاوة أو الخصم على العقد الآجل مستثناة من تقييم الفاعلية (الفقرة ١٠٨تطبيقات إرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٣١ ديسمبر ٢٠٠١

مدين	الأرباح والخسائر الصافية (عنصر الفائدة)	LC١١٦٥	
دائن	حقوق الملكية(العنصر الفوري)		LC٣٧٧
دائن	الإلتزام الآجل		LC٣٨٨

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل بين ٢٩ يونيو ٢٠٠١ و٣١ ديسمبر ٢٠٠١ أي ٣٨٨ LC– صفر = LC ٣٨٨. أمـا التغيـر في القيمـة الحاليـة للتسديـد الفوري لعقد الصرف الآجـل فهـو LC٧٧٧({[١,٠٨٠ × ١٠٠٠٠٠]– ١٠٧٢٠٠)/ ١,٠٦)$^{(٦/١٢)}$}–{[١,٠٧٢ × ١٠٠٠٠٠]– ١٠٧٢٠٠) / ١,٠٦}) ويعترف به مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ٩٥ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، والتغير في

عنصر الفائدة من عقد الصرف الفوري (المتبقي من التغيير في القيمة العادلة) هو خسارة LC١١٦٥ (٧٧٧+٣٨٨) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٥٥ أ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، والتحوط فاعل تماماً لأن الربح في العنصر الفوري بالعقد الآجل (LC٧٧٧) يحقق التقاص بالضبط مع التغيير في أسعار الشراء بالأسعار الفورية ، أي أن (LC٧٧٧= {([١٠٨٠ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٧٢٠٠)/ ١,٠٦ $^{(٦/١٢)}$} –{([١,٠٧٢ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٧٢٠٠)/ ١,٠٦ }).

٣١ مارس ٢٠٠٢

مدين	حقوق الملكية (العنصر الفوري)	LC٥٨٠	
مدين	الأرباح أو الخسائر الصافية (عنصر الفائدة)	LC١٠٠٣	
	دائن الإلتزام الآجل		LC١٥٨٣

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل بين ١ يناير ٢٠٠٢ و ٣١ مارس ٢٠٠٢ وهو ١٩٧١ LC– LC٣٨٨= LC١٥٨٣. أما التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الآجل فهو :LC٥٨٠({([١,٠٧٤ × ١٠٠٠٠٠]–١٠٧٢٠٠)/ ١,٠٦ $^{(٣/١٢)}$}–{([١,٠٨٠ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٧,٢٠٠)/ ١,٠٦ $^{(٦/١٢)}$}). ويعترف به مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ٩٥ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، أما التغير في عنصر الفائدة لعقد الصرف الآجل (التغير المتبقي في القيمة العادلة) فهو خسارة LC١٠٠٣ (LC١٥٨٣–LC٥٨٠) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٥٥ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة في العنصر الفوري للعقد الآجل (LC٥٨٠) تحقق التقاص تماماً مع التغير في ثمن الشراء بالأسعار الفورية حيث (–٥٨٠ = {([١,٠٧٤ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٧٢٠٠)/ ١,٠٦ $^{(٣/١٢)}$} – {([١,٠٨٠ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٧٢٠٠)/ ١,٠٦ $^{(٦/١٢)}$}).

مدين	الورق (ثمن الشراء)	LC١٠٧٤٠٠	
مدين	حقوق الملكية	LC١٩٧	
	دائن الورق (ثمن الشراء)		LC١٩٧
	دائن ورقة الدفع		LC١٠٧٤٠٠

للاعتراف بشراء الورق بالسعر الفوري (= ١,٠٧٤ × ١٠٠٠٠٠) وحذف الربح المتراكم في العنصر الفوري لعقد الصرف الآجل الذي كان قد اعترف به مباشرة في حقوق الملكية (LC٧٧٧– LC٥٨٠= LC١٩٧) وتضمينه في القياس الميدئي للورق المشترى، وبالتالي فإن القياس المبدئي للورق المشترى هو LC١٠٧٢٠٣ يتكون من بدل الشراء البالغ١٠٧٤٠٠ LC وربح التحوط البالغ LC١٩٧ .

٣٠ يونيو ٢٠٠٢

مدين	ورقة الدفع	LC١٠٧٤٠٠	
	دائن النقد		LC١٠٧٢٠٠
	دائن الأرباح والخسائر الصافية		LC٢٠٠

لتسجيل تسديد ورقة الدفع بالسعر الفوري (١٠٠٠٠٠ FC× ١,٠٧٢ = LC١٠٧٢٠٠) وربح سعر الصرف المرتبط بها والبالغ LC٢٠٠ (– [١,٠٧٢– ١,٠٧٤] × FC١٠٠٠٠٠) .

مدين	الأرباح أو الخسائر الصافية(العنصر الفوري)	LC١٩٧	
مدين	الأرباح أو الخسائر الصافية(عنصر الفائدة)	LC٢٣٢	
	دائن الإلتزام المؤجل		LC٤٢٩

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل بين ١ ابريل ٢٠٠٢ و ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ (أي LC٢٤٠٠ – LC١٩٧١ = LC٤٢٩) . أما التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الآجل فهو خسارة LC ١٩٧([١,٠٧٢ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٧٢٠٠ – {([١,٠٧٤ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٧,٢٠٠)/ ١,٠٦$^{(١٢/٣)}$ })، ويعترف به مباشرة في حقوق الملكية، أما التغير في عنصر الفائدة لعقد الصرف الآجل (المتبقي من التغير في القيمة العادلة) فهو خسارة LC ٢٣٢ (LC ٤٢٩ - LC١٩٧) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية ، والتحوط فاعل تماما لأن الخسارة في العنصر الفوري للعقد الآجل (LC١٩٧) تجري التقاص بالضبط مع التغيير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لورقة الدفع (LC١٩٧– = {[١,٠٧٢ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٧٢٠٠ - {([١,٠٧٤ × ١٠٠٠٠٠] – ١٠٧٢٠٠)/ ١,٠٦$^{(١٢/٣)}$}) .

مدين	الإلتزام الآجل	LC٢٤٠٠	
	دائن	النقد	LC٢٤٠٠

لتسجيل التسديد الصافي لعقد الصرف الآجل.

ويعطي الجدول التالي عرضاً شاملاً لمكونات تغييرات القيمة العادلة لأداة التحوط عبر مدة علاقة التحوط ويوضح أن الطريقة التي يتم بها تخصيص علاقة التحوط تؤثر على المحاسبة اللاحقة لعلاقة التحوط تلك، بما في ذلك تقييم فاعلية التحوط والإعتراف بالأرباح والخسائر.

نهاية الفترة	*التغير في التسديد الفوري* LC	*القيمة العادلة للتغير في التسديد الفوري* LC	*التغير في التسديد الآجل* LC	*القيمة العادلة للتغير في التسديد الآجل* LC	*القيمة العادلة للتغير في عنصر الفائدة* LC
يونيو ٢٠٠١	–	–	–	–	–
ديسمبر ٢٠٠١	٨٠٠	٧٧٧	(٤٠٠)	(٣٨٨)	(١١٦٥)
مارس ٢٠٠٢	(٦٠٠)	(٥٨٠)	(١٦٠٠)	(١٥٨٣)	(١٠٠٣)
يونيو ٢٠٠٢	(٢٠٠)	(١٩٧)	(٤٠٠)	(٤٢٩)	(٢٣٢)
المجموع	صفر	صفر	(٢٤٠٠)	(٢٤٠٠)	(٢٤٠٠)

و.٦ التحوط: نتائج أخرى

و.١.٦ محاسبة التحوط : إدارة مخاطر أسعار الفائدة في المؤسسات المالية

البنوك والمؤسسات المالية تقوم في الغالب بمعالجة تعرضها لمخاطر أسعار الفائدة على أساس صاف لجميع نشاطاتها أو جزء منها. فهي لديها أنظمة لتجميع المعلومات الحساسة الهامة عبر المشروع عن أصولها المالية وإلتزاماتها المالية وإلتزاماتها الآجلة بما في ذلك إلتزامات القروض، وتستخدم هذه المعلومات لتقدير وتجميع التدفقات النقدية ومبرمجة مثل هذه التدفقات النقدية التقديرية في الفترات المستقبلية التي يتوقع دفعها أو قبضها. وتعطي الأنظمة تقديرات للتدفقات النقدية المبنية على شروط تعاقدية (للأدوات والعوامل الأخرى) بما في ذلك تقدير المدفوعات مقدماً والتقصير في الدفع، ولأغراض إدارة المخاطر يستعمل العديد من المؤسسات المالية عقوداً مشتقة لتسوية جميع أو بعض مخاطرها المتعلقة بأسعار الفائدة على أساس صاف.

إذا كانت مؤسسة مالية تدير مخاطر أسعار الفائدة بالصافي،فهل يمكن أن تكون نشاطاتها مؤهلة لمحاسبة التحوط حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

نعم. على أي حال، فحتى تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط يجب أن تكون أداة التحوط المشتقة التي تحوط المركز الصافي لأغراض مخاطر الإدارة يجب أن تكون مخصصة لأغراض المحاسبة كتحوط لمركز إجمالي يتعلق بأصول والتزامات وتدفقات نقدية واردة متوقعة أو تدفقات نقدية صادرة متوقعة تزيد من التعرض الصافي للمخاطر (الفقرة ٨٤، ١٠١، ١١١ تطبيقات إرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وليس بالإمكان تخصيص مركز صافي كبند تحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعدم إمكانية ربط أرباح وخسائر التحوط مع بند محدد متحوط له، وبالتالي، التقرير الموضوعي للفترة التي يجب فيها الإعتراف بتلك الأرباح والخسائر في الأرباح والخسائر الصافية.

إن التحوط للتعرض الصافي لمخاطر أسعار الفائدة يمكن في الغالب تحديده وتوثيقه بما يفي بمعايير التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان الهدف من النشاط تسوية مخاطر محتملة معينة معروفة ومخصصة تؤثر في النهاية على أرباح المشروع أو خسائره (الفقرة ١١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ويخصص المشروع ويوثق تعرضه لمخاطر أسعار الفائدة على أساس إجمالي. وكذلك، ومن اجل التأهل لمحاسبة التحوط يجب أن تتضمن أنظمة المعلومات بيانات كافية عن مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية وفعالية نشاطات إدارة المخاطر في تحقيق أهدافها.

يتضمن السؤال و.٢.٦ مناقشة للعناصر الرئيسية التي يجب على المشروع أخذها في الاعتبار لأغراض محاسبة التحوط إذا كان يدير مخاطر أسعار الفائدة بالصافي.

و.٢.٦ اعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر أسعار الفائدة بالصافي

إذا كان المشروع يدير مخاطره المتعلقة بأسعار الفائدة بالصافي، فما هي المسائل الرئيسية التي يجب أخذها في الاعتبار لتحديد وتوثيق نشاطاته في إدارة مخاطر أسعار الفائدة من اجل التأهل لمحاسبة التحوط وإنشاء وتفسير علاقة التحوط ؟

المسائل (أ)-(١) ! أدناه تتناول الأمور الرئيسية. فأولا المسألتان (أ) و (ب) تناقشان تحديد المشتقات المستخدمة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة كتحوطات القيمة العادلة أو تحوطات التدفق النقدي. وكما هو مذكور هناك، فإن معايير محاسبة التحوط ونتائجها تختلف في تحوطات القيمة العادلة عما هي عليه في تحوطات التدفقات النقدية، وحيث أنه قد يكون من الأسهل تحقيق معالجة محاسبة التحوط إذا كانت المشتقات المستخدمة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة مخصصة كأدوات تحوط التدفقات النقدية، أما المسائل من

(ج)-(١) فهي تتوسع في النواحي المختلفة لمحاسبة تحوطات التدفق النقدي، وتناقش المسائل من (ج)-(و) تطبيق معايير محاسبة التحوط على تحوطات التدفق النقدي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بينما المسألتان (ز)- (ح) تناقشان المعالجة المحاسبية، وأخيرا فإن المسائل من (ط)-(ل) تتوسع في الأمور المحددة الأخرى المتعلقة بمحاسبة تحوط التدفق النقدي.

المسألة(أ): هل يمكن للمشتقة المستعملة لإدارة مخاطر أسعار الفائدة بالصافي أن تستخدم كأداة تحوط في تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي لمخاطر إجمالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

كلا النوعين من التخصيص ممكن بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. يمكن للمشروع أن يستخدم المشتقة المستخدمة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة إما كتحوط للقيمة العادلة للأصول أو الإلتزامات أو كتحوط للتدفقات النقدية للعمليات المتوقعة مثل إعادة الإستثمار المتوقع للتدفقات النقدية الواردة وإعادة التمويل أو التدوير المتوقع لالتزام مالي والتأثيرات الحاصلة على التدفق النقدي نتيجة تعديل أسعار الفائدة لأصل أو إلتزام، أما الإلتزامات الثابتة المؤكدة لشراء أو بيع أصول بأسعار ثابتة فهي تخلق التعرض لمخاطر القيمة العادلة ولكنها تعامل كتحوطات تدفق نقدي حسب الفقرة ١٣٧ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

وبعبارة إقتصادية، لا يهم أن نعتبر الأداة المشتقة تحوطاً للقيمة العادلة أو تحوطاً للتدفق النقدي، فمن الناحتين فان للمشتقة نفس الأثر الاقتصادي وهو التقليل من المخاطر الصافية ، فعلى سبيل المثال يمكن اعتبار مبادلة (SWAP) أسعار فائدة مدفوعة متغيرة كتحوط تدفق نقدي لأصل ذا سعر فائدة متغير أو كتحوط للقيمة العادلة لالتزام ذا سعر فائدة ثابت، ومن الناحتين فان القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لمبادلة أسعار الفائدة تحمي من مخاطر تغيرات أسعار الفائدة، وعلى كل حال فان النتائج المحاسبية تختلف في حالة اعتبار المشتقة كتحوط قيمة عادلة أو اعتبارها كتحوط تدفق نقدي كما سيتم بحثه في المسألة (ب).

لإيضاح ذلك : يوجد لدى أحد المصارف الأصول والإلتزامات التالية التي تستحق بعد سنتين:

	سعر فائدة متغير	سعر فائدة ثابت
	ون	ون
الأصول	٦٠	١٠٠
الإلتزامات	(١٠٠)	(٦٠)
الصافي	(٤٠)	٤٠

البنك يدخل في مبادلة مدتها سنتان بقيمة اسمية ٤٠ وحدة عملة ليستلم سعر فائدة متغير ويدفع سعر فائدة ثابت حتى يتحوط للمخاطر الصافية، وكما تمت مناقشته أعلاه فان المبادلة يمكن اعتبارها واستخدامها إما كأداة تحوط في عملية تحوط قيمة عادلة أو كتحوط تدفق نقدي للمخاطر الإجمالية.

المسألة(ب): ما هي الاعتبارات الهامة الحرجة التي تراعى عند تقرير ما إذا كانت مشتقة ما تستعمل لإدارة مخاطر أسعار فائدة على أساس الصافي تستخدم كأداة تحوط في عملية تحوط للقيمة العادلة أو عملية تحوط ضد المخاطر الإجمالية ؟

إن الاعتبارات الحرجة تشمل فعالية التحوط في وجود مخاطر دفعة مقدمة وقدرة أنظمة المعلومات على إنتاج تغيرات قيمة عادلة أو تدفقات نقدية لأدوات التحوط للقيمة العادلة أو تغيرات التدفق النقدي على التوالي للبنود المتحوط لها كما سيتم بحثه أدناه.

وللأغراض المحاسبية فإن تخصيص مشتقة على إنها تحوط لمخاطر القيمة العادلة أو مخاطر التدفق النقدي هو أمر مهم لأن كلا من متطلبات التأهيل لمحاسبة التحوط والإعتراف بمكاسب وخسائر التحوط تختلف بالنسبة لكل من الفئتين، وفي الغالب يكون من الأسهل إثبات فعالية أعلى لعملية التحوط للتدفق النقدي أكثر من التحوط للقيمة العادلة.

تأثير الدفعات المقدمة

إن مخاطرة الدفعة المقدمة الملازمة للعديد من الأدوات المالية تؤثر على القيمة العادلة لأداة ما وعلى توقيت تدفقاتها النقدية كما تؤثر على فحص الفعالية لتحوطات القيمة العادلة وفحص الاحتمالات لتحوطات التدفق النقدي على التوالي.

إن الفعالية من الصعب في الغالب تحقيقها لتحوطات القيمة العادلة اكثر من تحوطات التدفق النقدي عندما تكون الأداة التي يجري التحوط لها معرضة لمخاطرة الدفعة المقدمة، وحتى يكون تحوط القيمة العادلة مؤهلاً لمحاسبة التحوط فإن التغييرات في القيمة العادلة لأداة التحوط المشتقة يجب توقع إنها عالية الفعالية في معادلة وتسوية التغييرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له (الفقرة ٨٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) وقد يكون من الصعب تجاوز هذا الاختبار إذا كانت أداة التحوط المشتقة على سبيل المثال عبارة عن عقد آجل ذي مدة محددة والأصول المالية الجاري التحوط لها تتضمن دفعة مقدمة من قبل المقترض. كذلك قد يكون من الصعب أن نستنتج–بالنسبة لمحفظة من الأصول ذات سعر فائدة ثابت والتي تتضمن دفعة مقدمة–إن التغييرات في القيمة العادلة لكل بند في المجموعة على حدة من المتوقع أن تكون متناسبة مع التغيرات الكلية في القيمة العادلة المنسوبة إلى المخاطرة المتحوط لها في المجموعة، وحتى لو كانت المخاطرة الجاري التحوط لها هي سعر فائدة إسنادي، فإنه حتى يمكن استنتاج أن تغيرات القيمة العادلة ستكون متناسبة بالنسبة لكل بند في المحفظة قد يكون من الضروري تجزئة وتفكيك محفظة الأصول إلى مجموعات على أساس المدة والقيمة والائتمان ونوع القرض والخصائص الأخرى.

من الناحية الإقتصادية، يمكن إستعمال أداة المشتقة الآجلة للتحوط لأصول ذات دفعة مقدمة ولكنها تكون فعالة فقط للتحركات البسيطة في أسعار الفائدة. ويمكن إجراء تقدير أولي للدفعات المقدمة في بيئة أسعار فائدة معينة ويمكن تعديل وضع المشتقة عندما تتغير بيئة أسعار الفائدة. إذا كانت إستراتيجية إدارة المخاطر لدى المنشأة تهدف إلى تعديل مبلغ أداة التحوط الذي يعكس بشكل دوري التغيرات في الوضع المحوط، فان المنشأة تحتاج لأن تعرض أن التحوط الذي يتوقع أن يكون عالي الفاعلية فقط للفترة الحالية حتى يتم التعديل اللاحق على مبلغ أداة التحوط.

وعلى كل حال، ولأغراض المحاسبة، يجب أن يبنى توقع الفعالية على مخاطر القيمة العادلة الحالية وإمكانية تحرك أسعار الفائدة دون إعطاء اعتبار للتعديلات المستقبلية لهذه الأوضاع. وان مخاطر القيمة العادلة التي تسبب بها مخاطر الدفعات المقدمة يمكن التحوط لها بحقوق خيار.

وحتى تكون عملية التحوط للتدفق النقدي مؤهلة لمحاسبة التحوط فان التدفقات النقدية المتوقعة، بما في ذلك إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة أو إعادة تمويل التدفقات النقدية الصادرة، يجب أن تكون محتملة جداً (الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) والتحوط المتوقع يجب أن يكون عالي الفعالية في تحقيق التغييرات المعادلة في التدفقات النقدية للبند المتحوط له وأداة التحوط (الفقرة ٨٨(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن الدفعات المقدمة تؤثر على التدفقات النقدية، وبالتالي تؤثر على احتمال حصول العملية المتوقعة. وإذا تم إنشاء التحوط لأغراض إدارة المخاطر على أساس الصافي، فان المشروع قد يكون لديه مستويات كافية من التدفقات النقدية المحتملة جداً وذلك على أساس إجمالي لدعم التخصيص لأغراض المحاسبة للعمليات المتوقعة المرتبطة بجزء من التدفقات النقدية الإجمالية مثل البند المتحوط له، وفي هذه الحالة فان الجزء من التدفقات النقدية الإجمالية المخصص للتحوط له يمكن اختياره ليكون مساوياً للتدفقات النقدية الصافية المتحوط لها لأغراض إدارة المخاطر.

اعتبارات الأنظمة

تختلف محاسبة تحوطات القيمة العادلة عن محاسبة تحوطات التدفقات النقدية، وان استخدام أنظمة المعلومات القائمة لإدارة وتتبع تحوطات التدفق النقدي هو في العادة أسهل من استخدامها لتحوطات القيمة العادلة.

وبموجب محاسبة تحوط القيمة العادلة فإن الأصول والإلتزامات التي تم تخصيصها بأنها متحوط لها يعاد قياسها لتلك التغيرات في القيم العادلة خلال فترة التحوط والتي تعزى إلى المخاطرة الجاري التحوط لها، وان مثل هذه التغيرات تؤدي إلى تعديل القيمة المسجلة للبنود المتحوط لها وبالنسبة للأصول والإلتزامات التي تتصف بالحساسية لأسعار الفائدة فان تلك التغييرات قد ينتج عنها تعديل العائد الحقيقي للبند المتحوط له (الفقرة٨٩ من معيار المحاسبة الدولي٣٩). وكنتيجة لنشاطات التحوط للقيمة العادلة فإن التغيرات في القيمة العادلة يجب تخصيصها للأصول والإلتزامات المتحوط لها ليمكن إعادة قياس مردودها الحقيقي وتحديد إطفاء تعديل القيمة العادلة اللاحق في الأرباح والخسائر الصافية وتحديد المبلغ الذي يجب الإعتراف به في الأرباح والخسائر الصافية عندما يتم بيع الأصول أو إطفاء الإلتزامات (الفقرة ٨٩ والفقرة ٩٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، ومن أجل الإلتزام بمتطلبات محاسبة تحوط القيمة العادلة من الضروري عموماً وضع نظام لمتابعة التغييرات في القيمة العادلة التي تعزى للمخاطرة المتحوط لها وربط تلك التغيرات بالبنود الإفرادية المتحوط لها وإعادة احتساب العائد الفعلي للبنود المتحوط لها وإطفاء التغييرات في الأرباح والخسائر الصافية على مدى عمر البند المتحوط له المعني.

بموجب محاسبة تحوط التدفق النقدي، فان التدفقات النقدية العائدة للعمليات المتوقعة والمخصصة من اجل التحوط لها تعكس التغيرات في أسعار الفائدة. وان التعديلات التي تتم مقابل التغييرات في القيمة العادلة للأداة المشتقة المستخدمة للتحوط يتم الإعتراف بها مبدئياً في حقوق المساهمين (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وتمشيا مع متطلبات محاسبة تحوط التدفقات النقدية من الضروري تحديد الوقت الذي يجب فيه الإعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بالتعديلات في حقوق الملكية نتيجة التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (الفقرتان ١٠٠-١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وبالنسبة لتحوطات التدفق النقدي فان من الضروري إيجاد نظام منفصل لإيجاد هذا التحديد، وان النظام المستخدم لتحديد مدى المخاطر الصافية يوفر الأساس لجدولة التغيرات في التدفقات النقدية للمشتقة والإعتراف بهذه التغيرات في الأرباح والخسائر الصافية.

إن توقيت الإعتراف بالمكاسب يمكن تحديده عندما يكون التحوط مرتبطاً بمخاطر التغيرات في التدفقات النقدية. وان العمليات المتنبأ بها والتي يجري التحوط لها يمكن أن تكون مرتبطة بمبلغ أساسي محدد في فترات مستقبلية محددة ويتألف من أصول فوائد متغيرة وتدفقات نقدية واردة يجري إستثمارها أو إلتزامات ذات سعر فائدة متغير وتدفقات نقدية يجري إعادة تمويلها وكل منها تخلق مخاطر تدفق نقدي ناتج عن تغير أسعار الفائدة. وان المبالغ الأساسية المحددة في الفترات الزمنية المستقبلية المحددة تساوي القيمة الاسمية لأدوات التحوط المشتقة ويتم التحوط لها فقط للفترة المقابلة لإعادة التسعير أو الإستحقاق لأدوات التحوط المشتقة بحيث تكون تغيرات التدفق النقدي الناتجة عن تغيرات أسعار الفائدة تقابل أداة التحوط المشتقة، وتحدد الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن المبالغ المعترف بها في حقوق الملكية يجب إدخالها في الأرباح والخسائر الصافية لنفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها البند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر.

المسألة (ج)- إذا تم تخصيص علاقة تحوط على إنها تحوط تدفق نقدي يتعلق بتغييرات في التدفقات النقدية ناتجة عن تغير أسعار الفائدة، فما الذي يجب أن يشمله التوثيق المطلوب حسب الفقرة ٨٨ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

يجب أن يشمل التوثيق على ما يلي :
علاقة التحوط – فإن جدول إستحقاق التدفقات النقدية المستخدم لأغراض إدارة المخاطر لتقدير مخاطر التعرض لانحرافات وتباين التدفق النقدي على أساس صافي سوف يشكل جزءاً من التوثيق لعلاقة التحوط.

هدف المشروع من إدارة المخاطر والإستراتيجية المتبعة لتنفيذ التحوط – إن الهدف الكلي للمشروع من إدارة المخاطر وكذلك إستراتيجية التحوط للتعرض لأخطار أسعار الفائدة تشكل جزءاً من توثيق أهداف وإستراتيجية التحوط.

نوع التحوط – التحوط يجري توثيقه على انه تحوط للتدفق النقدي.

البند المتحوط له – يجري توثيق البند المتحوط له على انه مجموعة من العمليات المتوقعة (تدفقات نقدية من الفوائد) المتوقع حدوثها إلى درجة كبيرة من الاحتمال في فترات مستقبلية محددة كان تكون على سبيل المثال مجدولة على أساس شهري، وان البند المتحوط له قد يشمل التدفقات النقدية من الفوائد الناتجة من إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة بما في ذلك تعديل أسعار الفائدة على الأصول أو من إعادة تمويل التدفقات النقدية الصادرة بما في ذلك تعديل الفائدة على الإلتزامات المالية، وكما تم مناقشته في المسألة (هـ) فإن العمليات المتوقعة تجتاز فحص الاحتمالية إذا كانت هناك مستويات كافية من التدفقات النقدية المحتملة جداً في الفترات المستقبلية المحددة لتشمل المبالغ المخصصة على إنها متحوط لها على أساس إجمالي.

الخطر المتحوط له – إن الخطر المخصص على انه متحوط له يتم توثيقه كجزء من المخاطر الكلية للتغيرات في أسعار الفائدة في سوق معينة – في الغالب سعر الفائدة الخالي من المخاطر أو سعر الفائدة المعروضة فيما بين البنوك – والمشتركة بين جميع البنود في المجموعة، وللمساعدة في ضمان نجاح اختبار فعالية التحوط عند بداية إنشاء التحوط وبعد ذلك فإن الجزء المتحوط له من مخاطر أسعار الفائدة يمكن توثيقه على انه موضوع متنحياً عن نفس منحنى المردود الخاص بأداة التحوط المشتقة.

أداة التحوط – كل أداة تحوط مشتقة يجري توثيقها كتحوط ذي مبالغ محددة في فترات زمنية مستقبلية معينة تقابل العمليات المتوقع حدوثها في فترات زمنية مستقبلية محددة ومخصصة على إنها متحوط لها.

أسلوب تقييم الفاعلية – يتم توثيق الفاعلية على أنها تقاس من خلال مقارنة التغيرات في التدفقات النقدية للفترات العائدة لها والتي تكون خلالها مخصصة على أنها تحوط للتغيرات في التدفقات النقدية للعملية المستقبلية المتوقعة والجاري التحوط لها، وإن قياس تغيرات التدفق النقدي يبنى على منحنيات الإيراد الخاصة بالمشتقات والبنود المتحوط لها.

المسألة (د)- إذا كانت علاقة التحوط قد حددت بأنها تحوط للتدفق النقدي، فكيف يستطيع المشروع الوفاء بمتطلبات توقع فاعلية عالية في تحقيق تغييرات معادلة كما في الفقرة ٨٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

يمكن للمشروع أن يوضح توقعاته لارتفاع الفاعلية من خلال إعداد تحليل يدلل على العلاقة التاريخية والمستقبلية المتوقعة بين مخاطر أسعار الفائدة المعينة على إنها متحوط لها وبين مخاطر وأسعار الفائدة لأداة التحوط، وإن التوثيق القائم لنسبة التحوط المستخدمة في العقود المشتقة يمكن أيضا أن تعمل على إثبات توقع الفعالية.

المسألة (هـ)- إذا كانت علاقة التحوط قد خصصت كتحوط تدفق نقدي، فكيف يوضح المشروع الاحتمالية العالية لحدوث العمليات المتوقعة كما هو مطلوب في الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

يمكن للمشروع أن يفعل ذلك من خلال إعداد جدول مواعيد إستحقاق التدفقات النقدية يوضح أن هناك فعلاً مستويات إجمالية كافية من التدفقات النقدية المتوقعة بما في ذلك تأثير تعديل أسعار الفائدة بالنسبة للأصول أو الإلتزامات لإثبات أن العمليات المتنبأ بها والتي يجري التحوط لها هي فعلاً محتمل حدوثها بدرجة عالية، وان مثل هذا الجدول يمكن دعمه بنية الإدارة المعلنة وبالخبرة السابقة في إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة وإعادة تمويل التدفقات النقدية الصادرة.

على سبيل المثال، يمكن للمشروع أن يتنبأ بتدفقات نقدية إجمالية واردة قدرها ١٠٠ وتدفقات نقدية إجمالية صادرة قدرها ٩٠ في فترة زمنية معينة في المستقبل القريب. في هذه الحالة، قد يرغب المشروع في تخصيص إعادة الإستثمار المتوقع لمبلغ ١٠ من التدفقات النقدية الواردة كبند متحوط له في الفترة الزمنية المستقبلية المشار إليها. وإذا تجاوزت التدفقات النقدية الواردة المتوقعة مبلغ ١٠٠ تعاقدياً وكانت مخاطرها الإئتمانية قليلة، فان المشروع يكون لديه دليل قوي جداً يدعم حجته أن التدفقات النقدية الإجمالية البالغة ١٠ محتمل تحققها إلى حد كبير وتدعم تخصيص إعادة الإستثمار المتوقع لتلك التدفقات النقدية على انه يجري التحوط له كجزء معين من فترة إعادة الإستثمار، كما أن الاحتمالية العالية لحدوث العمليات المتنبأ بها يمكن التدليل عليها في أحوال أخرى.

المسألة (و)- إذا كانت علاقة التحوط مخصصة كتحوط تدفق نقدي، كيف يقوم المشروع بتقييم وقياس الفاعلية بموجب الفقرة ٨٨ (د) و(هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

الفاعلية مطلوب قياسها كحد أدنى وقت قيام المشروع بإعداد تقاريره المالية السنوية والفصلية، وقد يرغب المشروع على أي حال أن يقوم بالقياس بشكل متكرر اكثر من ذلك على أساس كل فترة محددة كنهاية كل شهر مثلاً أو كل فترة يتم فيها إعداد تقارير، كما أن القياس يجري أيضا عند تغير أوضاع المشتقات المخصصة كأدوات تحوط أو عند إنهاء التحوط لضمان ملاءمة الإعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بالتغييرات في مبالغ القيمة العادلة للأصول والإلتزامات أو الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأدوات المشتقة المخصصة كتحوطات تدفق نقدي.

ويجري حساب التدفقات النقدية من المشتقة وتخصيصها إلى الفترات المقابلة التي تم فيها اعتبار المشتقة كتحوط وتقارن نتائج الحساب مع حسابات التدفق النقدي للعمليات المتنبأ بها، وتبنى الحسابات على منحنيات المردود القابلة للتطبيق على البنود المتحوط لها وعلى أدوات التحوط المشتقة وأسعار الفائدة التي تخص الفترات المحددة لتحوط.

وان الجدول المستخدم لتقرير الفاعلية يمكن الإحتفاظ به واستخدامه كأساس لتحديد الفترة التي يتم فيها إعادة تصنيف أرباح وخسائر التحوط المعترف بها مبدئياً في حقوق الملكية بحيث يعاد تصنيفها في الأرباح أو الخسائر.

المسألة (ز)- إذا تم تخصيص علاقة التحوط كتحوط تدفق نقدي، كيف يقوم المشروع بالتعامل مع التحوط ؟

يعامل التحوط كتحوط تدفق نقدي حسب نصوص الفقرات ٩٥-١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على النحو التالي:

(أ) جزء الأرباح والخسائر من مشتقات التحوط المقرر إنها ناتجة من التحوطات الفاعلة يعترف بها في حقوق الملكية كلما تم قياس الفاعلية؛ و

(ب) الجزء غير الفاعل من الأرباح والخسائر الناتجة عن مشتقات التحوط يعترف به في الأرباح والخسائر الصافية.

الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أن المبالغ المعترف بها في حقوق الملكية يجب إدخالها في الأرباح والخسائر الصافية في نفس الفترة أو الفترات التي اثر فيها البند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر الصافية، وبالتالي عندما تحدث العمليات المتنبأ بها فان المبالغ التي سبق الإعتراف بها في حقوق الملكية يعترف بها في حساب الأرباح أو الخسائر الصافية، على سبيل المثال إذا كانت مبادلة أسعار فائدة SWAP قد خصصت كأداة تحوط لسلسلة من التدفقات النقدية المتنبأ بها، فإن التغييرات في التدفقات النقدية للمبادلة يعترف بها في الأرباح أو الخسائر في الفترات التي يتم فيها التقاص بين التدفقات النقدية المتنبأ بها والتدفقات النقدية للمبادلة.

المسألة (ح)- إذا كانت علاقة التحوط مخصصة كتحوط تدفق نقدي، فكيف تتم معالجة أي مكاسب أو خسائر متراكمة تم الإعتراف بها في حقوق الملكية إذا تم فسخ أداة التحوط قبل الموعد المحدد لها أو أن الإلتزام بمعايير محاسبة التحوط لم يعد سليماً، أو أن العمليات المتوقعة المتحوط لها لم يعد من المتوقع حدوثها ؟

إذا تم فسخ أداة التحوط قبل الموعد المحدد أو أن التحوط لم يعد متفقاً مع معايير التأهيل لمحاسبة التحوط على سبيل المثال، العمليات المتوقعة المتحوط لها لم يعد من المحتمل كثيرا حدوثها، فان الأرباح والخسائر الصافية المتراكمة التي دخلت في حقوق الملكية تبقى في حقوق الملكية حتى تحصل الأحداث المتنبأ بها، وذلك حسب الفقرة ١٠١ (أ) و(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أما إذا كانت العمليات المتحوط لها والمتوقعة لم يعد من المتوقع حدوثها، فإنه يتم تسجيل الأرباح أو الخسائر المتراكمة في الأرباح أو الخسائر الصافية للفترة (الفقرة ١٠١ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

المسألة (ط)- معيار المحاسبة الدولي ٣٩-٧٥ ينص على أن علاقة التحوط قد لا تكون مخصصة فقط لجزء من الفترة التي تكون فيها أداة التحوط قائمة. فإذا كانت علاقة التحوط مخصصة كأداة تحوط تدفق نقدي ثم في وقت لاحق فشل التحوط في اختبار الفاعلية. هل الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع إعادة تصنيف أداة التحوط ؟

كلا . الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على أن أداة التحوط قد لا تكون مخصصة كأداة تحوط لجزء فقط من المدة الباقية على الإستحقاق. والفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يشير إلى الفترة المتبقية الأصلية على إستحقاق الأداة المشتقة. فإذا كان هناك تصور في فاعلية التحوط فإن الجزء غير الفاعل من أرباح وخسائر أداة التحوط يعترف به فوراً في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٩٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ولا يجوز الاستمرار في محاسبة التحوط على أساس التخصيص السابق لعلاقة التحوط (الفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وفي هذه الحالة يمكن إعادة تصنيف الأداة المشتقة للمستقبل كأداة تحوط في علاقة تحوط جديدة شريطة أن تستوفي علاقة التحوط هذه الشروط الموضوعة، ويجب إعادة تصنيف الأداة المشتقة لكامل المدة المتبقية.

المسألة (ي)- فإذا تم استخدام مشتقة لإدارة التعرض الصافي لمخاطر أسعار الفائدة وكانت المشتقة مخصصة كتحوط تدفق نقدي لتدفقات نقدية من الفوائد أو جزء منها على أساس إجمالي. هل هناك تعديل أساسي عندما يتحقق التدفق النقدي المتوقع يعطي ارتفاع للأصل أو الإلتزام كنتيجة في حصة الربح أو الخسارة المتحوط التي كان قد اعترف بها في حقوق الملكية والباقي في حقوق الملكية.؟

كلا. ففي علاقة التحوط الموصوفة في المسألة (ج) البند المتحوط له هو مجموعة من العمليات المتنبأ بها تتكون من تدفقات نقدية في فترات زمنية مستقبلية محددة. ولا يوجد تعديل أساسي لأن العمليات المتوقعة والمتحوط لها لا ينتج عنها الإعتراف بأصول أو إلتزامات وان اثر تغيرات أسعار الفائدة المتحوط لها يتم الإعتراف به في الأرباح أو الخسائر الصافية في الفترة التي حصلت فيها العمليات المتوقعة. ورغم أن أنواع التحوطات الموصوفة هنا لا ينتج عنها تعديل أساس، فإذا خصصت المشتقة بدلاً من ذلك كتحوط لشراء متوقع

أصل مالي أو إصدار متوقع لالتزام فان الربح أو الخسارة إذا كانت إستراتيجية إدارة المخاطر لدى المنشأة تهدف إلى تعديل مبلغ أداة التحوط الذي يعكس بشكل دوري التغيرات في الوضع المحوط، فان المنشأة تحتاج لأن تعرض أن التحوط الذي يتوقع أن يكون عالي الفاعلية فقط للفترة الحالية حتى يتم التعديل اللاحق على مبلغ أداة التحوط.

المسألة(ك)- جاء في الإجابة على المسألة (ج) أعلاه أن البند المخصص المتحوط له هو جزء من مخاطرة تدفق نقدي. هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتخصيص جزء من مخاطرة تدفق نقدي كبند متحوط له ؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يعالج بصورة محددة موضوع التحوط لجزء من مخاطرة تدفق نقدي لعملية متوقعة، وعلى كل حال، فإن الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يحدد أن الأصل أو الإلتزام المالي يمكن أن تكون بنداً متحوطاً له فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة بجزء من تدفقاته النقدية أو قيمته العادلة، إذا كان من الممكن قياس الفاعلية. وإن إمكانية التحوط لجزء من مخاطرة التدفق النقدي الناتج عن تعديل أسعار الفائدة على الأصول أو الإلتزامات تعني أنه يمكن أيضاً التحوط لجزء من مخاطرة التدفق النقدي الناتج من إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة أو إعادة تمويل أو تدوير الإلتزامات، وان الأساس لتأهيل جزء من المخاطر كبند متحوط له هو القدرة على قياس الفاعلية. ويؤيد هذا الطرح أيضا الفقرة ٨٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الذي ينص على أن الأصل أو الإلتزام غير المالي يمكن التحوط لها فقط بكاملها أو لمخاطر العملة الأجنبية وليس لجزء من المخاطر الأخرى بسبب صعوبة فصل وقياس المخاطر التي تعزى إلى مخاطرة معينة، وبالتالي فعلى إفتراض أن الفاعلية يمكن قياسها فإن جزء مخاطرة تدفق نقدي لعمليات متوقعة مرتبطة، على سبيل المثال، بتعديل أسعار الفائدة على أصل أو إلتزام ذا سعر فائدة متغير، ذلك الجزء من المخاطرة يمكن تصنيفه كبند متحوط له.

المسألة (ل)- ورد في الإجابة على المسألة (ج) أن البند المتحوط له يجري توثيقه كمجموعة من العمليات المتوقعة، وحيث أن هذه العمليات سيكون لها شروط مختلفة عند حدوثها بما في ذلك مخاطر الإئتمان وتواريخ الإستحقاق وخصائص الخيارات، فكيف يستطيع المشروع أن يفي بمتطلبات الفحوصات التي تنص عليها الفقرة ٧٨ والفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتي تتطلب أن تكون للمجموعة المتحوط لها خصائص مخاطر متشابهة ؟

الفقرة ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتناول موضوع التحوط لمجموعة من الأصول والإلتزامات والالتزامات المؤكدة أو العمليات المتوقعة ذات الخصائص المماثلة من جهة المخاطر، والفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تقدم توجيهات إضافية وينص على أن التحوط للمحفظة يسمح به إذا تم الوفاء بشرطين وهما: أن البنود الإفرادية في المحفظة تشترك في نفس المخاطرة التي خصصت من اجلها، وان التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بمفرده يتوقع أن تكون متناسبة تقريباً مع التغير الإجمالي في القيمة العادلة.

عندما يقوم مشروع بربط أداة تحوط مشتقة مع مخاطرة إجمالية فان البند المتحوط له هو- على نحو نموذجي-مجموعة من العمليات المتوقعة. وبالنسبة لتحوطات مخاطر التدفقات النقدية الخاصة بمجموعة من العمليات المتوقعة فإن المخاطر الكلية للعمليات المتوقعة والأصول أو الإلتزامات المعاد تسعيرها يمكن أن تتضمن مخاطر متباينة جدا، وقد تختلف مخاطر العمليات المتوقعة بناء على الشروط المتوقعة عندما تخص مخاطر الإئتمان وتواريخ الإستحقاق والخيارات والخصائص الأخرى، ورغم أن التعرض الإجمالي للمخاطر قد يكون مختلفاً بالنسبة للبنود الإفرادية في المجموعة فانه يمكن أن تكون هناك مخاطرة معينة في كل بند في المجموعة ويمكن تصنيف تلك المخاطرة على إنها متحوط لها.

إن بنود المحفظة ليس بالضرورة أن تتضمن نفس المخاطرة الإجمالية على افتراض إنها تتقاسم نفس المخاطرة التي خصصت من اجلها كبند متحوط له، وان النموذج والمثال العام للمخاطرة المشتركة في أدوات محفظة مالية هي التعرض للتغيرات في أسعار الفائدة الخالية من المخاطر أو إلى التغيرات في التصنيف

المحدد الذي يجعل مخاطرة الإئتمان تساوي الأداة ذات التصنيف الإئتماني الأعلى في المجموعة (أي الأداة الأقل مخاطرة ائتمانية). فإذا كان لكل من الأدوات الداخلة كمجموعة في محفظة مخاطر ائتمانية مختلفة فإنه يمكن التحوط لها كمجموعة وذلك لجزء من المخاطر، وان المخاطرة المشتركة بينها والمصنفة على إنها متحوط لها هي التعرض لتغيرات أسعار الفائدة للأداة ذات التصنيف الإئتماني الأعلى في المحفظة، وهذا يضمن أن التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بمفرده يكون متناسباً تقريباً مع التغير الكلي في القيمة العادلة المنسوب للمخاطرة المتحوط لها في المجموعة، ومن المحتمل أن يكون هناك شيء من عدم الفاعلية إذا كانت أداة التحوط لها تصنيف ائتماني أدنى من التصنيف الإئتماني لأداة متحوط لها في المجموعة وهي أعلى أدوات المجموعة تصنيفاً لأن الموضوع هو لعلاقة تحوط مخصصة لأداة التحوط بمجملها (الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، فعلى سبيل المثال إذا كانت هناك محفظة أصول تصنيفها أعب ب، ب وأسعار الفائدة الحالية لتلك الأصول هي سعر الفائدة بين البنوك زائداً عشرين نقطة أو أربعين نقطة أو ستين نقطة أساس على التوالي فإن المشروع قد يستخدم مبادلة (SWAP) تعطي سعر فائدة ثابت ودفعات الفوائد لها متغيرة بناء على سعر الفائدة بين البنوك وذلك للتحوط لمخاطر أسعار الفائدة المتغير، فإذا كان سعر الفائدة بين البنوك هو المصنف كمخاطرة يجري التحوط لها فإن شرائح أسعار الفائدة التي فوق سعر الفائدة بين البنوك على البنود المتحوط لها تستثنى من علاقة التحوط المصنفة ومن تقييم فعالية التحوط.

و.٣.٦ مثال توضيحي لتطبيق الأسلوب الوارد بالسؤال و.٢.٦

الغرض من هذا المثال هو إيضاح منهجية إنشاء ومراقبة وتعديل أوضاع التحوطات والتأهل لمحاسبة تحوط التدفقات النقدية في تطبيق الأسلوب على محاسبة التحوط الموصوفة في السؤال و.٢.٦ عندما تقوم المؤسسة المالية بمعالجة مخاطر أسعار الفائدة لديها على أساس كامل المشروع، ومن هذه الناحية يتعرف هذا المثال على منهجية تسمح باستخدام محاسبة التحوط ويستفيد من أنظمة إدارة المخاطر القائمة لتحاشي تغيراتها غير الضرورية وتجنب عمليات إمساك الدفاتر والمتابعة التي لا لزوم لها.

إن الأسلوب الذي يتم إيضاحه هنا يعكس واحداً فقط من العديد من أساليب إدارة المخاطر التي يمكن توظيفها ويمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط. وإن استخدامه لا يعني أن البدائل الأخرى لا يمكن أو لا يجوز استخدامها. كما أن الأسلوب الجاري إيضاحه يمكن أيضا تطبيقه في حالات أخرى (مثل تحوطات التدفقات النقدية للشركات التجارية). على سبيل المثال تحوط تدوير تمويل الأوراق التجارية كالكمبيالات والأسناد.

التعرف على مخاطر التدفق النقدي وتقييمها وتخفيضها

المناقشة والإيضاحات التالية تسلط الضوء على نشاطات إدارة المخاطر للمؤسسة المالية التي تعالج مخاطر أسعار الفائدة لديها من خلال تحليل التدفقات النقدية بعملة معينة على أساس كامل المشروع. وان تحليل التدفق النقدي يشكل الأساس للتعرف على مخاطر أسعار الفائدة للمشروع والدخول في عمليات تحوط لإدارة هذه المخاطر، وتقييم فاعلية نشاطات إدارة المخاطر والتأهل لمحاسبة تحوط التدفق النقدي وتطبيقها.

والإيضاحات التي سيأتي ذكرها تفترض أن المشروع، وهو مؤسسة مالية، توجد لديه التدفقات النقدية المستقبلية الصافية المتوقعة والمراكز التحوطية القائمة بعملة معينة والتي تتكون من مبادلات أسعار فائدة في بداية الفترة س× صفر. والتدفقات النقدية الموضحة متوقع تحققها في نهاية الفترة ولذلك فإنها تخلق خطر فوائد التدفقات النقدية في الفترة التالية كنتيجة لإعادة إستثمار أو إعادة تسعير التدفقات النقدية الواردة وإعادة تمويل أو إعادة تسعير التدفقات النقدية الصادرة.

وتفترض الإيضاحات أن المشروع لديه برنامج مستمر لإدارة مخاطر أسعار الفائدة، ويبين الجدول ١ التدفقات النقدية المتوقعة والمراكز التحوطية القائمة في بداية الفترة (صفر). وقد تم إيرادها هنا لتشكل نقطة البداية للتحليل، وهي توفر الأساس لغاية اعتبار التحوطات النقدية فيما يتعلق بالتقييم الذي يتم في بداية الفترة (١).

جدول ١ –التدفقات النقدية والمراكز التحوطية المتوقعة

الفترة الربع سنوية (وحدات)	س-٠ ون	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	س-ن ون
التدفقات النقدية الصافية المتوقعة		١١٠٠	١٥٠٠	١٢٠٠	١٤٠٠	١٥٠٠	xxxx
مبادلات أسعار الفائدة القائمة:							
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (القيمة الوهمية)	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	xxxx
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (القيمة الوهمية)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	xxxx
المخاطر الصافية بعد المبادلات القائمة		١٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٧٠٠	٨٠٠	xxxx

الجدول يتصور ويعرض لخمس فترات ربع سنوية، أما التحليل الفعلي فيستمر لفترة تمتد لعدة سنوات ويعبر عنها بالرمز..."ن" ، وإن المؤسسة المالية التي تدير مخاطر أسعار الفائدة لديها على أساس كامل المشروع تعيد تقييم مخاطر تدفقاتها النقدية دورياً، وإن مدى تكرار التقييم يعتمد على سياسة المشروع في إدارة مخاطره.

ولأغراض هذا الإيضاح فإن المشروع يقوم بإعادة تقييم مخاطر تدفقاته النقدية في نهاية الفترة صفر. والخطوة الأولى في هذا الأسلوب هو استخراج مخاطر التدفقات النقدية المتوقعة من الأصول الحالية المنتجة للفوائد والإلتزامات الحالية التي تترتب عليها الفوائد، بما في ذلك تدوير الأصول ذات المدى القصير والإلتزامات ذات المدى القصير. ويوضح الجدول رقم ٢ التالي إيضاح توقع مخاطر التدفق النقدي الصافية. وإن من الأساليب العامة لتقييم مخاطر أسعار الفائدة لأغراض إدارة المخاطر هو أسلوب تحليل فجوة حساسية سعر الفائدة الذي يوضح الفجوة بين الأصول الحساسة لأسعار الفائدة والالتزام الحساس لأسعار الفائدة عبر الفترات الزمنية المختلفة. ويمكن إستعمال مثل هذا التحليل كنقطة بداية للتعرف على تعرض التدفق النقدي لخطر أسعار الفائدة لأغراض محاسبة التحوط.

الجدول ٢ – التدفقات النقدية الصافية ومخاطر إعادة التسعير المتوقعة

الفترات الربع سنوية (وحدات)	س-٠ ون	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	... ن ون
التدفقات النقدية الواردة ومخاطر إعادة التسعير من الأصول							
دفعات المبلغ الأصلي والفوائد							
سعر ثابت طويل الأجل	(١)	٢٤٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠	xxxx
الأجل القصير (التدوير)	(١)(٢)	١٥٧٥	١٥٧٩	١٥٨٢	١٥٨٦	١٥٩١	xxxx
دفعات المبلغ الأساسي ذات السعر المتغير	(١)	٢٠٠٠	١٠٠٠	–	٥٠٠	٥٠٠	xxxx
الفائدة المقدرة بالسعر المتغير	(٢)	١٢٥	١١٠	١٠٥	١١٤	١١٨	xxxx
إجمالي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة		*٦١٠٠*	*٥٦٨٩*	*٤٦٨٧*	*٣٢٠٠*	*٣٤٠٩*	xxxx
		٦١٠٠	٥٦٨٩	٤٦٨٧	٣٢٠٠	٣٤٠٩	xxxx
أرصدة الأصول ذات السعر المتغير	(٣)	٨٠٠٠	٧٠٠٠	٧٠٠٠	٦٥٠٠	٦٠٠٠	xxxx
التدفقات النقدية الواردة وإعادة التسعير	(٤)	**١٤١٠٠**	**١٢٦٨٩**	**١١٦٨٧**	**٩٧٠٠**	**٩٤٠٩**	xxxx
التدفقات النقدية الصادرة ومخاطر إعادة التسعير/ من الإلتزامات							
دفعات المبلغ الأساسي والفوائد							
سعر ثابت طويل الأجل	(١)	٢,١٠٠	٤٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٣٠١	xxxx
الأجل القصير (التدوير)	(١)(٢)	٧٣٥	٧٣٧	٧٣٨	٧٤٠	٧٤٢	xxxx
دفعات المبلغ الأساسي ذات السعر المتغير	(١)	–	–	٢٠٠٠	–	١٠٠٠	xxxx
الفائدة المقدرة بالسعر المتغير	(٢)	١٠٠	١١٠	١٢٠	٩٨	١٠٩	xxxx
إجمالي التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة		*٢٩٣٥*	*١٢٤٧*	*٣٣٥٨*	*١٣٣٨*	*٢١٥٢*	xxxx
أرصدة الإلتزامات ذات السعر المتغير	(٣)	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	xxxx
التدفقات النقدية الصادرة وإعادة التسعير	(٤)	**١٠٩٣٥**	**٩٢٤٧**	**٩٣٥٨**	**٧٣٣٨**	**٧١٥٢**	xxxx
المخاطر الصافية	*(٥)*	*٣١٦٥*	*٣٤٤٢*	*٢٣٢٩*	*٢٣٦٢*	*٢٢٥٧*	xxxx

(١) التدفقات النقدية تم تقديرها باستعمال الشروط والإفتراضات التعاقدية بناء على نية الإدارة وعوامل السوق. ويفترض أن الأصول والإلتزامات القصيرة الأجل سيستمر تدويرها في الفترات التالية، والإفتراضات حول الدفعات المقدمة وحالات التقصير وسحب الودائع مبنية على بيانات السوق والبيانات التاريخية. ويفترض أن التدفقات الواردة والصادرة للمبلغ الأساسي والفوائد سيعاد إستثمارها وإعادة

تمويلها، على التوالي، في نهاية كل فترة بأسعار الفائدة الجارية في السوق حينئذ وتشارك في مخاطر أسعار الفوائد الإسنادية التي هي معرضة لها.

(٢) أسعار الفوائد الأجلة المستقاة من الجدول رقم ٤ تستعمل لغاية التنبؤ بدفعات الفائدة على الأدوات المالية ذات سعر الفائدة المتغير والتدويرات المتوقعة للأصول والإلتزامات ذات الآجال القصيرة. وجميع التدفقات النقدية المتوقعة هي مرتبطة بالفترات الزمنية المعينة (٣ شهور، ٦ شهور، ٩ شهور و١٢ شهراً) والتي يتوقع تحققها خلالها، وللإستكمال فإن تدفقات الفوائد النقدية الناتجة من عمليات إعادة الإستثمار وإعادة التمويل وإعادة التسعير تدخل في الجدول وتظهر بالإجمالي حتى لو كان الهامش الصافي فقط هو الذي قد يعاد استثماره فعلاً، وبعض المؤسسات قد تختار صرف النظر عن تدفقات الفوائد النقدية لأغراض إدارة المخاطر لأنها قد تستخدم لامتصاص النفقات التشغيلية وأية مبالغ تتبقى بعد ذلك هي ليست مهمة بما يكفي للتأثير على قرارات إدارة المخاطر.

(٣) يتم تعديل توقعات التدفق النقدي لتشمل أرصدة الأصول والإلتزامات ذات السعر المتغير في كل فترة يتم فيها إعادة تسعير أرصدة هذه الأصول والإلتزامات ذات السعر المتغير، والمبالغ الأساسية لهذه الأصول والإلتزامات لا يتم دفعها في الواقع وهي لذلك لا تنتج تدفقاً نقدياً، وعلى كل حال بما أن الفوائد على المبالغ الأساسية تحتسب كل فترة على أساس سعر الفائدة السائد في حينه فإن هذه المبالغ الأساسية تعرض المؤسسة لنفس مخاطر أسعار الفائدة كما لو كانت تدفقات نقدية أعيد إستثمارها أو أعيد تمويلها.

(٤) إن المخاطر المتوقعة للتدفقات النقدية وإعادة التسعير والتي يتم التعرف عليها خلال الفترة تمثل المبالغ الأساسية للتدفقات النقدية الواردة التي سيعاد إستثمارها أو يعاد تسعيرها والتدفقات النقدية الصادرة التي سيعاد تمويلها أو يعاد تسعيرها وذلك بأسعار فائدة السوق التي تكون سارية عند تحقق تلك العمليات المتوقعة.

(٥) إن المخاطر الصافية للتدفقات النقدية وإعادة التسعير هي الفرق بين مخاطر التدفقات النقدية الواردة وإعادة التسعير للأصول ومخاطر التدفقات النقدية وإعادة التسعير للإلتزامات، وجاء في المثال الإيضاحي أن المشروع معرض لإنخفاض أسعار الفائدة لأن المخاطر المتعلقة بالأصول تفوق المخاطر المتعلقة بالالتزامات والمبلغ الزائد (أي القيمة الصافية) يعاد استثماره أو يعاد تسعيره بسعر الفائدة الجاري ولا يوجد تقاص لإعادة التمويل أو إعادة التسعير مع التدفقات الصادرة.

يلاحظ أن بعض البنوك تعتبر جزءاً من أصولها من ودائع تحت الطلب غير الخاضعة للفائدة مساوية من الناحية الإقتصادية لديونها الطويلة الأجل، على كل فإن هذه الودائع لا تخلق مخاطر أسعار فائدة للتدفق النقدي ولذلك فهي مستثناة من هذا التحليل للأغراض المحاسبية.

الجدول ٢ الخاص *بالتدفقات النقدية الصافية ومخاطر إعادة التسعير* يوفر فقط نقطة بداية لتقييم مخاطر أسعار فائدة التدفق ولتعديل مراكز التحوط. والتحليل الكامل يشمل أوضاع التحوط القائمة وهي مبينة في الجدول رقم ٣ الخاص *بتحليل مخاطر التدفقات النقدية الصافية ومراكز التحوط*. وهو يقارن مخاطر التدفقات النقدية الصافية المتوقعة لكل فترة كما هي في (الجدول ٢)، مع أوضاع التحوط الحالية التي يمكن استخلاصها من (الجدول ١) ويوفر الأساس للتفكير فيما إذا كان يجب إجراء تعديل على علاقة التحوط.

الجدول ٣ – تحليل المخاطر الصافية المتوقعة ونشاطات التحوط

الفترات الربع سنوية	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	س-ن ون
مخاطر التدفقات النقدية الصافية وإعادة التسعير (الجدول ٢)	٣١٦٥	٣٤٤٢	٢٣٢٩	٢٣٦٢	٢٢٥٧	xxxx
المبادلات الموجودة سابقاً والقائمة:						
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (القيم الوهمية)	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	xxxx
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (القيم الوهمية)	-١٠٠٠	-١٠٠٠	-٥٠٠	-٥٠٠	-٥٠٠	xxxx
المخاطرة الصافية بعد المبادلات الموجودة سابقاً	٢١٦٥	٢٤٤٢	١٦٢٩	١٦٦٢	١٥٥٧	xxxx
عمليات تعديل أوضاع التحوط القائمة:						
المبادلة ١ مستلمة ثابتة مدفوعة متغيرة (القيمة الوهمية، ١٠ سنوات)	٢,٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	xxxx
المبادلة ٢ مدفوعة ثابتة مستلمة متغيرة (القيمة الوهمية، ٣ سنوات)			-١٠٠٠	-١٠٠٠	-١٠٠٠	xxxx
مبادلات ... س						xxxx
مخاطر التدفقات النقدية وإعادة التسعير الغير متحوط لها	١٦٥	٤٤٢	٦٢٩	٦٦٢	٥٥٧	xxxx

المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة القائمة بتاريخ التحليل تدخل في كل من الفترات التي تكون فيها مبادلات أسعار الفائدة قائمة لتوضيح تأثير مبادلات أسعار الفائدة القائمة على مخاطر التدفق النقدي التي تم التعرف عليها، وتدخل المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة القائمة في كل فترة لأن الفائدة تحتسب على المبالغ الوهمية كل فترة والأجزاء ذات سعر الفائدة المتغير من المبادلات القائمة يعاد تسعيرها بأسعار السوق الجارية في كل فترة، وإن المبالغ الوهمية تخلق مخاطر لأسعار الفائدة التي هي مماثلة للأرصدة الأساسية للأصول ذات السعر المتغير والإلتزامات ذات السعر المتغير.

أما المخاطر التي تتبقى بعد أخذ الأوضاع القائمة بعين الإعتبار فيتم تقييمها لتحديد المدى الذي تكون فيه تعديلات أوضاع التحوط القائمة ضرورية، وإن الجزء الأسفل من الجدول رقم (٣) يبين بداية الفترة س١ استخدام عمليات مبادلات أسعار الفائدة لتحقيق المزيد من التخفيض للمخاطر الصافية لتكون ضمن المستويات المقبولة المقررة بموجب سياسة إدارة المخاطر التي يتبعها المشروع.

ويلاحظ أنه في الإيضاح لم يتم حذف كامل خطر التدفق النقدي، والعديد من المؤسسات المالية لا تحذف الخطر بالكامل ولكنها تخفضه إلى الحدود المحتملة.

ويمكن استخدام أنواع متعددة من الأدوات المشتقة لإدارة مخاطر تعرض التدفق النقدي لمخاطر أسعار الفائدة المعرفة في جدول التدفقات النقدية الصافية المتوقعة (الجدول رقم ٢)، وعلى كل حال، ولغايات هذا الإيضاح، يفترض أن مبادلات أسعار الفائدة تستخدم لجميع النشاطات التحوطية. كما يفترض أيضاً أنه في الفترات التي

يتم خلالها إنقاص مبادلات أسعار الفائدة تضاف مبادلة جديدة بخصائص عائد معاكسة إلى المحفظة بدلاً من إنهاء بعض مراكز مبادلات أسعار الفائدة القائمة.

وفي الإيضاح الذي تضمنه الجدول ٣ أعلاه، المبادلة ١ (وهي مبادلة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة) تستعمل لتخفيض المخاطر الصافية في الفترتين س ١، س ٢. وحيث أن مدتها ١٠ سنوات فهي أيضاً تخفض المخاطر غير المذكورة التي يتم التعرف عليها في فترات مستقبلية. كما أن لها على كل حال التأثير المتمثل في خلق مركز تحوط فائض في الفترات من س٣ إلى س٥. أما المبادلة ٢ وهي مبادلة آجلة وهي مبادلة أسعار فائدة المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة فهي تستخدم لتخفيض المبلغ الوهمي لمبادلات أسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وذلك في الفترات من س٣ إلى س٥ وبالتالي تخفيض مراكز التحوط الفائضة.

ويلاحظ أيضاً أنه في حالات عديدة لا يلزم أي تعديل أو أنه يلزم تعديل واحد فقط للوضع التحوطي القائم وذلك للوصول بالمخاطر إلى الحد المقبول. وعلى كل حال، في الحالات التي تكون فيها إمكانية تحمل المخاطر منخفضة جداً حسب سياسة إدارة المخاطر للمشروع،تكون هناك حاجة لعدد أكبر من التعديلات على الأوضاع التحوطية خلال فترة التوقع وذلك لتحقيق المزيد من التخفيض للمخاطر المتبقية.

والى المدى الذي تكون فيه بعض مبادلات أسعار الفائدة تحقق التقاص التام مع مبادلات أسعار الفائدة الأخرى التي تم إنشاؤها لأغراض التحوط، فإنه ليس من الضروري إدخالها في علاقة تحوط مخصصة لأغراض محاسبة التحوط. فهذه الأوضاع التقاصية يمكن ربطها وتخصيصها كأدوات تحوط (عند اللزوم) وإعادة تصنيفها للأغراض المحاسبية من محفظة التحوط إلى محفظة المتاجرة. وهذا الأسلوب يحد من المدى الذي يجب أن يستمر فيه تخصيص ومتابعة المبادلات الإجمالية في علاقة تحوطيه لأغراض محاسبية. ولأغراض هذا الإيضاح يفترض أن ٥٠٠ من مبادلات أسعار الفائدة المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة تحقق التقاص تماماً مع ٥٠٠ من مبادلات أسعار الفائدة المستلمة الثابتة والمدفوعة متغيرة في بداية الفترة س١ والفترات من س١ إلى س٥ ويتم إلغاء تخصيصها كأدوات تحوط ويعاد تصنيفها في حساب المتاجرة.

و بعد عكس هذه المراكز التقاصية، فإن المتبقي من مراكز مبادلات أسعار الفائدة الإجمالية من الجدول رقم ٣ يوضحها الجدول رقم ٤ التالي:

الجدول ٤ – مبادلات أسعار الفائدة المصنفة كتحوطات

الفترات الربع سنوية	*س١ ون*	*س٢ ون*	*س٣ ون*	*س٤ ون*	*س٥ ون*	*س٦ ون*
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (المبالغ الوهمية)	٣,٥٠٠	٣,٥٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	xxxx
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (المبالغ الوهمية)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	xxxx
مراكز المبادلة القائمة الصافية	٣٠٠٠	٣٠٠٠	١٧٠٠	١٧٠٠	١٧٠٠	xxxx

ولغرض الإيضاحات يفترض أن المبادلة ٢ التي تم الدخول فيها في بداية الفترة س-٤ تحقق التقاص جزئياً فقط مع مبادلة أخرى يجري اعتبارها كتحوط ولذلك يستمر تصنيفها كأداة تحوط.

اعتبارات محاسبة التحوط

إيضاح تصنيف العلاقة التحوطية

إن المناقشة والإيضاحات حتى الآن قد سلطت الضوء على الإعتبارات الإقتصادية واعتبارات إدارة المخاطر المتعلقة بالتعرف على المخاطر في الفترات المستقبلية ومواجهة تلك المخاطر من خلال مبادلات أسعار الفائدة. وإن هذه النشاطات تشكل الأساس لتصنيف علاقة تحوط للأغراض المحاسبية.

والأمثلة الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ تركز بصفة رئيسية على علاقات التحوط التي تتضمن بنداً واحداً متحوطاً له وأداة تحوط واحدة، ولكن يوجد فقط القليل من البحث والإرشادات المتعلقة بعلاقات تحوط التدفق النقدي لمحفظة عندما يتم التعامل مع المخاطرة على أساس مركزي. وفي هذا الإيضاح تستخدم المبادئ العامة على علاقات التحوط التي تتضمن عنصر المخاطرة في محفظة تشتمل على مخاطر عديدة ناتجة عن عمليات أو مراكز عديدة.

وفي حين أن التصنيف ضروري لتحقيق محاسبة التحوط فإن الأسلوب الذي يجري به وصف التحوط يؤثر أيضا على المدى الذي تعتبر فيه علاقة التحوط فاعلة للأغراض المحاسبية والمدى الذي يكون فيه نظام المشروع الحالي الخاص بإدارة المخاطر بحاجة إلى تعديل لتتبع النشاطات التحوطية لأغراض محاسبية. وبالتالي، فقد يرغب المشروع بتصنيف علاقة تحوط بطريقة تتحاشى التغييرات غير اللازمة للأنظمة وذلك من خلال الاستفادة من المعلومات التي سبق توفيرها من قبل نظام إدارة المخاطر وتتجنب عمليات إمساك الدفاتر والمتابعة غير الضرورية، وعند تصنيف علاقات التحوط يمكن للمشروع أن يفكر في المدى الذي يمكن عنده التعرف على عدم الفاعلية لأغراض محاسبية بموجب التصنيفات البديلة.

هنالك العديد من الأمور التي يجب تحديدها عند تصنيف علاقة التحوط، وهذه أوضحت ونوقشت هنا من منظور تحوط مخاطر أسعار الفائدة المرتبطة بالتدفقات النقدية الواردة، ولكن الإرشادات يمكن أيضاً تطبيقها على تحوط المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية الصادرة. ويوضح الجدول ٥ *علاقة التحوط العامة* تصنيف جزء مخاطر إعادة الإستثمار المعرفة في الجدول ٢ والتي يجري التحوط لها بمبادلات أسعار الفائدة.

الجدول ٥ – علاقة التحوط العامة

الفترات الربع سنوية	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	س...ن ون
مخاطر إعادة تسعير التدفقات النقدية الواردة (الجدول ٢)	١٤١٠٠	١٢٦٨٩	١١٦٨٧	٩٧٠٠	٩٤٠٩	xxxx
المبادلات المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (الجدول ٤)	٣٥٠٠	٣٥٠٠	٢٧٠٠	٢٧٠٠	٢٧٠٠	xxxx
النسبة المئوية لمخاطر المتحوط لها	*%٢٤,٨*	*%٢٧,٦*	*%٢٣,١*	*%٢٧,٨*	*%٢٨,٧*	xxxx

وقد احتسبت النسبة المئوية لمخاطر التحوط على أنها النسبة بين المبلغ الوهمي للمبادلات (المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة) القائمة مقسومة على المخاطر الإجمالية. ويلاحظ انه في الجدول ٥ توجد مستويات كافية من عمليات إعادة الإستثمار المتوقعة في كل فترة بما يزيد عن الحاجة للتقاص مع القيمة الوهمية للمبادلة

المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وبما يفي بالمتطلب المحاسبي القاضي بان العملية المتوقعة هي محتملة التحقق.

وانه ليس من الواضح بنفس القدر، على كل حال كيف أن مبادلات أسعار الفائدة تتصل تحديداً بمخاطر فوائد التدفق النقدي المصنفة على إنها متحوط لها وكيف أن مبادلات أسعار الفائدة فاعلة في تخفيض هذه المخاطر، أما التصنيف الأكثر تحديداً فهو موضح في الجدول رقم ٦ *علاقة التحوط المحددة* الوارد أدناه. فهو يوفر وسيلة ذات معنى لتصوير التصنيف المحدد الأكثر تعقيداً للتحوط من خلال التركيز على هدف التحوط للتخلص من قابلية تغير وتفاوت التدفق النقدي المرتبطة بالتغيرات المستقبلية لأسعار الفائدة والحصول على سعر فائدة يعادل السعر الثابت المتأصل في الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند بداية التحوط.

إن سعر الفائدة المتوقع من إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة وإعادة تسعير الأصول يحتسب من خلال ضرب المبالغ الإجمالية المكشوفة بسعر الفائدة الأجل للفترة. على سبيل المثال، الكشف الإجمالي للفترة رقم س٢ والبالغ ١٤١٠٠ يضرب في سعر الفائدة الآجل للفترات من س٢ إلى س٥ وهو ٥,٥٠% و ٦,٠٠% و ٦,٥٠% و ٧,٢٥% على التوالي لاحتساب الفوائد المتوقعة لتلك الفترات الربع سنوية على أسعار الهيكل الحالي لأسعار الفائدة. ويتم احتساب الفائدة المتوقعة المتحوط لها بضرب الفائدة المتوقعة لفترة الشهور الثلاثة المعنية بالنسبة المئوية للمخاطر المتحوط لها.

الجدول ٦ – علاقة التحوط المحددة

			الهيكل الزمني لأسعار الفائدة					
الفترات الربع سنوية			س١	س٢	س٣	س٤	س٥	...ن
الأسعار الفورية			%٥	%٥,٢٥	%٥,٥٠	%٦,٧٥	%٦,٠٥	%××××
الأسعار الآجلة[أ]			%٥	%٥,٥٠	%٦	%٦,٥	%٧,٢٥	%××××
كشـــــــف (مخاطر) التدفقات النقدية ومبالـــغ الفائدة المتوقعة								
فترة إعادة التسعير	الزمن المتبقي لحصول العملية المتوقعة	المبالغ الإجمالية المكشوفة	الفائدة المتوقعة					
			ون	ون	ون	ون	ون	ون
٢	٣ شهور	١٤١٠٠	←	١٩٤	٢١٢	٢٢٩	٢٥٦	
٣	٦ شهور	١٢٦٨٩			١٩٠	٢٠٦	٢٣٠	×××
٤	٩ شهور	١١٦٨٧				١٩٠	٢١٢	×××
٥	١٢ شهراً	٩٧٠٠					١٧٦	×××
٦	١٥ شهراً							×××
النسبة المئوية للمبلغ المتحوط له (الجدول ٥) في الفترة السابقة الفائدة المتوقعة المتحوط لها				%٢٤,٨	%٢٧,٦	%٢٣,١	%٢٧,٨	%×××
				٤٨	٥٢	٤٤	٤٩	××

(أ) أسعار الفائدة الآجلة تحتسب من أسعار الفائدة الفورية وتم تدويرها لأغراض العرض، والعمليات الحسابية المبينة على أسعار الفائدة الآجلة تتم بناءا على أساس سعر الفائدة الآجل المحتسب ثم يتم تدويره لأغراض العرض.

ولا يهم إذا كان المبلغ الإجمالي المكشوف قد أعيد استثماره في دين طويل الأجل ذي سعر فائدة ثابت أو ذي سعر فائدة متغير، أو في دين قصير الأجل يتم تدويره في كل فترة لاحقة، فخطر التعرض للتغير في سعر الفائدة الآجل يكون هو نفسه. على سبيل المثال، إذا كان مبلغ أل ١٤١٠٠ قد أعيد استثماره بسعر فائدة ثابت في بداية الفترة ٢ لمدة ستة شهور فإنه يعاد استثماره بفائدة تبلغ ٥,٧٥%. وإن الفائدة المتوقعة تبنى على أسعار الفائدة الأجلة للفترة ٢ والبالغة ٥,٥٠% وللفترة ٣ البالغة ٦% وذلك يعادل سعراً وسطيا يبلغ ٥,٥٠% (١,٠٥٥ × ١,٠٦٠) أس ٠,٥ وهو السعر الفوري للفترة ٢ للشهور الستة القادمة.

وعلى كل حال، فإن الفائدة المتوقعة من إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة أو إعادة تسعير المبلغ الإجمالي لأول فترة ثلاثة شهور بعد تحقق العملية المتوقعة يتم تصنيفها على أنها متحوط لها. وإن الفائدة المتوقعة الجاري التحوط لها هي المتمثلة بالخانات المظللة. أما الكشف الخاص بالفترات اللاحقة فلا يتم التحوط له. وفي المثال، فإن جزء خط سعر الفائدة الذي يجري التحوط له هو السعر الأجل البالغ ٥,٥٠% للفترة ٢، ومن أجل تقييم فاعلية التحوط واحتساب عدم فاعلية التحوط الفعلي على أساس مستمر، يمكن للمشروع استخدام المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية الواردة المتحوط لها والمبينة في الجدول ٦ ومقارنتها بالتقديرات المتوقعة للتدفقات النقدية الواردة من الفوائد (على سبيل المثال في جدول مشابه للجدول رقم ٢)، وطالما كانت

التدفقات النقدية المتوقعة الواردة من الفوائد تزيد عن المتحوط له من التدفقات النقدية الواردة من الفوائد. يمكن للمشروع مقارنة التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية الواردة المتحوط لها مع التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط لاحتساب الفاعلية الحقيقية للتحوط. وتقاس بمقارنة التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة من الفوائد (إلى المدى الذي تكون فيه أقل من التدفقات النقدية المتحوط لها) مع التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط.

وصف تصنيف علاقة التحوط

كما ذكر سابقاً، يوجد العديد من الأمور التي يجب تحديدها في تصنيف علاقة التحوط والتي تؤدي إلى تعقيد التصنيف ولكنها ضرورية للحد من عدم الفاعلية الواجب الإعتراف به للأغراض المحاسبية ولتجنب التغييرات غير اللازمة في الأنظمة وإمساك الدفاتر. والمثال التالي يصف التصنيف بشكل أكمل ويتعرف على النواحي الإضافية للتصنيف والتي لم تظهر في الإيضاحات السابقة.

مثال على التصنيف

الهدف من التحوط

إن الهدف من التصنيف هو إزالة خطر تقلبات أسعار الفائدة خلال مدة التحوط التي هي عمر مبادلة أسعار الفائدة، والحصول فعلياً على سعر فائدة ثابت خلال هذه الفترة يعادل سعر الفائدة الثابت لمبادلة أسعار الفائدة.

نوع التحوط

تحوط التدفق النقدي

أداة التحوط

إن مبادلات أسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة يتم تصنيفها كأداة تحوط، وهي تحوط لتعرض التدفقات النقدية لمخاطر أسعار الفائدة.

كل عملية إعادة تسعير للمبادلة تحقق التحوط لفترة ٣ شهور من التدفقات النقدية للفوائد والناتجة من:

- إعادة الإستثمار المتوقع أو إعادة تسعير المبالغ الأساسية المبينة في الجدول ٥.
- الإستثمارات أو عمليات إعادة التسعير غير المرتبطة والتي تحصل بعد تواريخ إعادة تسعير المبادلة طيلة مدة عمرها ويدخل فيها مقترضون أو مقرضون آخرون.

البند المتحوط له–عام

البند المتحوط له هو جزء من التدفقات النقدية الواردة الإجمالية من الفوائد التي ستتحقق من إعادة إستثمار أو إعادة تسعير التدفقات النقدية المعروضة في الجدول رقم ٥ والمتوقع تحققها خلال الفترات الواردة في ذلك الجدول. وان الجزء الجاري التحوط له من التدفقات النقدية من الفوائد له ثلاث عناصر:

- المبلغ الأساسي (رأس المال) الذي يؤدي إلى ارتفاع التدفقات النقدية للفوائد والفترة التي يحصل خلالها،
- عنصر سعر الفائدة، و
- العنصر الزمني أو الفترة التي يغطيها التحوط.

يتبع من الصفحة السابقة

مثال على التصنيف

البند المتحوط له- عنصر المبلغ الأساسي (رأس المال)

إن جزء التدفقات النقدية للفوائد والذي يجري التحوط له هو المبلغ المتأتي من أول جزء من المبالغ الأساسية الجاري إستثمارها أو إعادة تسعيرها في كل فترة:

- والذي يساوي مجموع المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة والمخصصة كأدوات تحوط وتكون قائمة في الفترة التي يعاد فيها الإستثمار أو التسعير، و
- والذي يقابل المبالغ الأساسية الأولى لمخاطر التدفق النقدي التي تستثمر أو يعاد إستثمارها بتاريخ أو بعد مبادلات أسعار الفائدة.

البند المتحوط له-عنصر سعر الفائدة

إن الجزء الجاري التحوط له من تغير أسعار الفائدة هو التغير في:

- الجزء الدائن من سعر الفائدة التي تدفع على المبلغ الأساسي المستثمر أو المعاد تسعيره والمساوي للخطر الإئتماني الضمني في مبادلة أسعار الفائدة، وهو الجزء من سعر الفائدة عند الإستثمار الذي يساوي هامش الفائدة في مبادلة أسعار الفائدة مثل سعر الفائدة بين البنوك، و
- عنصر منحنى العائد لأسعار الفائدة المساوي لفترة إعادة التسعير لمبادلة أسعار الفائدة المخصصة كأداة تحوط.

البند المتحوط له- مدة التحوط

إن فترة التعرض لتغيرات أسعار الفائدة على جزء مخاطر التدفق النقدي الجاري التحوط لها هي:

- الفترة من تاريخ التخصيص إلى تاريخ إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة التي تحصل خلال الفترة الربع سنوية التي تتحقق فيها العملية المتوقعة وليس قبل ذلك،
- يسري مفعولها للفترة ما بعد تحقق العملية المتوقعة والمساوية لمدة إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة.

من المهم الإعتراف أن المبادلات لا تتحوط لمخاطر التدفق النقدي لإستثمار منفرد طيلة مدة وجوده. فالمبادلات تخصص للتحوط لأخطار التدفق النقدي الناتجة عن الإستثمارات المختلفة للمبالغ الأساسية وعمليات إعادة التسعير التي تحصل خلال كل فترة إعادة تسعير للمبادلات لكامل مدتها. والمبادلات تتحوط فقط للفوائد المتراكمة التي تحصل في الفترة الأولى التالية لإعادة الإستثمار. وهي تتحوط لأثر التدفقات النقدية الناتج من تغيرات أسعار الفائدة التي تحصل حتى تاريخ إعادة تسعير المبادلة. أما التعرض للتغيرات في الأسعار للفترة من إعادة تسعير المبادلة إلى تاريخ إعادة إستثمار التدفقات النقدية الواردة أو إعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة والمتحوط لهما فهو تعرض غير متحوط له. وعند إعادة تسعير المبادلة يثبت سعر الفائدة على المبادلة إلى تاريخ إعادة التسعير التالي وتحديد تراكم تسديدات المبادلة الصافية، وأي تغير في أسعار الفائدة بعد ذلك التاريخ إذا كان يؤثر على التدفقات النقدية الواردة من الفوائد لا يعود متحوطاً له للأغراض المحاسبية.

أهداف التصنيف

اعتبارات الأنظمة

يمكن الإستغناء عن قدر كبير من متطلبات المتابعة وإمساك الدفاتر من خلال تصنيف كل إعادة تسعير لمبادلة أسعار الفائدة على أنها تحوط لمخاطرة التدفق النقدي من عمليات إعادة الإستثمار للتدفقات النقدية الواردة وإعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة لجزء فقط من عمر الأصول المعنية. وسيكون هناك قدر كبير ضروري من المتابعة وإمساك الدفاتر لو أن المبادلات عوضاً عن ذلك صنفت كتحوط لخطر التدفق النقدي من الإستثمارات المتوقعة للمبالغ الأساسية وإعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة وذلك لكامل عمر هذه الأصول.

إن هذا النوع من التصنيف يتجنب تعديل الأساس عند حدوث العمليات المتوقعة (الفقرتين ٩٧-٩٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) لأن جزء من مخاطر التدفق النقدي الجاري التحوط له هو ذلك الجزء الذي سيكون معترفاً به في الإيرادات في الفترة التالية مباشرة للعمليات المتوقعة والتي تقابل التسديدات الدورية النقدية الصافية على المبادلة. أما لو كان التحوط سيغطي كامل عمر الأصول الجاري تملكها فسيكون من الضروري ربط مبادلة أسعار فائدة محددة مع الأصل الجاري تملكه. وإذا كانت العملية المتوقعة هي حيازة أداة ذات سعر فائدة ثابت، فإن القيمة العادلة للمبادلة التي حققت التحوط لتلك العملية سيتم إعادة تصنيفها وإخراجها من حقوق الملكية لتعديل أساس الأصل الذي تمت حيازته. عندئذ لا بد من إلغاء المبادلة أو إعادة تعيينها في علاقة تحوط أخرى. وإذا كانت معاملة التنبؤ هي شراء أصل متغير السعر، فان المبادلة تستمر في علاقة التحوط ولكن لا بد من تتبعها بأثر رجعي وصولا إلى الأصل الذي تم شراؤه من اجل الإعتراف بمبالغ القيمة العادلة على المبادلة المعترف بها في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة عند عملية البيع اللاحقة للأصل.

وسيلزم عندئذ إنهاء المبادلة أو إعادة تخصيصها في علاقة تحوط أخرى، وإذا كانت العملية المتوقعة هي حيازة أصل ذا فائدة متغيرة، فإن المبادلة سوف تستمر في علاقة التحوط ولكن سيلزم تتبعها وإرجاعها إلى الأصل الذي تمت حيازتها بحيث أن أية مبالغ قيمة عادلة للمبادلة اعترف بها في حقوق الملكية سوف يعترف بها في الإيرادات عند بيع الأصل ذا الفائدة المتغيرة.

وهذا النوع من التصنيف يتيح أيضا قدرا كبيراً من المرونة في اتخاذ قرار حول كيفية إعادة إستثمار التدفقات النقدية عند تحققها. فحيث أن المخاطرة المتحوط لها تعود فقط لفترة واحدة تقابل فترة إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة المصنفة كأداة تحوط، فإنه ليس من الضروري أن يتم بتاريخ التخصيص تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية سيعاد إستثمارها في أصول ذات سعر فائدة ثابت أو سعر فائدة متغير أو أن يتم عند إجراء التخصيص تحديد العمر الزمني للأصل الذي ستتم حيازته.

اعتبارات الفاعلية

إن عدم الفاعلية يمكن تخفيضه تخفيضاً كبيراً من خلال تصنيف جزء محدد من مخاطر تدفق نقدي على أنه متحوط له.

- عدم الفاعلية الناتج من الفروقات الإئتمانية بين مبادلة أسعار الفائدة والتدفق النقدي المتوقع والمتحوط له يمكن إزالته من خلال تصنيف مخاطرة التدفق النقدي المتحوط له على إنها المخاطرة التي تعزى إلى التغيرات في أسعار الفائدة المقابلة للأسعار الكامنة في المبادلة، مثل منحنى الأسعار أأ. وهذا النوع من التحوط يمنع التغيرات الناتجة من تغيرات هوامش الإئتمان من أن تعتبر عدم الفاعلية.

- عدم الفاعلية الناتج عن الفروقات الزمنية بين مبادلة أسعار الفائدة والتدفق النقدي المتوقع المتحوط له تتم إزالته من خلال تصنيف مخاطرة أسعار الفائدة الجاري التحوط لها على إنها مخاطرة تتعلق بالتغيرات في الجزء من منحنى العائد المقابل للفترة التي تتم فيها إعادة تسعير الجزء ذي الفائدة المتغيرة من مبادلة أسعار الفائدة.

- يتم إزالة عدم الفعالية الذي يُعزى إلى تغيرات سعر الفائدة التي تحدث بين تاريخ إعادة تسعير تبادلات سعر الفائدة و تاريخ المعاملات المتنبأ بها ببساطة من خلال عدم تحويط تلك الفترة من الوقت. إن الفترة التي تبدأ من إعادة تسعير التبادل وحدوث المعاملات المتنبأ بها في الفترة مباشرة بعد إعادة تسعير التبادل هي ببساطة غير محوطة. ولهذا، فإن الفرق بين التواريخ لا يؤدي إلى عدم فعالية.

الإعتبارات المحاسبية

إن إمكانية التأهل لمحاسبة التحوط باستخدام المنهجية الموصوفة هنا تلك الإمكانية مبنية على العديد من النصوص في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ وعلى التغيرات المتعلقة بمتطلباتها. وان بعض النصوص والتغيرات الرئيسية التي توفر الأساس لمحاسبة التحوط قد تم وصفها في الإجابة على السؤال و.٢.٦المتعلق باعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر سعر الفائدة على أساس صاف. وبعض النصوص والتفسيرات الإضافية والمؤيدة هي موضحة فيما يلي.

التحوط لجزء من التعرض للمخاطر

إن المقدرة على التعرف والتحوط لجزء فقط من مخاطر التدفق النقدي الناتج من إعادة إستثمار التدفقات النقدية أو إعادة تسعير الأدوات ذات سعر الفائدة المتغير تستند إلى الفقرة ٨١ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ كما هي مفسرة في الإجابات على السؤال و.٢.٦ المسألة (ك) و السؤال و.١٧.٢ المتعلقين *بالتحوط لجزء من المدة الزمنية*.

التحوط لمخاطر متعددة بأداة منفردة

إن المقدرة على تخصيص مبادلة أسعار فائدة واحدة كتحوط لتعرض التدفق النقدي لمخاطر أسعار الفائدة الناتجة من عدة عمليات إعادة إستثمار للتدفقات النقدية الواردة أو عمليات إعادة تسعير للأصول ذات سعر الفائدة المتغير والتي تحصل عبر عمر المبادلة تستند إلى الفقرة ٧٦ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ كما هي مفسرة في الإجابة على السؤال و.١٢.١ المتعلق بالتحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر.

التحوط لمخاطر متماثلة في محفظة

إن المقدرة على تحديد العملية المتوقعة الجاري التحوط لها كجزء من تعرض التدفقات النقدية لمخاطر أسعار الفائدة لجزء من مدة الإستثمار الذي ينتج دفعات الفائدة دون أن يحدد التصنيف العمر المتوقع للأداة وما إذا كانت تعطي فائدة ثابتة أم متغيرة تلك المقدرة مؤسسة في الإجابة على السؤال و.٢.٦ المسألة (١)، والتي تنص على أن البنود في المحفظة ليس من الضروري أن تكون لها نفس التعرض الإجمالي للمخاطر شريطة أن تشترك في نفس المخاطر التي من اجلها يتم تصنيف البنود على إنها متحوط لها.

إنهاء التحوطات

إن القدرة على إلغاء تصنيف العملية المتوقعة (مخاطر التدفق النقدي لإستثمار أو إعادة تسعير تحصل بعد تاريخ إعادة تسعير المبادلة) كبند متحوط له قد عالجتها الفقرة رقم ١٠١ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ المتعلقة بإنهاء التحوطات. فبينما أن جزءاً من العملية المتوقعة لا يعود متحوطاً له فإن مبادلة أسعار الفائدة لا يتم إلغاؤها وتظل كأداة تحوط للعمليات المتبقية في السلسلة التي لم تحصل بعد. على سبيل المثال، نفترض أن مبادلة أسعار فائدة بقي ن مدتها سنة واحدة وخصصت للتحوط لسلسلة من ثلاث عمليات ربع سنوية لإعادة إستثمار التدفقات النقدية. فإن إعادة الإستثمار التالية للتدفقات النقدية تحصل بعد ٣ شهور، وعند إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة بعد ثلاثة شهور بسعر الفائدة المتغير السائد حينئذ فإن الجزء الثابت والجزء المتغير في مبادلة أسعار الفائدة يصبحان معروفين ولا يوفران حماية تحوطية للشهور الثلاثة التالية. فإذا لم تحصل العملية المتوقعة التالية إلا بعد ثلاثة أشهر وعشرة أيام فإن فترة الأيام العشرة المتبقية بعد إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة لا تكون مشمولة بالتحوط.

و.٦.٤ محاسبة التحوط : الفائض أو العجز في عقد أسعار صرف مستقبلي

عقد صرف آجل مخصص كأداة تحوط على سبيل المثال، في علاقة تحوط لإستثمار صافي في منشأة أجنبية. هل يسمح بإطفاء الخصم أو العلاوة لعقد الصرف الآجل في الأرباح أو الخسائر الصافية عبر مدة العقد ؟

كلا. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمكن إطفاء العلاوة أو الخصم الخاص بعقد صرف آجل. والمشتقات تقاس دائماً بالقيمة العادلة في الميزانية. وإن أي ربح أو خسارة نتيجة لتغير القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل يدخلان دائماً في الأرباح أو الخسائر الصافية ما لم يتم تخصيص عقد الصرف الآجل وكان فاعلاً كأداة تحوط في تحوط تدفق نقدي أو كتحوط لإستثمار صاف في منشأة أجنبية، حيث يدخل الجزء الفاعل من الربح أو الخسارة في حقوق الملكية. وفي تلك الحالة، فإن المبالغ التي تدخل في حقوق الملكية يتم نقلها إلى الأرباح أو الخسائر الصافية عندما تتحقق التدفقات النقدية المتحوط لها أو عند التخلص من الإستثمار الصافي حسبما يكون مناسباً. وبموجب الفقرة ٧٤ (ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ فإن عنصر الفائدة (القيمة الزمنية) للقيمة العادلة للعقد الآجل يمكن استبعادها من علاقة التحوط المخصصة. وفي تلك الحالة، فإن التغيرات في جزء عنصر الفائدة من القيمة العادلة لعقد الصرف الآجل تدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية.

و.٦.٥ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١- تحوط القيمة العادلة للأصل مقيمة بالتكلفة

إذا تم التحوط للبيع المستقبلي لسفينة مسجلة بالتكلفة التاريخية وذلك ضد مخاطر العملة من خلال اقتراض عملة أجنبية، فهل يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ إعادة قياس السفينة بما يعكس التغيرات في أسعار الصرف رغم أن أساس القياس الأصل هو التكلفة التاريخية ؟

كلا. ففي تحوط القيمة العادلة يعاد قياس البند المتحوط له. وعلى كل حال، لا يمكن أن يصنف اقتراض العملة الأجنبية على أنه تحوط للقيمة العادلة للسفينة لأن السفينة لا تتضمن أي مخاطرة عملة أجنبية يمكن قياسها بشكل منفصل. فإذا توفرت شروط محاسبة التحوط الواردة في الفقرة ٨٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ فإن قرض العملة الأجنبية يمكن تصنيفه كتحوط تدفقات نقدية للبيع المتوقع وبتلك العملة الأجنبية. وليس هناك إعادة قياس للبند المتحوط له في تحوط التدفق النقدي.

لإيضاح ذلك: شركة شحن في الدنمارك لها شركة تابعة في الولايات المتحدة ولها نفس العملة (الكرونة الدنماركية). وتستعمل شركة الشحن أسلوب المعالجة الفعلية الواردة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ لقياس سفنها بالتكلفة التاريخية مطروحاً منها الاستهلاك في بياناتها المالية الموحدة. وبموجب الفقرة ٢٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٢١ فإن السفن تسجل بالكرونة الدنماركية باستعمال سعر الصرف التاريخي، ومن أجل التحوط كلياً أو جزئياً لمخاطر أسعار الصرف المحتملة عند التخلص من السفن بيعاً بالدولار ، فإن شركة الشحن في المعتاد تقوم بتمويل مشترياتها من السفن بقروض بالدولار.

في هذه الحالة، يمكن تخصيص الاقتراض بالدولار (أو جزء منه) كتحوط تدفق نقدي للبيع المتوقع للسفينة التي تم تمويلها بالاقتراض شريطة أن يكون البيع محتملاً جداً كأن يكون على سبيل المثال، متوقعاً حصوله في المستقبل الفوري، ومبلغ عائد البيع المخصص على أنه متحوط له يساوي مبلغ القرض بالعملة الأجنبية المخصص كأداة تحوط. وبالنسبة للأرباح والخسائر الناتجة عن عقد القرض والتي تقرر أنها تشكل تحوطاً فاعلاً للبيع المتوقع فيعترف بها مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية حسب الفقرة ٩٥ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

القسم ي: أخرى

ز.١ الإفصاح عن التغييرات في القيمة العادلة

المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ يقضي بأن يكون القياس بالقيمة العادلة للأصول المالية المصنفة على إنها متوفرة للبيع (AFS) والأصول والإلتزامات المالية المصنفة على إنها للمتاجرة. وما لم يكن الأصل أو الإلتزام المالي مخصص كأداة تحوط تدفق نقدي، فإن التغيرات في القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المتداولة تدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية، والتغيرات في القيمة العادلة للأصول المتوفرة للبيع تدخل إما في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية تبعاً لسياسة (AFS). فما هي الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بمبالغ تغيرات القيمة العادلة خلال الفترة التي يغطيها التقرير ؟

إن الفقرة ٩٤ (ح) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب الإفصاح عن البنود الهامة للإيرادات، والنفقات والأرباح والخسائر سواء دخلت في الأرباح أو الخسائر أو في حقوق الملكية، وهذا الإفصاح يشمل بنوداً هامة من الإيرادات، والنفقات والأرباح والخسائر ناتجة عن إعادة قياس القيمة العادلة، لذلك يفصح المشروع عن التغيرات الهامة في القيم العادلة مع التمييز بين التغيرات التي أدخلت في الأرباح أو الخسائر الصافية والتغيرات التي أدخلت في حقوق الملكية. كما يعطي تحليلاً للتغيرات التي تتعلق بما يلي:

(أ) الأصول المتوفرة للبيع؛

(ب) الأصول والالتزامات المتداولة عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ و

(ج) أدوات التحوط.

معيار المحاسبي الدولي ٣٩ لا يطلب ولا يمنع الإفصاح عن مكونات التغير في القيمة العادلة بالطريقة التي تصنف بها البنود للأغراض الداخلية. على سبيل المثال، يمكن لبنك أن يختار الإفصاح بشكل منفصل عن التغير في القيمة العادلة للمشتقات التي يصنفها المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ على إنها للمتاجرة ولكن البنك يصنفها كجزء من نشاطات إدارة المخاطر خارج محفظة التداول.

إضافة إلى ذلك، يقتضي معيار المحاسبة ٣٩، ٩٤ (هـ) الإفصاح عن القيم المسجلة للأصول المالية والإلتزامات المالية التي: (أ) تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للتداول، (ب) كانت، عند الإعتراف الأولي، معينة من قبل المنشأة على أنها أصول مالية أو إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة (يعني ذلك، أنها ليست أدوات مالية مصنفة على أنها محتفظ بها للتداول).

ز.٢ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٧– محاسبة التحوط: بيان التدفقات النقدية

كيف يتم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط في بيانات التدفق النقدي ؟

إن التدفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط يتم تصنيفها كنشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية مبنية على التدفقات النقدية الناجمة من البند المتحوط له. ورغم أن المصطلحات في المعيار المحاسبي الدولي ٧ لم يتم تحديثها لتنسجم مع المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فإن التدفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط يجب تصنيفها في بيان التدفق النقدي بما يتفق مع تصنيف هذه الأدوات كأدوات تحوط بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية التوافق بين محتويات النسخة المستبدلة من إرشادات التطبيق الـصادرة عـن لجنـة إرشادات التطبيق الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والإرشادات حول تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المرافقة له. وتم دمج الأسئلة والإجابات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وربما تم تعديل الإرشادات حول تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المرافقة له لتعكس التنقيحات التي قام بها مجلـس معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

وباستثناء المشار إليه، تعود جميع المراجع على والإرشادات حول تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الأسئلة و الأجوبة المستبدلة	المراجع الحالية
١-١	المعيار ٢,٣٩(و)
١-٢	المعيار ٢,٣٩(و)
١-٣-أ	المعيار ٢,٣٩(د)
١-٣-ب	المعيار ٢,٣٩(د)
١-٤	لا يوجد
١-٥-أ	المعيار ٢,٣٩(و)
١-٥-ب	المعيار ٢,٣٩(و)
١-٦	المعيار ٢,٣٩(ح)
١-٨	ب-١
١-١٠	ب-٢
١٠-٢	ب-٣
١٠-٣	المعيار ٣٩.تطبيقات ١١
١٠-٤(أ)	ب-٤
١٠-٤(أ)	ب-٥
١٠-٥	المعيار ٣٩.تطبيقات ١٠
١٠-٦	المعيار ٣٩.تطبيقات ٩
١٠-٧	ب-٢٣
١٠-٨	ب-٦
١٠-٩	ب-١٢
١٠-١٠	المعيار ٣٩.تطبيقات ١١
١٠-١١(أ)	لا يوجد
١٠-١١(أ)	ب-٢٢
١٠-١٢	ب-٢٧
١٠-١٣	ب-٢٤
١٠-١٤	ب-٢٥

الأسئلة و الأجوبة المستبدلة	المراجع الحالية
١٠-١٥	لا يوجد
١٠-١٦	المعيار ٣٩.تطبيقات ١٧
١٠-١٧	المعيار ٣٩.تطبيقات ١٧
١٠-١٨	ب-٧
١٠-١٩	المعيار ٣٩.تطبيقات ٩
١٠-٢٠	لا يوجد
١٠-٢١	ب-١١
١١-١	لا يوجد
١٣-١	المعيار ٣٩.تطبيقات ٢
١٣-٢	ب-٨
١٤-١	١.(أ)
١٤-٢	المعيار ٦،٣٩
١٤-٣	٢.(أ)
١٤-٤	٩.(ب)
١٥-٢	١٠.(ب)
١٦-١	٢٨.(ب)
١٦-٢	٢٩.(ب)
١٦-٣	٣٠.(ب)
١٦-٤	٣١.(ب)
١٨-١	المعيار ٣٩.تطبيقات ١٥
١٨-٢	المعيار ٣٩.تطبيقات ١٥
٢٢-١	١.(ج)
٢٢-٢	٢.(ج)
٢٣-١	المعيار ٣٩.تطبيقات ٢٨،المعيار ٣١,٣٢
٢٣-٢	٣.(ج)

الأسئلة و الأجوبة المستبدلة	المراجع الحالية
٢٣-٤	المعيار ٣٩.تطبيقات إرشادية٣٣
٢٣-٥	المعيار ٣٩.تطبيقات إرشادية٣٠(ه)
٢٣-٦	المعيار ١٠,٣٩
٢٣-٧	المعيار ١٠,٣٩
٢٣-٨	المعيار ٣٩.تطبيقات إرشادية٢٩
٢٣-٩	٤.(ج)
٢٣-١٠	المعيار ٣٩,١٣،١٢
٢٣-١١	المعيار ٣٩.تطبيقات إرشادية٣٠(ز)
٢٣-١٢	٥.(ج)
٢٥-١	٦.(ج)
٢٥-٢	٧.(ج)
٢٥-٣	المعيار ٣٩.تطبيقات إرشادية٣٣(ج)
٢٥-٤	٨.(ج)
٢٥-٥	٩.(ج)
٢٥-٦	لا يوجد
٢٥-٧	١٠(ج)
٢٥-٨	المعيار ٣٩.تطبيقات إرشادية٣٣(ب)
٢٧-١	ب-٣٢
٢٧-٢	١,١(د)
٣٠-١	لا يوجد
٣٠-٢	المعيار ٣٩.تطبيقات إرشادية٥٤
٣٤-١	٢,٢(د)

الأسئلة و الأجوبة المستبدلة	المراجع الحالية
٢-٣٥	لا يوجد
٣-٣٥	المعيار ٣٩. ١٨تطبيقات٣٧
٤-٣٥	المعيار ٣٩.تطبيقات ٥٠
٥-٣٥	المعيار ٣٩.تطبيقات ٥١ (ه)
١-٣٦	المعيار ٣٩.تطبيقات ٤٩
١-٣٧	المعيار ٣٩.تطبيقات ٥١(ن)
١-٣٨	المعيار ٣٩.تطبيقات٥١(د)
٢-٣٨	المعيار ٣٩.تطبيقات ٥١(ط)
٣-٣٨	المعيار ٣٩.تطبيقات ٥١(أ)-(ج)
٤-٣٨	المعيار ٣٩.تطبيقات ٥١(و)
٥-٣٨	المعيار ٣٩.تطبيقات ٥١(م)
١-٤١	المعيار ٣٩.تطبيقات ٥١(و)-(ح)
١-٤٧	المعيار ٣٩.تطبيقات ٢٨,٢٧
٢-٤٧	المعيار ٣٩. ٢٨،٢٧ تطبيقات ٥٢
١-٥٠	المعيار ١٦,٣٩(أ)،المعيار ٣٩ تطبيقات ٢٤،المعيار ٣٩ تطبيقات ٤٥
١-٥٧	المعيار ٣٩.تطبيقات ٦٠
٢-٥٧	المعيار ٣٩.تطبيقات ٥٨
٣-٥٧	المعيار ٣٩.تطبيقات ٦١
١-٦٢	المعيار ٣٩.تطبيقات ٦٢
١-٦٦-١	ه.١,١
٢-٦٦	المعيار ٤٣,٣٩
١-٧٠	المعيار ٣٩.تطبيقات ٨١
٢-٧٠	١١.(ج)
٣-٧٠	

الأسئلة و الأجوبة المستبدلة	المراجع الحالية
١-٧٣	ب. ٢٦
١-٧٦	المعيار ٣٩.تطبيقات ٦
١-٧٨	١. ٥.و
١-٨٠	١٣.(ب)
٢-٨٠	١٤.(ب)
١-٨٣	المعيار ٩,٣٩
٢-٨٢	المعيار ٩,٣٩
٢-٨٣	المعيار ٩,٣٩
٤-٨٣	١٩.(ب)
٥-٨٣	٢٠.(ب)
٦-٨٣	٢١.(ب)
٧-٨٣	١٥.(ب)
٨-٨٣	المعيار ٣٩.تطبيقات ٢٢(أ)
١-٨٦	١٦.(ب)
٢-٨٦	١٧.(ب)
١-٨٧	١٨.(ب)
١-٩٣	المعيار ٣٩.تطبيقات ٤٧
١-٩٩	ه.٢,١
١-١٠٠	ه.٢,٢
١-١٠٣	المعيار ٣٩. ٥٥(ب)
٢-١٠٣	ه.٣,١
١-١٠٦	المعيار٥٧,٣٩
٢-١٠٦	د.٣,٢
١-١٠٧	لا يوجد
٢-١٠٧	المعيار ٥٠,٣٩
٢-١٠٩	ه.٤,١
١-١١٠	ه.٤ .٢
١-١١١	ه.٤,٣
٢-١١١	ه.٤,٤
٣-١١١	ه.٤,٥
٤-١١١	ه.٤,٦

الأسئلة و الأجوبة المستبدلة	المراجع الحالية
١-١١٢	ه.٤,٧
٢-١١٢	المعيار ٣٩.تطبيقات ٦٤
١-١١٣	المعيار ٣٩.تطبيقات ٨٤
٢-١١٣	ه.٤,٨
٣-١١٣	لا يوجد
١-١١٥	لا يوجد
١-١١٧	المعيار ٦١,٣٩
٢-١١٧	ه.٤,٩
٣-١١٧	ه.٤,١٠
١-١١٨	لا يوجد
١-١٢١	و.٦,١
٢-١٢١	و.٦,٢
١-١٢٢	المعيار ٧٧,٣٩
٢-١٢٢	و.١,١
٣-١٢٢	و.١,٢
١-١٢٤	و.٣,١
١-١٢٧	و.٢,٢١
٥-١٢٧	و.٢,١
٦-١٢٨	المعيار ٧٩,٣٩
١-١٢٨	و.٢,١٢
٢-١٢٨	و.٢,١٧
٣-١٢٨	المعيار ٨١,٣٩
٤-١٢٨	و.٢,١٩
١-١٣١	و.١,١٢
٢-١٣١	و.٢,١٨
٣-١٣١	و.١,١٣
١-١٣٢	و.٢,٢٠
١-١٣٤	و.١,٤

الأسئلة و الأجوبة المستبدلة	المراجع الحالية
١٣٤-١(أ)	١,٥.و
١٣٤-١(ب)	١,٦.و
١٣٤-٢	٢,١٤.و
١٣٤-٣	٢,١٥.و
١٣٤-٤	٢,١٦.و
١٣٧-١	٢,١٣.و
١٣٧-٢	٢,٢.و
١٣٧-٣	٢,٣.و
١٣٧-٤	٢,٤.و
١٣٧-٥	٢,٥.و
١٣٧-٦	٢,٦.و
١٣٧-٧	٣,١.و
١٣٧-٨	٣,٢.و
١٣٧-٩	٣,٣.و
١٣٧-١٠	٣,٤.و
١٣٧-١١	٣,٥.و
١٣٧-١٢	٣,٦.و
١٣٧-١٣	معيار ٨٠,٣٩
١٣٧-١٤	لا يوجد
١٣٧-١٥	١,١٤.و
١٣٧-١٦	٢,٧.و
١٤٢-١	٣,٧.و
١٤٢-٢	٤,١.و

الأسئلة و الأجوبة المستبدلة	المراجع الحالية
١٤٢-٣	٤,٢.و
١٤٢-٤	٣,٨.و
١٤٢-٥	٤,٣.و
١٤٢-٦	٣,٩.و
١٤٢-٧	٣,١١.و
١٤٢-٨	١,٨.و
١٤٤-١	١,٩.و
١٤٤-٢	١,١٠.و
١٤٤-٣	١,١١.و
١٤٥-١	٤,٤.و
١٤٦-١	٤,٥.و
١٤٦-٢	٤,٦.و
١٤٦-٣	٤,٧.و
١٤٧-١	٢,٨.و
١٤٩-١	معيار ٨٩,٣٩(أ)
١٥٣-١	معيار ٩٢,٣٩
١٥٧-١	٥,٢.و
١٥٨-١	٥,٣.و
١٥٨-٢	٥,٤.و
١٥٨-٣	٥,٥.و
١٥٨-٤	٥,٦.و
١٥٨-٥	لا يوجد
١٦٠-١	

الأسئلة و الأجوبة المستبدلة	المراجع الحالية
١٦٣-١	معيار ١٠١,٣٩(ج)
١٦٤-١	٦,٤.و
١٧٠-١	١(ز)
١٧٠-٢	لا يوجد
١٧٢-١	معيار التقرير ١،تنفيذ٥٩
١٧٢-٢	معيار التقرير ١،تنفيذ٦٠(ب)
١٧٢-٣	معيار التقرير ١،تنفيذ ٥٩
١٧٢-٤	معيار التقرير ١,٢٧,٢٧(أ)
١٧٢-٥	معيار التقرير ١، ٢٩
١٧٢-٦	معيار التقرير ١، ٣٠
١٧٢-٧	معيار التقرير ١،تنفيذ٥٦(أ)
١٧٢-٨	معيار التقرير ١، ٦٠
١٧٢-٩	معيار التقرير ١، ٣٠ (ضمني)
١٧٢-١٠	معيار التقرير ١،تنفيذ٥٨ أ (ضمني)
١-أخرى	٢(ز)
٢-أخرى	لا يوجد
٣-أخرى	٣,٣(ه)
٤-أخرى	٦,٥(ه)
٥-أخرى	٣,٤(ه)
٦-أخرى	٣,٢(ه)
ملاحق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإرشادات التنفيذية	٧,١. و ٦,٣،٦.و

معيار المحاسبة الدولي ٤٠

الإستثمارات العقارية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤ .

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*" مبين في الفقرة ١-٨٦. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*" محل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الممتلكات الإستثمارية*" (الصادر عام ٢٠٠٠) وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٤٠

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٤٠ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، كان هدف المجلس الرئيسي هو إجراء تنقيح محدود للسماح لحصص الممتلكات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي بأن توصف على أنها إستثمارات عقارية بموجب شروط محددة. وتشمل تلك الشروط المتطلبات التي تقتضي بأن تستوفي الممتلكات خلافا لذلك تعريف الإستثمارات العقارية، وأنه يجب على المستأجر محاسبة عقد الإيجار كما لو أنه عقد إيجار تمويلي وقياس أصل الإيجار الناتج باستخدام نموذج القيمة العادلة. ولم يقم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الإستثمارات العقارية المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

مقدمة ٥ يمكن تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها إستثمارات عقارية شريطة:

(أ) أن يتحقق باقي تعريف الإستثمارات العقارية؛

(ب) أن تتم محاسبة عقد الإيجار التشغيلي كما لو أنه عقد إيجار تمويلي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"؛ و

(ج) أن يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة المحدد في هذا المعيار للأصل المعترف به.

مقدمة ٦ يتوفر بديل التصنيف المذكور في الفقرة "مقدمة ٥" على أساس كل ممتلكات على حدة. ولكن، ولأن المعيار يقتضي عموما محاسبة جميع الإستثمارات العقارية بشكل منسجم باستخدام نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة، فإنه ما أن يتم اختيار هذا البديل لواحدة من هذه الممتلكات، يتم محاسبة جميع الممتلكات المصنفة على أنها إستثمارات عقارية بشكل منسجم على أساس القيمة العادلة.

مقدمة ٧ يقتضي المعيار من المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) ما إذا تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة؛ و

(ب) إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة، ما إذا يتم، وفي أي ظروف يتم، تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات بموجب عقود الإيجار التشغيلية على أنها إستثمارات عقارية.

مقدمة ٨ عندما يتم تعديل التقييم الذي يتم الحصول عليه للإستثمارات العقارية بشكل جوهري لغرض البيانات المالية، فإنه لا بد من المطابقة بين التقييم الذي يتم الحصول عليه والتقييم المشمول في البيانات المالية.

مقدمة ٩ يوضح المعيار أنه إذا كانت حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار مصنفة على أنها إستثمارات عقارية، فإن البند الذي يتم محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك الحصص وليست الممتلكات ذات الصلة.

مقدمة ١٠ إن المعلومات المقارنة مطلوبة لجميع الإفصاحات.

مقدمة ١١ تم دمج بعض التغييرات الهامة في المعيار نتيجة للتعديلات التي قام بها المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كجزء من مشروع التحسينات:

(أ) لتحديد التكاليف المشمولة في تكلفة الإستثمارات العقارية ومتى ينبغي إلغاء الإعتراف بالبنود المستبدلة؛

(ب) تحديد متى يكون لمعاملات التبادل (أي المعاملات التي يتم فيها شراء الإستثمارات العقارية مقابل أصول غير نقدية، بشكل كامل أو جزئي) جوهر تجاري وكيف يتم محاسبة هذه المعاملات، سواءاً كان لها جوهر تجاري أم لم يكن؛ و

(ج) تحديد محاسبة التعويض من الأطراف الثالثة الإستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التخلي عنها.

ملخص بالمنهج الذي يقتضيه المعيار

مقدمة ١٢ يسمح المعيار للمنشآت بأن تختار إما:

(أ) نموذج القيمة العادلة، وبموجبه يتم قياس الإستثمارات العقارية، بعد القياس الأولي، بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة؛ أو

(ب) نموذج التكلفة. ونموذج التكلفة محدد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ويقتضي قياس الإستثمارات العقارية بعد القياس الأولي بالتكلفة المستهلكة (مطروحا منها أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة). وتقوم المنشأة التي تختار نموذج التكلفة بالإفصاح عن القيمة العادلة لإستثماراتها العقارية.

مقدمة ١٣ لا يتوفر الإختيار بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة للمستأجر الذي يقوم بمحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي الذي اختار تصنيفها ومحاسبتها على أنها إستثمارات عقارية. ويقتضي المعيار أن يتم قياس هذه الإستثمارات العقارية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

مقدمة ١٤ يختلف نموذج القيمة العادلة عن نموذج إعادة التقييم المسموح به لبعض الأصول غير المالية. وبموجب نموذج إعادة التقييم، يتم الإعتراف بالزيادات في المبلغ المسجل إلى ما فوق القياس المبني على أساس التكلفة على أنها فائض إعادة تقييم. وعلى كل حال، وبموجب نموذج القيمة العادلة، يتم الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة.

مقدمة ١٥ يقتضي المعيار من المنشاة أن تطبق النموذج الذي اختارته على جميع إستثماراتها العقارية. لكن لا يعني هذا أن جميع عقود الإيجار التشغيلية المرغوبة ينبغي تصنيفها على أنها إستثماراتها العقارية.

مقدمة ١٦ من الممكن في الحالات الإستثنائية، عندما تتبنى المنشأة نموذج القيمة العادلة، أن يكون هناك دليل واضح على أنه عندما تشتري المنشاة أولا الإستثمارات العقارية (أو عندما تصبح الممتلكات القائمة لأول مرة إستثمارات عقارية بعد إتمام البناء أو التطوير، أو بعد التغير في الإستخدام) لن

يكون من الممكن تحديد قيمتها العادلة بشكل موثوق على أساس مستمر. وفي مثل هذه الحـالات، يقتضي المعيار أن تقيس المنشأة الإستثمارات العقارية باستخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم التصرف الإستثمارات العقارية. ويُفترض أن القيمة المتبقية للإسـتثمارات العقارية تساوي صفر.

مقدمة ١٧ إن التغيير من نموذج إلى آخر يحدث فقط إذا نتج عن التغيير عرضا أكثـر ملائمـة. ويـنص المعيار أنه من غير المرجح أن يكون هذا هو الحال بالنسبة لتغيير من نموذج القيمة العادلة إلـى نموذج التكلفة.

مقدمة ١٨ يعتمد معيار المحاسبة الدولي ٤٠ على معيار المحاسبة الدولي ١٧ بالنسبة لمتطلبـات تـصنيف عقود الإيجار، ومحاسبة عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية وبعـض الإفـصاحات المتعلقة بالإستثمارات العقارية المؤجرة. وعندما يتم تـصنيف ومحاسـبة حـصص الممتلكـات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي كما لو أنها إستثمارات عقارية، فإن معيار المحاسـبة الدولي ٤٠ يتجاوز معيار المحاسبة الدولي ١٧ في أنه يقتضي أن تتم محاسبة عقد الإيجار كما لو أنه عقد إيجار تمويلي. وتنطبق الفقرات ١٤- ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ على تـصنيف عقود إيجار الأراضي والمباني. وتحدد الفقرة ١٨، بشكل خاص، متى يكون من غير الضروري قياس عنصري الأراضي والمباني لعقود الإيجار هذه بشكل منفصل.

معيار المحاسبة الدولي ٤٠

الإستثمارات العقارية

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في الإعتراف والقياس والإفصاح للإستثمارات العقارية.

٣ من بين أشياء أخرى يتعامل هذا المعيار مع القياس في البيانات المالية للمستأجر للإستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقد ايجار تمويلي والقياس في البيانات المالية للمؤجر للإستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقد ايجار تشغيلي، لا يتعامل هذا المعيار مع الأمور المغطاة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ " عقود *الإيجار*" والتي تتضمن:

(أ) تصنيف عقود الإيجار كعقود ايجار تمويلية أو عقود ايجار تشغيلية؛

(ب) الإعتراف بالدخل من عقود الإيجار المكتسبة من الإستثمارات العقارية (أنظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الايراد*")؛

(ج) القياس في البيانات المالية المستأجر للممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد ايجار تشغيلي؛

(د) القياس في البيانات المالية للمؤجر للممتلكات المستأجرة بموجب عقد ايجار تمويلي؛

(هـ) المحاسبة عن عمليات عقود ايجار البيع وإعادة الإستئجار؛ و

(و) الإفصاح عن عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية.

٤ لا ينطبق هذا المعيار على :

(أ) الأصول البيولوجية المعنية بالأرض والمتعلقة بالنشاط الزراعي (أنظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٤١ " *الزراعة*")؛ و

(ب) حقوق المعادن والإكتشاف لاستخراج المعادن، والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المشابهة.

تعريفات

٥ تستخدم المصطلحات التالية في المعيار وفق المعاني المحددة لها.

القيمة المرحلة **هي المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية.**

التكلفة **هي المبلغ النقدي أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للعوض الآخر المعطى للحصول على الأصل في وقت الإمتلاك أو الإنشاء، أو عندما يكون ملائماً، المبلغ الذي يعزى للأصل عند الإفصاح الأولي بما يتفق مع المتطلبات المحددة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مثال توضيحي، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم".**

القيمة العادلة **هو المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.**

الإستثمارات العقارية **هي الممتلكات (أرض أو مبنى – أو جزءاً من مبنى – أو كليهما) محتفظ بها (من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجاريه أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كلاهما وليس من :**

(أ) الإستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية؛ أو

(ب) البيع في السياق العادي للعمل.

الممتلكات المشغولة من المالك **هي الممتلكات المحتفظ بها (من قبل المالك أو من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) للإستخدام في الإنتاج أو لتوريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.**

٦ **يمكن تصنيف حصة الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي ومحاسبتها كممتلكات استثمارية إذا، وفقط إذا، استوفت الممتلكات خلافا لذلك تعريف الممتلكات الإستثمارية واستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة المبين في الفقرات ٣٣-٥٥ للأصل المعترف به. ويتوفر بديل التصنيف هذا على أساس كل ملكية على حدة. وما أن يتم اختيار بديل التصنيف هذا لحصة الممتلكات هذه المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي، تتم محاسبة جميع الممتلكات المصنفة على أنها ممتلكات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة. وعندما يتم اختيار بديل التصنيف هذا ويتم تضمين الحصة المصنفة كذلك في الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ٧٤ - ٧٨.**

٧ يحتفظ بالإستثمارات العقارية لاكتساب ايرادات ايجابية أو لارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كليهما، وبالتالي فإن الإستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل إلى حد كبير عن الأصول الأخرى التي يحتفظ بها المشروع وهذا هو الذي يميز الإستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك. إن إنتاج أو توريد السلع والخدمات (أو إستخدام الممتلكات لأغراض الإدارة) يولد تدفقات نقدية لا تعزا بالتحديد للممتلكات ولكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو عملية التوريد. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" على الممتلكات المشغولة من قبل المالك.

٨ ما يلي أمثلة على الإستثمارات العقارية :

(أ) أرض محتفظ بها لارتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأمد القصير في السياق العادي للعمل.

(ب) أرض محتفظ بها حالياً لهدف مستقبلي غير محدد. (إذا لم يحدد المشروع الهدف فإنه يستخدم الأرض أما كممتلكات مشغولة من قبل المالك أو لبيعها في الأمد القصير في السياق العادي للعمل وتعتبر الأرض محتفظاً بها للإرتفاع في قيمتها الرأسمالية).

(ج) مبنى مملوك من المشروع معد التقرير (أو محتفظ به من قبل مشروع معد التقارير بموجب عقد إيجار تمويلي) وتم إستئجارة بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

(د) مبنى شاغر ولكن محتفظ به لإيجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

٩ فيما يلي هي أمثلة على البنود التي ليست إستثمارات عقارية وبالتالي تقع خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) ممتلكات محتفظ بها لبيعها في السياق العادي للعمل أو في عملية الإنشاء أو التطوير لمثل ذلك البيع (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*")، ومثال ذلك الممتلكات التي تم الحصول عليها حصرياً بنية استبعادها اللاحق في المستقبل القريب أو لتطويرها وإعادة بيعها.

(ب) الممتلكات التي تم إنشاءها أو تطويرها نيابه عن الأطراف الأخرى (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*").

(ج) الممتلكات المشغولة من المالك (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦) متضمناً (من بين أشياء أخرى) الممتلكات المحتفظ بها للإستخدام المستقبلي كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المحتفظ بها لتطويرها مستقبلياً واستخدامها لاحقاً كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المشغولة من قبل الموظفين (سواءً دفع الموظفين أم لم يدفعوا الإيجار بسعر السوق) والممتلكات المشغولة من قبل المالك التي تنتظر استبعادها.

(د) الممتلكات التي تم إنشاءها أو تطويرها للإستخدام المستقبلي كإستثمارات عقارية. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ على تلك الممتلكات إلى أن يتم الإنتهاء من الإنشاء أو التطوير وفي ذلك الوقت تصبح إستثمارات عقارية وبذلك ينطبق هذا المعيار. ومهما يكن فإن هذا المعيار ينطبق على الإستثمارات العقارية القائمة حالياً التي تم إعادة تطويرها للإستخدام المستقبلي المستثمر كإستثمارات عقارية (أنظر الفقرة ٥٨).

(هـ) الممتلكات التي تم تأجيرها لمنشأة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.

١٠ تتضمن بعض الممتلكات جزءاً منها محتفظ به لاكتساب ايرادات إيجاريه أو لارتفاع قيمتها الرأسمالية وجزءاً آخر محتفظ به للإستخدام في الإنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية. إذا كان بالإمكان بيع هذه الأجزاء منفصلة (أو تأجيرها منفصلة بموجب عقد ايجار تمويلي)، فإن المشروع يحاسب عن هذه الأجزاء بشكل منفصل. إذا لم يكن بالإمكان بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل فإن الممتلكات هي إستثمارات عقارية فقط إذا كان جزءاً ليس هاماً محتفظ به في الإستخدام في الإنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

١١ في حالات معينة يقوم المشروع بتقديم خدمات مساعدة إضافية لشاغلي الممتلكات المحتفظ بها من قبل المشروع. يعامل المشروع تلك الممتلكات كإستثمارات عقارية إذا كانت الخدمات هي عنصر غير هام نسبياً من الترتيب ككل. ومثال على ذلك هو عندما يقوم مالك مبني مكاتب بتقديم خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذي يشغلون المبنى.

١٢ في حالات أخرى، تكون الخدمات المقدمة عنصر أكثر أهمية ومثال على ذلك، إذا كان المشروع يمتلك ويدير فندقاً حيث أن الخدمات المقدمة للنزلاء هي عنصر مهم من الترتيبات ككل وبالتالي فإن الفندق المدار من قبل المالك هو ممتلكات مشغولة من قبل المالك وليس إستثمارات عقارية.

١٣ قد يكون من الصعب تحديد فيما إذا كانت الخدمات المساعدة الإضافية مهمة كثيراً حيث لا تتأهل الممتلكات لأن تكون إستثمارات عقارية. فعلي سبيل المثال يقوم مالك الفندق في بعض الأحيان بتحويل مسؤوليات معينة لأطراف أخرى بموجب ترتيبات عقد تكون شروط مثل تلك الترتيبات التعاقدية مختلفة بشكل واسع. وفي أحد نهايات هذه السلسلة فإن وضع المالك من الممكن في الجوهر أن يكون مستثمراً غير فعال وفي النهاية الأخرى لهذه السلسلة فانه يمكن أن يكون المالك قد استقطب من الخارج من يقوم بالوظائف اليومية بينما أحتفظ بالتعرض الهام للتغيرات في التدفقات النقدية المولدة من تشغيل الفندق.

١٤ إن الحكم الشخصي مطلوب لتحديد ما إذا كانت الممتلكات تتأهل كإستثمارات عقارية. على المشروع أن يطور الأساس بحيث تمكنه من ممارسة الحكم الشخصي بشكل متماثل وفقاً لتعريف الإستثمارات العقارية والإرشاد ذا العلاقة في الفقرات من ٧ إلى١٣. تتطلب الفقرة ٧٥ (ج) من المشروع أن يفصح عن الأساس عندما يكون التصنيف صعباً.

١٥ في بعض الحالات، يمتلك المشروع ممتلكات مؤجرة ومشغولة من قبل الشركة الأم أو شركة تابعة له. وعليه لا تتأهل الممتلكات لأن تكون إستثمارات عقارية في البيانات المالية الموحدة التي تتضمن كلا المشروعين وذلك لأن الممتلكات هي مشغولة من قبل المالك من وجهة نظر المجموعة ككل . ومهما يكن فإنه من وجهة نظر المشروع المنفرد والذي يملكها فإن الممتلكات تعتبر إستثمارات عقارية إذا كانت تحقق التعريف في الفقرة ٥ وبالتالي فإن المؤجر يعامل الممتلكات كإستثمارات عقارية في البيانات المالية المنفردة.

الإعتراف

١٦ يجب الإعتراف الإستثمارات العقارية كأصل عندما وفقط عندما :

(أ) إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة الإستثمارات العقارية إلى المشروع ؛ و

(ب) يمكن قياس تكلفة الإستثمارات العقارية بموثوقية.

١٧ تقوم المنشاة بموجب مبدأ الإعتراف هذا بتقييم جميع تكاليف إستثماراتها العقارية في الوقت الذي يتم فيه تكبدها. وتشمل هذه التكاليف على التكاليف التي يتم تكبدها مبدئيا لشراء الإستثمارات العقارية والتكاليف التي يتم تكبدها لاحقا من اجل الإضافة للممتلكات، أو استبدال جزء منها أو خدمتها.

١٨ بموجب مبدأ الإعتراف في الفقرة ١٦، لا تعترف المنشأة بتكاليف التخديم اليومية للممتلكات في المبلغ المسجل للإستثمارات العقارية. وبدلا من ذلك، يتم الإعتراف بهذه التكاليف في حساب الربح أو الخسارة كما يتم تكبدها. إن تكاليف الخدمة اليومية هي عبارة بشكل رئيسي عن تكاليف العمل والبنود القابلة للإستهلاك، ويمكن أن تشمل تكاليف الأجزاء الثانوية. وغالبا ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه يتعلق "بعمليات إصلاح وصيانة" الممتلكات.

١٩ يمكن أن يكون قد تم شراء أجزاء من الإستثمارات العقارية من خلال الإستبدال. على سبيل المثال، يمكن أن تكون الجدران الداخلية بديلا للجدران الأصلية. وبموجب مبدأ الإعتراف، تعترف المنشأة بتكلفة استبدال جزء من الإستثمارات العقارية القائمة في المبلغ المسجل للإستثمارات العقارية في الوقت الذي يتم فيه تكبد تلك التكلفة إذا تم تلبية معايير الإعتراف. ويتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها وفقا لأحكام إلغاء الإعتراف في هذا المعيار.

القياس عند الإعتراف

٢٠ يجب قياس الإستثمارات العقارية مبدئياً بتكلفتها ويتوجب تضمين تكاليف العملية في القياس المبدئي.

٢١ تتألف تكلفة الإستثمارات العقارية التي تم شراءها من سعر شراءها وأية مصاريف مباشرة من الممكن نسبتها للأصل. تتضمن المصاريف المباشرة التي يمكن نسبتها على سبيل المثال الأتعاب المهنية الخاصة بالخدمات القانونية وضرائب تحويل الممتلكات وتكاليف العملية الأخرى.

٢٢ إن تكلفة الإستثمارات العقارية التي تم إنشاءها ذاتياً هي تكلفتها عند تاريخ انتهاء الإنشاء أو التطوير. وحتى ذلك التاريخ يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ١٦. وفي ذلك التاريخ تصبح الممتلكات إستثمارات عقارية وبذلك ينطبق هذا المعيار (أنظر الفقرات ٥٧ (هـ) و ٦٥أدناه).

٢٣ لا تتم زيادة تكلفة الإستثمارات العقارية بـــ:

(أ) بتكاليف بدء التشغيل (إلا إذا كانت ضرورة لوضع الممتلكات في حالتها العاملة بالأسلوب الذي تحدده الإدارة)،

(ب) وخسائر الإفتتاح الأولية المتكبدة قبل تحقيق الإستثمارات العقارية للمستوى المخطط له من الإشغال، أو

(ج) أو المبالغ غير العادية من المواد المبددة والعمالة والمصادر الأخرى المتكبدة في إنشاء أو تطوير الممتلكات.

٢٤ إذا تم تأجيل تسديد الإستثمارات العقارية، فإن تكلفتها هي معادل السعر النقدي ويتم الإعتراف بالفرق ما بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات كمصروف فائدة على مدى فترة الإئتمان.

٢٥ **تكون التكلفة الأولية لحصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار والمصنفة على أنها إستثمارات عقارية كما هو منصوص عليه لعقد الإيجار التمويلي في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، أي أنه يتم الإعتراف بالأصل بالقيمة العادلة للممتلكات أو القيمة الحالية لأقل دفعات الإيجار- أيهما أقل. ويتم الإعتراف بمبلغ مكافئ على أنه التزام وفقا لنفس تلك الفقرة.**

٢٦ تُعامل أي علاوة مدفوعة لعقد الإيجار على أنها جزء من دفعات الإيجار الأقل لهذا الغرض، وبالتالي يتم شملها في تكلفة الأصل، لكن يتم استثنائها من الإلتزام. إذا تم تصنيف حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار على أنها إستثمارات عقارية، فإن البند الذي تتم محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك الحصص وليس الممتلكات ذات الصلة. وتبين الفقرات ٣٣-٥٢ الإرشادات حول تحديد القيمة العادلة لحصص الممتلكات فيما يخص نموذج القيمة العادلة. وتتعلق تلك الإرشادات أيضا بتحديد القيمة العادلة عندما تُستخدم تلك القيمة على أنها تكلفة لأغراض الإعتراف الأولي.

٢٧ يمكن شراء واحدة أو أكثر من الإستثمارات العقارية مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقاش التالي إلى عملية مبادلة أصل غير نقدي واحد مقابل آخر ولكنه ينطبق أيضا على جميع التبادلات المذكورة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة مثل هذه الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل للجوهر التجاري، أو (ب) ما لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بشكل موثوق. ويتم قياس الأصل المشترى بهذه الطريقة حتى لو لم تستطع المنشأة مباشرة أن تلغي الإعتراف بالأصل المتنازل عنه. وإذا لم يتم قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

٢٨ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري من خلال دراسة الحد الذي يتوقع فيه تغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملات التبادل جوهراً تجارياً إذا:

(أ) كان شكل التدفقات النقدية للأصل المستلم (المخاطر والتوقيت والمبلــغ) يختلــف عــن شــكل التدفقات النقدية للأصل المنقول، أو

(ب) تغيرت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة نتيجة للتبادل، و

(ج) كان الفرق بين (أ) أو (ب) كبيرا مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري، ينبغي أن تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة التدفقات النقدية قبل الضريبة. ويمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون أن تضطر المنشأة للقيام بحسابات مفصلة.

٢٩ تكون القيمة العادلة للأصل التي لا توجد لها معاملات سوق مقارنة قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) كان التغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ليس كبيرا لذلك الأصل، (ب) أو إذا كان من الممكن على نحو معقول تقييم واستخدام احتمالات التقديرات المختلفة ضمن المدى في تقدير القيمة العادلة. إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندئذ تُستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم واضحة بشكل أكبر.

القياس بعد الإعتراف

السياسات المحاسبية

٣٠ مع الإستثناء المدون في الفقرة ٣٢ أ و٣٤، على المنشأة أن تختار نموذج القيمة العادلة في الفقرات ٣٣-٥٥ أو نموذج التكلفة في الفقرة ٥٦ كسياسة محاسبية له ويتوجب عليه تطبيق تلك السياسة على جميع ممتلكاته الإستثمارية.

٣١ يبين معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" إن التغير الطوعي في السياسة المحاسبية يجب أن يتم فقط إذا كان التغير سوف ينتج عنه عرضاً أكثر ملائمة للأحداث أو العمليات، في البيانات المالية للمشروع. أنه من غير المحتمل الشديد أن ينتج عن التغير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرضاً أكثر ملائمة للأحداث أو العمليات في البيانات المالية للمشروع.

٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، لهدف القياس (نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (نموذج التكلفة). يشجع المشروع، ولكن ليس مطلوباً منه، أن يحدد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية على أساس التقييم من قبل مقيم مستقل لديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية الإستثمارات العقارية التي تيم تقييمها.

٣٢أ يمكن للمنشأة:

(أ) أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الإستثمارات العقارية التي تدعم الإلتزامات التي تدفع عائدا مرتبطا مباشرة بالقيمة العادلة، أو العوائد من، الأصول المحددة بما في ذلك تلك الإستثمارات العقارية؛ و

(ب) أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الإستثمارات العقارية الأخرى، بغض النظر عن الإختيار في البند (أ).

٣٢ب تدير بعض شركات التأمين والمنشآت الأخرى صندوق ممتلكات داخلي يُصدر وحدات إسمية، بحيث يحتفظ المستثمرون ببعض الوحدات في عقود مبرمة وتحتفظ المنشأة بالبعض الآخر. ولا تسمح الفقرة "٣٢أ" للمنشأة بأن تقيس الممتلكات المحتفظ بها من قبل الصندوق بشكل جزئي بالتكلفة وبشكل جزئي بالقيمة العادلة.

٣٢ج إذا اختارت المنشأة نماذج مختلفة للفئتين المذكورتين في الفقرة "٣٢أ"، يتم الإعتراف ببيع الإستثمارات العقارية بين مجموعات الأصول التي يتم قياسها باستخدام نماذج مختلفة بالقيمة العادلة ويتم الإعتراف بالتغير التراكمي للقيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وتبعا لذلك، إذا تم بيع إستثمارات عقارية من مجموعة معينة يُستخدم فيها نموذج القيمة العادلة إلى مجموعة يُستخدم فيها نموذج التكلفة، تصبح القيمة العادلة للممتلكات في تاريخ البيع هي قيمتها الإفتراضية.

نموذج القيمة العادلة

٣٣ **عندما تكون حصة الممتلكات المعدة للإيجار بموجب عمليات الإيجار مصنفة كأدوات استمثارية بعد الإعتراف المبدئي، يتوجب على المشروع الذي يختار نموذج القيمة العادلة أن يقيس جميع ممتلكاته الإستثمارية بالقيمة العادلة لها ما عدا في الحالات الإستثنائية الموصوفة في الفقرة ٥٣.**

٣٤ **بموجب الفقرة ٦، والفقرة ٣٠ ليست مختارة، ونموذج القيمة العادلة يجب أن يطبق.**

٣٥ **يتوجب تضمين المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للممتلكات في صافي الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها.**

٣٦ القيمة العادلة للإستثمارات العقارية هي السعر الذي يتم بموجبه تبادل الممتلكات بين أطراف، مطلعة وراغبة في عملية تجارية بحتة (أنظر الفقرة ٥). تستثني القيمة العادلة تحديداً تقرير السعر التقدير المضخم أو المخفض بموجب شروط أو ظروف خاصة، مثل تمويل بشروط شاذة وعمليات بيع، وإعادة استئجار، والإعتبارات الخاصة، أو التخفيضات الممنوحة من قبل أي شخص مرتبط بعملية البيع.

٣٧ يحدد المشروع القيمة العادلة بدون أي طرح لتكاليف العملية التي من الممكن أن يتكبدها المشروع في البيع أو استبعاد آخر.

٣٨ **يجب أن تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية حالة السوق الحقيقية والظروف كما بتاريخ الميزانية العمومية.**

٣٩ إن القيمة العادلة هي محددة بوقت في تاريخ معين. وذلك لأن الأسواق وأحوال السوق من الممكن أن تتغير وبالتالي فإن القيمة المقدرة من الممكن أن تكون غير صحيحة أو غير ملائمة في وقت آخر. يفترض تعريف القيمة العادلة أيضاً التبادل المتزامن وإنهاء التعاقد بدون أية تغيرات في السعر والتي من الممكن أن تتم في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة إذا كان التبادل وإنهاء التعاقد ليس متزامناً.

٤٠ تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، من بين أشياء أخرى، دخل الإيجار لعقود إيجار جارية وافتراضات معقولة ومعززة تمثل وجهة نظر السوق بخصوص ماذا تتوقع الأطراف المطلعة والراغبة من دخل الإيجار من عقود الإيجار المستقبلية في ضوء الظروف الحالية للسوق. وتعكس أيضا، على أساس مشابه، أي تدفقات نقدية صادرة (بما في ذلك دفعات الإيجار والتدفقات الصادرة الأخرى) يمكن توقعها فيما يخص الممتلكات. وتنعكس بعض تلك التدفقات الصادرة في الإلتزام في حين يرتبط بعضها الآخر بالتدفقات الصادرة التي لا يتم الإعتراف بها في البيانات المالية حتى تاريخ لاحق (على سبيل المثال الدفعات الدورية مثل الإيجارات المشروطة).

٤١ تحدد الفقرة ٢٥ أساس الإعتراف الأولي بتكلفة حصة معينة في الممتلكات المؤجرة. وتقتضي الفقرة ٣٣ بان يتم إعادة قياس الحصص في الممتلكات المؤجرة، إن لزم الأمر، إلى القيمة العادلة. وفي عقد

الإيجار الذي يتم التفاوض عليه بأسعار السوق، ينبغي أن تكون القيمة العادلة لحصة معينة في الممتلكات المؤجرة عند الإندماج بالشراء، مطروحا منها جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالإلتزامات المعترف بها)، تساوي صفر. لا تتغير هذه القيمة العادلة بغض النظر عما إذا يتم الإعتراف، ولأغراض محاسبية، بالأصل المؤجر والإلتزام بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار الأقل، وفقا للفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. لذلك، فإن إعادة قياس الأصل المؤجر من التكلفة وفقا للفقرة ٢٥ إلى القيمة العادلة وفقا للفقرة ٣٣ إلى أي خسارة أو ربح أولي، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة. ويمكن أن يحدث هذا عندما يتم اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإعتراف الأولي.

٤٢ يشير تعريف القيمة العادلة إلى "أطراف راغبة ومطلعة". وفي هذا السياق فإن "المطلعة" تعني أن كل من المشتري الراغب والبائع الراغب قد أبلغوا على نحو معقول عن طبيعة ومواصفات الإستثمارات العقارية واستخداماتها الفعلية والمحتملة وحالة السوق بتاريخ الميزانية العمومية. يتم تشجيع المشتري الراغب، ولكن لا يتم إجباره، على الشراء. ولا يكون هذا المشتري متحمسا ولا مصمما على الشراء بأي سعر. ولا يدفع المشترى المفترض سعرا أعلى من السعر الذي يقتضيه السوق الذي يشمل مشترين وبائعين مطلعين وراغبين.

٤٣ البائع الراغب ليس هو المفرط في الرغبة وليس بائعاً مجبراً، مهيئاً للبيع بأي سعر وليس مهيئاً لرفض البيع رغبة في سعر لا يعتبر معقولاً في السوق الحالية. إن البائع الراغب هو محفز على بيع الإستثمارات العقارية بشروط أفضل سعر ممكن الحصول عليه في السوق المقترح بعد تسويق مناسب أياً ما سيكون عليه السعر. إن الظروف الحقيقية لمالك الإستثمارات العقارية الحقيقية ليس جزءاً من هذا الإعتبار وذلك لأن البائع الراغب هو مالك مفترض (على سبيل المثال البائع الراغب لا يأخذ في الحسبان إعتبارات الضريبة الخاصة للمالك الحقيقي للإستثمارات العقارية).

٤٤ يشير تعريف القيمة العادلة لعملية تجارية بحته. إن العملية التجارية البحتة هي تلك التي تتم بين أطراف ليست لديها علاقة محددة أو خاصة تجعل من أسعار العمليات لا تصف السوق. يفترض أن تكون العملية بين أطراف لا علاقة بينها كل منهم يتصرف باستقلالية.

٤٥ إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو عادة ما تحدده الأسعار الجارية في سوق نشيط لممتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لعقود إيجار وشروط تعاقدية مشابهة. يأخذ المشروع الحذر في تعريف الفروقات في الطبيعة والموقع والحالة للممتلكات أو الشروط التعاقدية والعقود الأخرى ذات العلاقة بالممتلكات.

٤٦ في غياب وجود أسعار جارية في سوق نشطة من النوع الموصوف في الفقرة ٤٥، فإن المشروع يأخذ في الإعتبار المعلومات من مصادر مختلفة والتي تتضمن.

(أ) الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع (أو خضعة لعقود إيجار أو عقود أخرى مختلفة) معدلة لتعكس هذه الإختلافات؛

(ب) الأسعار الأخيرة في سوق أقل نشاطا، مع تعديلات عليها لتعكس التغيرات في الأحوال الإقتصادية منذ تاريخ العمليات التي حدثت على الأسعار؛ و

(ج) توقعات التدفقات النقدية المستقبلية معززة بالشروط لأي عقود إيجار قائمة حالياً أو عقود أخرى (إينما كان ممكناً) وبالدليل الخارجي مثل إيجار السوق الحالية لممتلكات مشابهة في نفس المنطقة والحالة، وبإستخدام معدلات خصم تعكس تقييم السوق لعدم التأكد في المبالغ والتوقيت لتلك التدفقات النقدية.

٤٧ في بعض الحالات، فإن مختلف المصادر المدرجة في الفقرة السابقة يمكن أن تؤدي إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بالقيمة العادلة للإستثمارات العقارية. على المشروع إن يدرس أسباب هذه الإختلافات حتى يتوصل لتقدير القيمة العادلة الأكثر موثوقية ضمن مدى ضيق نسبياً من التقديرات المعقولة للقيمة العادلة.

٤٨ في حالات استثنائية، هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع على إستثمارات عقارية لأول مرة (أو عندما تصبح الممتلكات لأول مرة إستثمارات عقارية لاحقاً لانتهاء الإنشاء أو التطوير أو بعد تغير الإستخدام) إن يكون التباين في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة كبير جداً وإحتمالات مختلف النتائج صعبة التقييم، وبالتالي فإن صلاحية التقدير المنفرد للقيمة العادلة قد أصبح ملغي. وهذا يشير إلى أنه سوف لن تكون القيمة العادلة قابلة للتحديد للممتلكات على أسس مستمرة (أنظر الفقرة ٥٣).

٤٩ تختلف القيمة العادلة عن قيمة الإستخدام فكما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*"، فإن القيمة العادلة تعكس معرفة وتقديرات المشاركين في السوق وأيضاً العوامل ذات العلاقة بالمشاركين في السوق بشكل عام. وفي المقابل، تعكس قيمة الإستخدام معرفة المشروع وتقديراته وأيضاً العوامل المحددة بالمشروع والتي يمكن أن تكون محددة للمشروع وهي ليست قابلة للتطبيق على المشاريع بشكل عام. فعلى سبيل المثال إن القيمة العادلة لا تعكس أياً من العوامل التالية الى الحد الذي لا تتوفر فيه بشكل عام للأطراف الراغبة والمطلعة من البائعين أو المشترين:

(أ) القيمة الإضافية المشتقة من إنشاء محفظة من الممتلكات في مواقع مختلفة؛

(ب) التداؤب ما بين الإستثمارات العقارية والأصول الأخرى؛

(ج) الحقوق القانونية أو التغيرات القانونية التي هي محددة فقط بالمالك الحالي؛ و

(د) الفوائد الضريبية أو الأعباء الضريبية التي هي محددة في المالك الحالي.

٥٠ في تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، فإن على المشروع أن يتجنب العد المكرر للأصول أو الإلتزامات التي تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية كأصول أو إلتزامات منفصلة فعلي سبيل المثال :

(أ) المعدات مثل المصاعد أو أجهزة التكييف غالباً ما تكون جزءاً أساسياً من المبني ويتم تضمينها بشكل عام في الإستثمارات العقارية، مفضلاً عن الإعتراف بها على نحو منفصل كممتلكات ومصانع ومعدات.

(ب) إذا تم تأجير مكتب على أساس مفروش تتضمن القيمة العادلة للمكتب بشكل عام القيمة العادلة للأثاث، وذلك لأن الإيرادات الإيجارية ذات علاقة بالمكتب المفروش. وعندما تم تضمين الأثاث في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، فإن المشروع لا يعترف بذلك الأثاث كأصل مستقل.

(ج) لا تتضمن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية إيراد عقد الإيجار التشغيلي المدفوع مقدما أو المستحق، حيث أن المشروع يعترف به كأصل أو التزام منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التدفقات النقدية المتوقعة (بما في ذلك الإيجار المشروط المتوقع أن يصبح مستحق الدفع). وتبعا لذلك، إذا كان التقييم الذي يتم الحصول عليه للممتلكات هو صافي جميع الدفعات المتوقعة، سيكون من الضروري إعادة إضافة أي التزام إيجار معترف به للوصول إلى القيمة العادلة للإستثمارات العقارية لأغراض محاسبية.

٥١ لا تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية المصاريف الرأسمالية التي سوف تحسن أو تعزز الممتلكات ولا تعكس المنافع الإقتصادية المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي.

٥٢ في بعض الحالات، يتوقع المشروع أن تكون القيمة الحالية لدفعاته ذات العلاقة بالإستثمارات العقارية (خلافا للدفعات المتعلقة بالإلتزامات المالية المعترف بها) سوف تزيد عن القيمة الحالية للمتحصلات النقدية ذات العلاقة. على المشروع أن يستخدم معيار المحاسبة الدولي٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" لتحديد ما إذا كان على المشروع الإعتراف بالتزام وكيف سيقوم المشروع بقياس ذلك الإلتزام.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

٥٣ هناك افتراض قوي الحجة بأن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة لممتلكاته الإستثمارية على أسس مستمرة. ومهما يكن، فإنه في حالات استثنائية هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع لأول مرة على الإستثمارات العقارية (أو عندما تصبح الممتلكات القائمة حالياً لأول مرة إستثمارات عقارية لاحقاً لانتهاء الإنشاء أو التطوير أو بعد تغير الإستخدام) أن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بموثوقية على أسس مستمرة. وهذا ينشأ عندما، وفقط، عندما تكون العمليات السوقية المرادفة ليست متكررة الحدوث ولا يتوفر تقديرات بديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال، إعتماداً على تقديرات التدفقات النقدية المخصومة). ففي مثل هذه الحالات، يتوجب على المشروع أن يقيس تلك الإستثمارات العقارية باستخدام معالجة نقطة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي ١٦. يتوجب افتراض القيمة المتبقية للإستثمارات العقارية لتكون صفراً ويجب على المشروع الإستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم استبعاد الإستثمارات العقارية.

٥٤ في الحالات الإستثنائية عندما يجبر المشروع، وللسبب المبين في الفقرة السابقة، على قياس الإستثمارات العقارية باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، وهو يقيس جميع الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة. في هذه الحالة، ومع ذلك تستطيع المنشأة استخدام نموذج التكلفة للإستثمارات العقارية، فإن على المنشأة أن تستمر في قياس باقي ممتلكاتها الإستثمارية الأخرى بالقيمة العادلة.

٥٥ إذا كانت المنشأة في السابق قد قاست الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة، فإن على المشروع الإستمرار في قياس الممتلكات بالقيمة العادلة إلى أن يتم استبعادها (أو إلى أن تصبح الممتلكات ممتلكات مشغولة من قبل المالك أو أن يبدأ المشروع في تطوير الممتلكات لبيعها لاحقاً في السياق العادي للعمل) حتى ولو عندما تصبح العمليات السوقية المرادفة أقل تكراراً أو تصبح أسعار السوق الفورية أقل توفراً.

نموذج التكلفة

٥٦ بعد الإعتراف المبدني، فإنه يتوجب على المشروع الذي اختار نموذج التكلفة أن يقيس جميع ممتلكاته الإستثمارية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦: متطلبات ذلك النموذج، عدا عن تلك التي تلبي معايير تصنيفها على انها محتفظ بها برسم البيع (أو التي يتم تضمينها في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*". ويتم قياس الممتلكات الإستثمارية التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو التي يتم تضمينها في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٥.

التحويلات

٥٧ إن التحويلات من أو إلى الإستثمارات العقارية يجب أن تتم عندما وفقط عندما يكون هناك تغيراً في الإستخدام المدلل عليه بـــ :

(أ) بدأ الإشغال من قبل المالك وذلك للتحويل من الإستثمارات العقارية إلى الممتلكات المشغولة من قبل المالك ؛

(ب) بدأ التطوير بنية البيع وذلك للتحويل من الإستثمارات العقارية إلى المخزون؛

(ج) انتهاء الاشغال من قبل المالك وذلك للتحويل من ممتلكات مشغولة من قبل المالك إلى إستثمارات عقارية؛

(د) بدأ عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر وذلك للتحويل من المخزون إلى الإستثمارات العقارية؛ أو

(هـ) انتهاء الإنشاء أو التطوير للتحويل من الممتلكات تحت الإنشاء أو التطوير (مغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦) إلى الإستثمارات العقارية.

٥٨ تتطلب الفقرة ٥٧(ب) أن يقوم المشروع بتحويل الممتلكات من الإستثمارات العقارية إلى المخزون عندما، وفقط عندما يكون هناك تغيراً في الإستخدام، والمدلل عليه يبدأ التطوير بنية البيع. وذلك عندما يقرر المشروع استبعاد ممتلكاته استثمارية بدون تطوير فعلى المشروع أن يستمر في معاملة الممتلكات كإستثمارات عقارية إلى أن يتم إلغاء الإعتراف بها (استبعادها من الميزانية العمومية) ولا يتم معاملتها على أنها مخزون وعلى نحو مشابهة إذا بدأ المشروع في إعادة تطوير إستثمارات عقارية قائمة حاليا للإستخدام التشغيلي المستمر كإستثمارات عقارية فأنها تبقى إستثمارات عقارية ولا يتم إعادة تصنيفها إلى ممتلكات مشغولة من المالك خلال إعادة التطوير.

٥٩ تعالج الفقرات ٦٠-٦٥ مسائل القياس والإعتراف التي تنطبق عندما يستخدم المشروع نموذج القيمة العادلة للإستثمارات العقارية. فعند استخدام المشروع لنموذج التكلفة، فإن التحويلات ما بين الإستثمارات العقارية، والممتلكات المشغولة من قبل المالك والمخزون لا تغير من القيمة المرحلة للممتلكات المحولة ولا تغير من التكلفة لتلك الممتلكات لأهداف القياس والإفصاح.

٦٠ فيما يتعلق بالتحويلات من الإستثمارات العقارية المرحلة بالقيمة العادلة إلى الممتلكات المشغولة من المالك أو إلى المخزون فإن تكلفة الممتلكات، للمحاسب عنها لاحقاً بموجب معايير المحاسبة الدولية ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٢، يتوجب أن تكون قيمتها العادلة كما بتاريخ التغير في الإستخدام.

٦١ **إذا أصبحت ممتلكات مشغولة من المالك إستثمارات عقارية وسوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فانه يتوجب على المشروع أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى تاريخ التغير في الإستخدام. يتوجب أن يعامل المشروع أي فرق في ذلك التاريخ ما بين القيمة المرحلة للممتلكات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ وقيمتها العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.**

٦٢ حتى التاريخ الذي تصبح فيه الممتلكات المشغولة من المالك إستثمارات عقارية مرحلة بالقيمة العادلة، فإن المشروع يستمر في استهلاك الممتلكات والإعتراف بأي خسائر قد حدثت في انخفاض القيمة العادلة، المنشأة تتعامل مع أي اختلافات بالتاريخ بين القيمة المرحلة للممتلكات بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦وقيمتها العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦. وبكلمات أخرى.

(أ) أي انخفاض ناتج في القيمة المرحلة للممتلكات يعترف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة، إلا أنه، إلى حد المبلغ الذي تم تضمينه في فائض إعادة التقييم لتلك الممتلكات فإن الانخفـاض يقيـد على ذلك الفائض من إعادة التقييم؛

(ب) أي زيادة ناتجة في القيمة المرحلة تعالج كما يلي:

(١) إلى الحد الذي تعكس فيه الزيادة خسارة سابقة في انخفاض القيمة فانه يعترف بالزيادة في صافي الربح أو الخسارة للفترة. إن المبلغ المعترف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة لا يجب ان يزيد عن المبلغ اللازم لاستعادة القيمة المرحلة إلى القيمة المرحلة التي كانت ستحدد لو (صافية بعد طرح الإستهلاك) لم يتم الإعتراف بخسارة من انخفاض القيمة.

(٢) أي جزء متبقي من الزيادة يتم قيده مباشرة بإضافته إلى حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم. وعند الإستبعاد اللاحق للإستثمارات العقارية، يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في حقوق الملكية إلى الأرباح المحتفظ بها، ولا يتم إجراء التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتفظ بها من خلال قائمة الدخل.

٦٣ **بخصوص التحويل من المخزون إلى الإستثمارات العقارية والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فإن أي فرق ما بين القيمة العادلة للممتلكات في ذلك التاريخ والقيمة المرحلة السابقة يتوجب الإعتراف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة.**

٦٤ إن معالجة التحويلات من المخزون إلى الإستثمارات العقارية والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة متماثلة مع مبيعات المخزون.

٦٥ **عندما ينتهي المشروع من إنشاء أو تطوير إستثمارات عقارية أنشئت ذاتياً والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فإن أي فرق ما بين القيمة العادلة للممتلكات كما في ذلك التاريخ والقيمة المرحلة السابقة يتوجب الإعتراف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة.**

الإستبعادات

٦٦ **يتوجب إلغاء الإعتراف الإستثمارات العقارية (حذفها من الميزانية العمومية) عند استبعادها أو عندما تسحب الإستثمارات العقارية بشكل دائم من الإستخدام ولا يوجد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استبعادها.**

٦٧ يمكن أن يحدث استبعاد الإستثمارات العقارية ببيعها أو بالدخول في عقد إيجار تمويلي. وفي تحديد تاريخ الإستبعاد للإستثمارات العقارية، فعلى المشروع ان يطبق المقياس في معيار المحاسبة الدولي

١٨ للإعتراف بالإيراد من بيع المخزون وان يدرس الإرشاد ذا العلاقة في الملحق لمعيار المحاسبة الدولي ١٨. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على الإستبعاد من خلال الدخول في عقد ايجار تحويلي أو عقد بيع وإعادة استئجار.

٦٨ إذا اعترفت المنشأة، وفقا لمبدأ الإعتراف في الفقرة ١٦، بتكلفة استبدال جزء من الإستثمارات العقارية في المبلغ المسجل للأصل، فإنها تلغي الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل. وبالنسبة للإستثمارات العقارية التي يتم محاسبتها باستخدام نموذج التكلفة، قد لا يكون الجزء المستبدل هو الجزء الذي يتم استهلاكه بشكل منفصل. وإذا لم يكن من الممكن للمنشأة أن تحدد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها أن تستخدم تكلفة الإستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل وقت شرائه أو إنشائه. وبموجب نموذج القيمة العادلة، يمكن أن تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية أن الجزء الذي ينبغي استبداله قد فقد قيمته. وفي حالات أخرى قد يكون من الصعب تحديد ما ينبغي تخفيضه من القيمة العادلة للجزء الذي يتم استبداله. وكبديل لتخفيض القيمة العادلة للجزء المستبدل، عندما يكون من غير العملي القيام بذلك، يتم شمل تكلفة الإستبدال في المبلغ المسجل للأصل ومن ثم إعادة تقييم القيمة العادلة، كما هو مطلوب بالنسبة للإضافات التي لا تنطوي على استبدال.

٦٩ يتوجب تحديد المكاسب أو الخسائر التي تنشأ من إنهاء خدمة أو استبعاد الإستثمارات العقارية بالفرق بين صافي متحصلات الإستبعاد والقيمة المرحلة للأصل ويجب الإعتراف به لدخل أو مصروف في قائمة الدخل (ما لم يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٧ – خلافاً لذلك في البيع وإعادة الإستئجار).

٧٠ إن العوض القابل للإستلام من استبعاد الإستثمارات العقارية يتم الإعتراف به مبدئيا بالقيمة العادلة، وعلى الخصوص، إذا تم تأجيل دفع قيمة الإستثمارات العقارية فإنه يتم الإعتراف بالعوض المستلم مبدئياً بالسعر المعادل النقدي. يتم الإعتراف بالفرق ما بين المبلغ الإسمي للعوض ومبلغ السعر المعادل النقدي كإيراد وفائدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ على أسس زمنية تناسبية تأخذ في الحسبان الحاصل الساري المفعول من المبلغ القابل للقبض.

٧١ يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو معايير المحاسبة الدولية الأخرى كما هو ملائم على أي إلتزام يحتفظ به المشروع بعد استبعاد الإستثمارات العقارية.

٧٢ يتم الإعتراف بالتعويضات من الأطراف الثالثة للإستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.

٧٣ إن انخفاض قيمة الإستثمارات العقارية أو الخسائر فيها والمطالبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الإستبدال عبارة عن أحداث اقتصادية منفصلة وتتم محاسبتها بشكل منفصل كما يلي:

(أ) يتم الإعتراف بانخفاض قيمة الإستثمارات العقارية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(ب) يتم وفقا للفقرات ٦٦–٧١ من هذا المعيار الإعتراف بعمليات التكهين أو التصرف بالإستثمارات العقارية؛

(ج) يتم الإعتراف بالتعويض من أطراف ثالثة الإستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما يصبح مستحقا للقبض؛ و

(د) يتم وفقا للفقرات ٢٠-٢٩ من هذا المعيار تحديد تكلفة الأصول التي يتم استردادها أو شرائها أو إنشائها كبنود مستبدلة.

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤ الإفصاحات المدرجة أدناه تنطبق بالإضافة إلى تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٧. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧: فإن مالك الإستثمارات العقارية يظهر افصاحات المؤجر عن عقود الإيجار التشغيلية. فإن المشروع الذي يحتفظ بالإستثمارات العقارية بموجب عقد إيجار تمويلي يظهر الإفصاحات الخاصة بالمستأجر عن عقد الإيجار التمويلي وإفصاحات المؤجر حول أية عقود إيجار تشغيلية منحها المشروع.

٧٥ **يتوجب على المشروع ان يفصح عن :**

(أ) إذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

(ب) اذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة، أو كليهما، وفي أي ظروف تكون حصص الممتلكات معدة بموجب عقود الإيجار مصنفة ومحتسبة للإستثمارات العقارية.

(ج) إذا كان التصنيف صعباً (أنظر الفقرة ١٤) الأساس المطور من قبل المشروع للتفريق ما بين الإستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك وعن الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل.

(د) الطرق والإفتراضات الهامة المطبقة في تحديد القيمة العادلة الإستثمارات العقارية، متضمناً ما إذا تم تعزيز تحديد القيمة العادلة بدليل سوق أو معتمداً إلى حد كبير على العوامل الأخرى (والتي على المشروع الإفصاح عنها) بسبب طبيعة الممتلكات وعدم توفر معلومات سوق موازية.

(هـ) إلى أي مدى أعتمدت القيمة العادلة الإستثمارات العقارية (كما تم قياسها والإفصاح عنها في البيانات المالية) على التقييم من قبل مقيم مستقل يحمل مؤهلات مهنية ذات علاقة معترف بها والذي لديه خبرة حديثة في موقع ونوع الإستثمارات العقارية التي تم تقييمها وإذا لم يكن قد تم مثل ذلك التقييم فإنه يتوجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(و) المبالغ المفصح عنها الربح أو الخسارة:

(١) الدخل الإيجاري من الإستثمارات العقارية؛

(٢) مصاريف التشغيل المباشرة (متضمناً الإصلاح والصيانة) الناشئة من الإستثمارات العقارية التي ولدت الدخل الإيجاري خلال الفترة؛ و

(٣) مصاريف التشغيل المباشرة (متضمناً الإصلاح والصيانة) الناشئة عن الإستثمارات العقارية التي لم تولد دخل إيجاري خلال الفترة؛ و

(٤) . تغير التراكمي في القيمة العادلة المعترف به في حساب الربح أو الخسارة عند بيع الإستثمارات العقارية من مجموعة أصول يُستخدم فيها نموذج التكلفة إلى مجموعة يُستخدم فيها نموذج القيمة العادلة (انظر الفقرة "٣٢ج").

(ز) وجود تغييرات ومبالغها على تسييل الإستثمارات العقارية أو تسديد الدخل ومتحصلات الإستبعاد.

(ح) الإلتزامات التعاقدية المادية لشراء أو لإنشاء أو لتطوير الإستثمارت العقارية أو لإصلاح أو الصيانة أو الإضافات عليها.

نموذج القيمة العادلة

٧٦ بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بالفقرة ٧٥، يتوجب على المشروع الذي يطبق نموذج القيمة العادلة في الفقرات ٣٣-٥٥ أيضاً الإفصاح عن تسوية للمبلغ المرحل الإستثمارات العقارية في بداية ونهاية الفترة مبيناً ما يلي.

(أ) الإضافات، مفصحاً بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن الشراء وتلك الإضافات الناتجة عن رأسمالية المصاريف اللاحقة؛

(ب) الإضافات الناتجة عن الشراء من خلال إندماج أعمال؛

(ج) الأصول المصنفة على أنها متوفرة للبيع أو انها منضمة الى مجموعة الإستبعاد ومصنفة على أنها متوفرة للبيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وإستبعادات أخرى.

(د) صافي المكاسب أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة؛

(هـ) صافي فروقات التبادل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لعملتي عـرض مختلفـة، وفـي الترجمة لمشروع أجنبي في عملة العرض في تقرير المنشأة؛

(و) التحويلات من وإلى المخزون والممتلكات المشغولة من قبل المالك ؛ و

(ز) الحركات الأخرى.

٧٧ عندما يتم تعديل التقييم الذي يتم الحصول عليه الإستثمارات العقارية بشكل كبير لغرض البيانات المالية، مثلا لتجنب المحاسبة المزدوجة للأصول أو الإلتزامات التي يتم الإعتراف بها على أنها أصول والتزامات منفصلة كما هو مذكور في الفقرة ٥٠، ينبغي على المنشأة الإفصاح عن المطابقة بين التقييم الذي يتم الحصول عليه والتقييم المُعدَل المشمول في البيانات المالية، مبينة بشكل منفصل المبلغ الإجمالي لأي التزامات إيجار معترف بها تم إعادة إضافتها، وأي تعديلات هامة أخرى.

٧٨ في حالات استثنائية كما ورد في الفقرة ٥٣، عندما يقوم المشروع بقياس الإستثمارات العقارية مستخدماً نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، فإن التسوية المطلوبة من قبل الفقرة ٧٦ يتوجب أن تفصح عن المبالغ المتعلقة بتلك الإستثمارات العقارية منفصلة عن المبالغ المتعلقة الإستثمارات العقارية الأخرى. إضافة إلى ذلك، يتوجب على المشروع أن يفصح عن:

(أ) وصف الإستثمارات العقارية ؛

(ب) توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية ؛

(ج) إذا كان ممكنا، مدى التقديرات التي يحتمل بشكل كبير أن تقع ضمنها القيمة العادلة؛ و

(د) عند استبعاد الإستثمارات العقارية غير المرحلة بالقيمة العادلة :

(١) حقيقة أن المشروع قد استبعد إستثمارات عقارية لم تكن مرحلة بالقيمة العادلة؛

(٢) القيمة المرحلة لتلك الإستثمارات العقارية في وقت البيع؛ و

(٣) مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به.

نموذج التكلفة

٧٩ بالإضافة إلى الإفصاح المطلوب بالفقرة ٧٥، يتوجب على المشروع الذي يطبق نموذج التكلفة في الفقرة ٥٦ أن يفصح أيضاً عن:

(أ) طريقة الإستهلاك المستخدمة؛

(ب) الأعمار الإنتاجية أو نسب الإستهلاك المستخدمة؛

(ج) المبلغ المرحل الإجمالي والإستهلاك المتراكم (مجمعاً مع الخسائر المتراكمة من إنخفاض القيمة) في بداية ونهاية الفترة؛

(د) تسوية القيمة المرحلة للإستثمارات العقارية في بداية ونهاية الفترة مبيناً التالي:

(١) الإضافات، يفحص عنها بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن الشراء وتلك الناتجة عن المصاريف اللاحقة المعترف بها كأصل؛

(٢) الإضافات الناتجة عن الشراء من خلال ضم أعمال؛

(٣) الأصول المصنفة على أنها متوفرة للبيع أو انها منضمة الى مجموعة الإستبعاد ومصنفة على أنها متوفرة للبيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وإستبعادات أخرى.

(٤) الإستهلاك ؛

(٥) مبلغ خسائر انخفاض القيمة المعترف به، ومبلغ الخسائر من انخفاض القيمة المعكوس خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٦) صافي فروقات التبادل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لعملتي عرض مختلفة، وفي الترجمة لمشروع أجنبي في عملة العرض في تقرير المنشأة.

(٧) التحويلات إلى ومن المخزون والممتلكات المشغولة من قبل المالك ؛

(٨) الحركات الأخرى ؛ و

(هـ) وفي الحالات الإستثنائية المشروحة في الفقرة ٥٣ عندما لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بموثوقية فإنه يتوجب على المشروع أن يفصح عن:

(١) وصف للإستثمارات العقارية؛

(٢) توضيحاً لماذا لم يكن بالإمكان تحديد القيمة العادلة بموثوقية؛ و

(٣) إذا كان ذلك ممكناً مدى التقديرات التي يحتمل بشكل كبير أن تقع ضمنها القيمة العادلة.

أحكام انتقالية

نموذج القيمة العادلة

٨٠ على المنشأة التي قامت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (لعام ٢٠٠٠) مسبقاً والمختارة لأول مرة لتصنيف وحساب بعض أو كل من الإستثمارات العقارية المؤهلة للإختيار بموجب عمليات التأجير كممتلكات يتوجب على المشروع التقرير عن أثر تطبيق هذا المعيار بتاريخ سريانه للأرباح المحتفظ بها في الفترة التي تم تطبيق المعيار فيها لأول مرة وبالإضافة إلى ذلك :

(أ) إذا كان المشروع قد أفصح للعامة سابقاً (في البيانات المالية أو خلافاً لذلك) عن القيمة العادلة لممتلكاته الإستثمارية في فترات سابقة (محددة على أسس تلبي تعريف القيمة العادلة في الفقرة ٥ والإرشاد في الفقرات٣٦-٥٢)، فإن المشروع يشجع عليها ولكن غير مطلوب منه، أن:

(١) تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتفظ بها للفترات السابقة المعروضة والتي أظهرت فيها القيمة العادلة للعامة؛ و

(٢) إعادة عرض المعلومات المقارنة لتلك الفترات؛ و

(ب) إذا لم يقم المشروع سابقاً بالإفصاح للعامة عن المعلومات المشروحة في (أ) فإنه يتوجب على المشروع عدم إعادة عرض المعلومات المقارنة وعليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٨١ يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن تلك المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي٨. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ إعادة عرض المعلومات المقارنة لإعادة عرضها إلا إذ كان إجراء ذلك غير عملي.

٨٢ عندما يطبق المشروع هذا المعيار لأول مرة، يتضمن تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتفظ بها إعادة تصنيف أية مبالغ محتفظ بها في فائض إعادة التقييم تخص الإستثمارات العقارية.

نموذج التكلفة

٨٣ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ على أي تغير في السياسات المحاسبية التي تحدث عندما يطبق المشروع هذا المعيار لأول مرة ويختار استخدام نموذج التكلفة. يتضمن تأثير التغير في السياسات المحاسبية إعادة تصنيف أية مبالغ محتفظ بها في فائض إعادة التقييم للإستثمارات العقارية.

٨٤ يتم تطبيق المتطلبات في الفقرات ٢٧- ٢٩ المتعلقة بالقياس الأولي الإستثمارات العقارية التي يتم شراؤها في معاملة تبادل الأصول بأثر مستقبلي على المعاملات المستقبلية فقط.

تاريخ النفاذ

٨٥ **على المنشأة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع على التطبيق المكبر. إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ يتوجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.**

سحب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (عام ٢٠٠٠)

٨٦ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ " *الإستثمارات العقارية*" (الصادر في ٢٠٠٠).

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٤٠

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ " *الإستثمارات العقارية* " بواسطة أربعة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونس	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنرينج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفري ويتينجتون	
تاتسومي ياماداا	

أساس الإستنتاجات (كما هو منقح عام ٢٠٠٣)

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٤٠، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٤٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية*، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الإستثمارات العقارية الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٤٠، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ التي لم يقم المجلس بإعادة دراستها. ويتبع أساس الإستنتاجات الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية حول معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠) هذا الأساس.

النطاق

حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي

استنتاج ٤ تقتضي الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" أن يتم تصنيف عقد إيجار الأرض ذات العمر الإقتصادي غير المحدد على أنه عقد إيجار تشغيلي، إلا إذا كان من المتوقع أن تنتقل الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار. وبدون أحكام معيار المحاسبة الدولي ٤٠ كما تم تعديلها، يمنع تصنيف عقد الإيجار التشغيلي هذا المستأجر من تصنيف حصته في الأصل المؤجر على انها إستثمارات عقارية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠. ونتيجة لذلك، لا يمكن للمستأجر إعادة قياس حصته في الأصل المؤجر للقيمة العادلة والإعتراف بأي تغير في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ولكن، في بعض البلدان، يتم الإحتفاظ بالحصص في الممتلكات (بما في ذلك الأرض) عموما – أو بشكل حصري – بموجب عقود إيجار تشغيلية طويلة الأجل. ويختلف تأثير بعض عقود الإيجار هذه قليلا عن شراء الممتلكات بشكل مباشر. ونتيجة لذلك، اعترض البعض على أنه ينبغي محاسبة عقود الإيجار هذه على أنها عقود إيجار تمويلية أو إستثمارات عقارية أو كليهما.

استنتاج ٥ قام المجلس بمناقشة الحلول المحتملة لهذه المسألة. ودرس على وجه الخصوص شطب الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، بحيث يتم تصنيف عقد الإيجار طويل الأجل على أنه عقد إيجار تمويلي (وبالتالي يمكن وصفه على أنه إستثمارات عقارية) عندما تتحقق شروط تصنيف عقد الإيجار التمويلي في الفقرات ٤– ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. إلا أن المجلس أشار إلى أن هذا لن يحل جميع الحالات التي يتم مواجهتها في الممارسة. ويستمر تصنيف بعض الحصص

المؤجرة المحتفظ بها للإستثمار على أنها عقود إيجار تشغيلية (مثلا عقود إيجار بإيجارات مشروطة هامة) وبالتالي لا يمكن أن تكون إستثمارات عقارية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠.

استنتاج ٦ قرر المجلس على ضوء ذلك أن ينص بشكل منفصل في الفقرة ٦ (بدلا من تعديل تعريف الإستثمارات العقارية في معيار المحاسبة الدولي ٤٠) بأنه يمكن أن توصف حصة المستأجر في الممتلكات التي تنشأ بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها إستثمارات عقارية. وقرر المجلس أن يحدد هذا التعديل بالمنشآت التي تستخدم نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠، لأن الهدف من التعديل هو السماح باستخدام نموذج القيمة العادلة لحصص الممتلكات المشابهة المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تشغيلية وتمويلية. وبعبارة أخرى، فإنه لا يسمح للمستأجر الذي يستخدم نموذج التكلفة للممتلكات بالإعتراف بعقود الإيجار التشغيلية على أنها أصول. وقرر المجلس أيضا بأن يجعل التغيير اختياريا، أي أنه يسمح للمستأجر الذي يملك حصة ما في الممتلكات بموجب عقد الإيجار التشغيلي، ولكن لا يُطلب منه، تصنيف حصة الممتلكات تلك على أنها إستثمارات عقارية (شريطة أن يتحقق باقي تعريف الإستثمارات العقارية). وأكد المجلس أن بديل التصنيف هذا متوفر على أساس كل ممتلكات على حدة.

استنتاج ٧ عندما يتم محاسبة حصة المستأجر في الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها إستثمارات عقارية، قرر المجلس أن يتم محاسبة المبالغ المسجلة الأولية لتلك الحصة والإلتزام المرتبط بها كما لو أن عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي. ويضع هذا القرار عقود الإيجار هذه في نفس وضع الإستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التمويلية وفقا للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

استنتاج ٨ وقد أقر المجلس أثناء قيامه بذلك أن هذا ينتج عنه أسس قياس مختلفة لأصل عقد الإيجار والتزام عقد الإيجار. وينطبق هذا أيضا على الإستثمارات العقارية المملوكة والدين الذي يمولها. وعلى كل حال، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، كما هو منقح عام ٢٠٠٣، يمكن أن تختار المنشأة قياس هذا الدين بالقيمة العادلة، ولكن لا يمكن قياس التزامات عقد الإيجار وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧.

استنتاج ٩ درس المجلس تغيير نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولكنه استنتج أن هذا سيؤدي إلى مراجعة أساسية لمحاسبة عقود الإيجار، لا سيما فيما يتعلق بالإيجارات المشروطة. وقرر المجلس أن هذا كان خارج التنقيحات المحدودة على معيار المحاسبة الدولي ٤٠ من أجل تسهيل تطبيق نموذج القيمة العادلة على بعض عقود الإيجار التشغيلية المصنفة على أنها إستثمارات عقارية. وأشار المجلس، على كل حال، إلى أنه رغب بإعادة مناقشة هذا الموضوع في مشروع لاحق حول محاسبة عقود الإيجار. وأشار المجلس أيضا إلى أن هذه كانت وجهة نظر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة كما هي مبينة في أساس الإستنتاجات، في الفقرتين ٢٥ و٢٦.*

استنتاج ١٠ أخيرا، أشار المجلس إلى أن المنهجية المذكورة في الفقرتين ٤٠ و٥٠(د) من معيار المحاسبة الدولي ٤٠، التي يتم بموجبها تعديل التقييم العادل للممتلكات الذي يأخذ بعين الإعتبار جميع التزامات عقود الإيجار من خلال إعادة إضافة أي التزام يتم الإعتراف به لهذه الإلتزامات، تُمكّن المنشآت، عند الممارسة، من ضمان أن لا تتأثر صافي الأصول فيما يتعلق بالحصة المؤجرة باستخدام أسس قياس مختلفة.

---

* إن هذه الفقرات في أساس لجنة معايير المحاسبة الدولية مبينة على أنها قد شطبت لأنها قد تكون مضللة عندما تُقرأ بمعزل عن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣)، والذي يسمح بأن يتم تصنيف الإلتزامات ضمن نطاقه وفق مؤشرات السوق، مع الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي حصلت فيها التغييرات.

الإختيار بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة

استنتاج ١١ ناقش المجلس أيضا فكرة إلغاء الإختيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ لمحاسبة الإستثمارات العقارية باستخدام نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

استنتاج ١٢ أشار المجلس إلى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد شملت الإختيار لسببين رئيسيين. الأول هو منح المعدين والمستخدمين وقتا لاكتساب الخبرة في استخدام نموذج القيمة العادلة. والسبب الثاني هو منح الدول ذات أسواق الممتلكات ومهن التقييم الأقل تطورا وقتا للتقدم. وقرر المجلس أن هذه الأحداث تحتاج المزيد من الوقت لكي تحصل (أصبح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ إلزاميا فقط للفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ أو بعد ذلك التاريخ). وأشار المجلس أيضا إلى أن اقتضاء نموذج القيمة العادلة لا يحقق المقاربة مع المعاملة التي تقتضيها معظم هيئات وضع المعايير التابعة له. ولهذه الأسباب، قرر المجلس عدم إلغاء الإختيار كجزء من مشروع التحسينات، بل الإبقاء على الموضوع قيد المراجعة بقصد إعادة دراسة الخيار لاستخدام نموذج التكلفة في تاريخ لاحق.

استنتاج ١٣ لم يقم المجلس بإعادة دراسة معيار المحاسبة الدولي ٤٠ فيما يتعلق بالمحاسبة من قبل المؤجرين. ويقتضي تعريف الإستثمارات العقارية بأن يتم الإحتفاظ بهذه الممتلكات من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد ايجار تمويلي. وكما هو مشار إليه أعلاه، وافق المجلس على السماح للمستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي، وفي ظروف محددة، بان يكون أيضا "مالكا". ولكن المؤجر الذي يقدم الممتلكات للمستأجر بموجب عقد الإيجار التمويلي لا يمكن أن يكون "مالكا". ويملك مثل هذا المؤجر ذمة مدينة لعقد الإيجار، وليس إستثمارات عقارية.

استنتاج ١٤ لم يقم المجلس بتغيير المتطلبات بالنسبة للمؤجر الذي يقوم بتأجير الممتلكات بموجب عقد الإيجار التشغيلي الذي يتم تصنيفه ومحاسبته من قبل المستأجر على أنه إستثمارات عقارية. وأقر المجلس أن هذا يعني انه من الممكن أن يقوم الطرفان بالمحاسبة كما لو أنهما "يحتفظان" بحصص في الممتلكات. ويمكن أن يحصل هذا على مستويات مختلفة من المستأجرين الذي يصبحون مؤجرين بطريقة تنسجم مع تعريف الإستثمارات العقارية والخيار المقدم لعقود الإيجار التشغيلية. ولا يكون المستأجرون الذين يستخدمون الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو لأغراض إدارية قادرين على تصنيف تلك الممتلكات على أنها إستثمارات عقارية.

أساس الإستنتاج لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ (لعام ٢٠٠٠)

المحتويات

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠(٢٠٠٠) الاستثمارات العقارية

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٤٠، ولكنه ليس جزءا منه. وقد تم إصداره من قبل مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة في عام ٢٠٠٠. وبعيدا عن حذف الفقرات ب١٠-ب١٥، و ب ٢٥ و ب ٢٦، لم يتم تنقيح هذا الأساس من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية. ولم تعد تلك الفقرات ذات صلة وتم شطبها لتجنب مخاطرة احتمالية قراءتها خارج السياق. إضافة إلى ذلك، تم إضافة حواشي إلى النص حيث لم تعد الإشارات إلى المواد في المعايير الأخرى سارية المفعول عقب تنقيح تلك المعايير. ينبغي الإشارة إلى أساس الإستنتاجات الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول التعديلات التي تم إجرائها في عام ٢٠٠٣.

الخلفية

إستنتاج١ أقر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (المجلس) معيار المحاسبة الدولي ٢٥ المحاسبة عن الاستثمارات في ١٩٨٦. وفي عام ١٩٩٤ أقر المجلس نسخة معاد صياغتها من معيار المحاسبة الدولي ٢٥ تم عرضها في الشكل المعدل المطبق لمعايير المحاسبة الدولية ابتداءً من ١٩٩١. تم تغيير بعض المصطلحات ايضاً في ذلك الوقت حتى يجعل ذلك في نفس خط ممارسة لجنة معايير المحاسبة الدولية الحالي. ولم يجري أي تعديلات جوهرية للنص الأصلي الموافق عليه.

إستنتاج٢ أن معيار المحاسبة الدولي ٢٥ هو أحد المعايير التي حددها المجلس للتعديل في مسودة العرض أي ٣٢. قابلية البيانات المالية للمقارنة. ولاحقاً للآراء على المقترحات في مسودة العرض أي ٣٢ ، فقد قرر المجلس أن يؤجل دراسة معيار المحاسبة الدولي ٢٥، موقوفاً على بحث إضافي على الأدوات المالية، في سنة ١٩٩٨، أقر المجلس معيار المحاسبة الدولي للأصول الغير الملموسة ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية : الاعتراف والقياس تاركاً معيار المحاسبة الدولي ٢٥ ليغطي الاستمارات في العقارات والسلع والأصول الملموسة مثل الحصادات وأدوات القطف الأخرى.

إستنتاج٣ في يوليو ١٩٩٩، أقر المجلس مسودة العرض إي ٦٤ الإستثمارات العقارية، وبموعد للآراء ينتهي في ٣١ اكتوبر ١٩٩٩. وقد استلم المجلس ١٢١ رسالة رأي على مسودة العرض إي ٦٤. حيث جاءت رسائل الآراء من مختلف المنظمات العالمية بالإضافة إلى ٢٨ دولة منفردة. أقر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٤٠ الإستثمارات العقارية في مارس ٢٠٠٠. الفقرة ٦٧ب تلخص التغيرات التي أجراها المجلس على مسودة العرض إي ٦٤ في إنجاز معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

إستنتاج٤ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمشاريع ان تختار ما بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة كما هو موضح في الفقرات ب ٤٧-٤٨ أدناه، ويعتقد المجلس أنه من غير العملي، في هذه المرحلة، أن يتطلب نموذج القيمة العادلة على جميع الإستثمارات العقارية وفي نفس الوقت يعتقد المجلس أنه من المرغوب فيه السماح بنموذج القيمة العادلة. ان هذه الخطوة المتطورة للأمام سوف تسمح للمعدين والمستخدمين اكتساب خبرات أكبر من خلال العمل مع نموذج القيمة العادلة وسوف تسمح بوقت لبعض أسواق الممتلكات لتحقق نضوجاً أكبر.

الحاجة إلى معيار منفصل

إستنتاج٥ بعض المعلقين جادلوا ان الإستثمارات العقارية يجب أن تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، ولا يوجد هناك سبب لوجود معيار حول الإستثمارات العقارية ويعتقدون أن:

(أ) ليس من الممكن التفريق ما بين الإستثمارات العقارية بشكل صارم عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك المغطاة من قبل معيار المحاسبة الدولي ١٦ بدون الرجوع لنية الإدارة.

وبالتالي، فأن التفريق ما بين الإستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك سوف تقود إلى اختيار حر لمعالجة محاسبية مختلفة في بعض الحالات؛ و

(ب) ان نموذج القيمة العادلة المقترح بمسودة العرض أي٦٤ ليس مناسباً على خلفيات أن القيمة العادلة ليست ذا علاقة، وفي بعض الحالات، ليست معتمدة في حالة الإستثمارات العقارية. ان المعالجات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ تعتبر ملائمة ليس فقط للممتلكات المشغولة من المالك بل أيضاً للإستثمارات العقارية.

إستنتاج٦ وحيث تم مراجعة رسائل التعليق، بقي المجلس يعتقد أن صفات الإستثمارات العقارية تختلف بشكل كافي عن صفات الممتلكات المشغولة من قبل المالك ولذلك فأن هناك حاجة لمعيار منفصل حول الإستثمارات العقارية. وعلى وجه الخصوص، فأن المجلس يعتقد أن المعلومات حول القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، والتغيرات في القيمة العادلة، هي بشكل كبير ذات علاقة بمستخدمي البيانات المالية. يعتقد المجلس أنه من المهم السماح بنموذج القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، بحيث تتمكن المشاريع من التقرير عن معلومات القيمة العادلة بشكل بارز. حاول المجلس أن يحافظ على التماثلية مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ في ما عدا ما يخص الفروقات المفروضة باختيار نموذج محاسبي مختلف.

النطاق

مشاريع الإستثمارات العقارية

إستنتاج٧ بعض المعالقين جادلوا أنه يتوجب أن يغطي المعيار فقط الإستثمارات العقارية المحتفظ بها من قبل المشاريع التي تختص بامتلاك مثل تلك الممتلكات (وربما أيضاً استثمارات أخرى) وأن لا يغطي الإستثمارات العقارية المحتفظ بها من قبل المشاريع الأخرى . رفض المجلس وجة النظر هذه وذلك بسبب أن المجلس لم يجد طريقة نظرية أو عملية للتفريق بشكل صارم أية فئة من المشاريع التي يكون نموذج القيمة العادلة يكون أقل أو أكثر ملائمة.

قطاعات التقارير للإستثمارات العقارية

إستنتاج٨ اقتراح بعض المعلقين ان يحدد المجلس نطاق المعيار بالمشاريع التي بها قطاع قابل للتقرير عنه والذي نشاطه الرئيسي الإستثمارات العقارية. وقد جادل هؤلاء المعلقين ان الأسلوب المربوط بالقطاعات القابلة للتقرير عنها يتطلب من المشروع أن يطبق نموذج القيمة العادلة عندما يعتبر المشروع أن نشاطات الإستثمارات العقارية لا تكون عنصراً مهماً في أدائه المالي وان يشجع المشروع أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ في الحالات الأخرى.

إستنتاج٩ أن الأسلوب المرتبط بالقطاعات القابلة للتقرير عنها سوف يؤدي إلى انعدام المقارنة ما بين الإستثمارات العقارية المحتفظ بها في قطاعات الإستثمارات العقارية والإستثمارات العقارية المحتفظ بها في القطاعات الأخرى ولهذا السبب رفض المجلس مثل ذلك الأسلوب.

~~عقود الإيجار التشغيلية الطويلة المدة~~

~~إستنتاج١٠ كما تم اقتراحه في مسودة العرض أي ٦٤، لم يسمح المعيار للمستأجر أن يعالج مصالحة في ممتلكات محتفظ بها بموجب عقد ايجار تشغيلي كإستثمارات عقارية، حتى ولو حصل المستأجر على مصلحته مقابل دفعة كبيرة أو أن يكون عقد الإيجار ذا فترة طويله، وبدلاً من ذلك فأن معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"، يتطلب من المستأجر الاعتراف بدفعات الإيجار كمصروف وفقاً لأساس القسط الثابت على مدى فترة عقد الإيجار ما لم يوجد أساس منتظم أخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني لاستغلال المنفعة.~~

~~إستنتاج١١ وفي بعض الدول، مثل هونج كونج والمملكة المتحدة، تجري في العادة المشاريع دفعات كبيرة للحصول على مصلحة طويلة الأجل في الممتلكات (وفي بعض الأحيان تسمى مصلحة احتفاظ بالمستأجر). وبعض المستأجرين يعتبرون مصلحة الاحتفاظ بالمستأجر، بمعنى اقتصادي، في جوهرها حقيقتاً لا يمكن تفريقها عن الحقوق المتحصل عليها عند شراء ممتلكات. حقاً فأن بعض المعلقين أوضحوا أن الامتلاك مرة واحدة لارض او مباني يعتبر مستحيلاً في بعض الأسواق، مثل هونج كونج، وتلك الممتلكات " الملكية" في هذه الأسواق بنيات قد تم تحويلها من خلال حقوق البيع بموجب عقود الإيجار التشغيلية. وعلى وجه الخصوص، فأن بعض المعلقين في هذه الدول شعرو أن عقود الإيجار يجب أن تسمح باستخدام نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن تلك المصالح.~~

~~إستنتاج١٢ أقترح بعض المعلقين بتعديل الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"، بحيث يمكن لمثل تلك العقود الإيجارية أن تصنف كعقود ايجار تمويلية. وتنص هذه الفقرة انه اذا لم يحصل مستأجر الأرض بشكل جوهري على جميع المخاطر والمنافع المتوقعة على الملكية اذا لم يكن من المتوقع أن تنتقل الملكية للمستأجر بنهاية فترة الإيجار.~~

~~إستنتاج١٣ لم يجد المجلس أسس نظرية لتفريق فئة واحدة من عقود الإيجار التشغيلية والتي يمكن أن يلائمها نموذج القيمة العادلة عن فئة أخرى من عقود الإيجار التشغيلية والتي يكون من الأكثر ملائمة الاستمرار في نموذج أساس التكلفة المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. وقد استنتج المجلس على وجه الخصوص، ان الدفعات الكبيرة لا تغير الجوهر الاقتصادي لعقد الإيجار بشكل كافي حتى تبرر معالجة محاسبية تختلف عن المعالجة المستخدمة خلافاً لذلك لعقود ايجار مشابهة ليس لها دفعات كبيرة. ان التفريق على أساس وجود او عدم وجود دفعات كبيرة يعتبر صعباً لتسويته مع نظام الاستحقاق المحاسبي.~~

~~إستنتاج١٤ أستنتج المجلس أن معيار الإستثمارات العقارية لا يجب أن يتطرق إلى الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد أيجار تشغيلي وبذلك يتوجب أن يستمر معيار المحاسبة الدولي ١٧، في التعامل مع جميع عقود الإيجار التشغيلية. وقد أستنتج المجلس أيضاً أنه لا يوجد حل آخر للمجلس بدون مراجعة أساسية لمحاسبة عقود الإيجار.~~

~~إستنتاج١٥ بعض المعلقين طلبوا من لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تبدأ مراجعة أساسية لمحاسبة عقود الإيجار بالسرعة الممكنة. أن مجموعة ٤+١ز من واضعي المعايير تعكف حاليا على مثل تلك المراجعة وقد نشرت ورقة حول هذا الموضوع في ديسمبر ١٩٩٩. يراقب المجلس باهتمام. التقدم في المشروع ومهما يكن، فانه لا توجد للمجلس حاليا مثل هذه المراجعة ضمن خطة عملة.~~

الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء

إستنتاج١٦ أقترحت مسودة العرض إي٦٤ أن الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء يجب أن تقاس بالقيمة العادلة. وقد بررت مسودة العرض إي٦٤ أن القيمة العادلة هي أكثر مقياس ذو علاقة وعليه فأن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية تحت الإنشاء ليست بالضرورة أكثر صعوبة في قياسها من الإستثمارات العقارية التامة. وعلى سبيل المثال، أينما كانت الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء بشكل كبير مؤجرة مقدما فأن ظروف عدم التأكد المرتبطة بالتدفقات النقدية الداخلية من الإستثمارات العقارية التامة والتي بشكل كبير هي شاغرة تصبح أقل.

إستنتاج١٧ جادل بعض المعلقين أنه من الصعب تقدير القيمة العادلة بموثوقية للإستثمارات العقارية تحت الإنشاء. وذلك لأنه يمكن أن يتوفر سوق للإستثمارات العقارية وقد يروا أنه يمكن أن يكون هناك ظروف عدم يأكد كبيرة حول التكلفة لاستكمال الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء وعن الدخل الذي

ستولده تلك الممتلكات. وعليه، فقد اقترحوا أنه يتوجب على المشروع عدم قياس الإستثمارات العقارية بأكثر من التكلفة أذا كانت الإستثمارات العقارية لا تزال تحت الإنشاء.

إستنتاج١٨ لقد أقتنع المجلس بهذه الحجة وأستنتج أن الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء يتوجب استثناءها من نطاق هذا المعيار ويجب أن تغطى بمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

إستنتاج١٩ تقدم الفقرة ٥٢ من المعيار حالات عندما يبدأ المشروع في إعادة تطوير إستثمارات عقارية قائمة حالياً للاستخدام المستمر كإستثمارات عقارية. فأن إحدى الطرق هو تطلب تحويلها مؤقتاً من الإستثمارات العقارية إلى ممتلكات تحت التطوير (خاضعة لمعيار المحاسبة الدولي ١٦) طوال فترة إعادة التطوير. ومهما يكن، فقد شعر المجلس أن ذلك التمويل المؤقت قد يكون مربكاً وقد يؤدي إلى فائدة قليلة أو لا فائدة للمستخدمين وهذه الطريقة تحتاج ايضاً إلى قوانين حكيمة لتميز عمليات إعادة التطوير الكبيرة التي من الممكن أن ينتج عنها مثل ذلك التحويل المؤقت من الأعمال الأقل أهمية والتي لا تعود إلى ذلك التحويل. وبالتالي فإن الفقرة ٥٢ تنص أن الممتلكات تبقي إستثمارات عقارية ولا يعاد تصنيفها كممتلكات مشغولة من قبل المالك خلال إعادة التطوير.

إستنتاج٢٠ عندما يكمل المشروع الإنشاء أو إعادة التطوير لممتلكات يتم إنشاءها ذاتياً والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة فإنه من المحتمل أن يكون هناك فرق ما بين القيمة العادلة كما بذلك التاريخ وقيتها المرحلة السابقة. لقد درس المجلس اثنتين من طرق المحاسبة لتلك الفروقات ضمن نموذج القيمة العادلة.

(أ) بموجب الأسلوب الأول، يمكن تحويل الفرق إلى فائض إعادة التقييم. وهذا الأسلوب يتفق مع أسلوب المعيار فيما يخص التحويلات من الممتلكات المشغولة من قبل المالك إلى الإستثمارات العقارية.

(ب) بموجب الأسلوب الثاني فأنه يمكن الاعتراف بالفرق في صافي الربح أو الخسارة للفترة وقد أستنتج المجلس أن الأسلوب الثاني هذا يعطي صورة أكثر ذو معنى للأداء (أنظر الفقرة ٥٩).

الممتلكات المشغولة من قبل مشروع أخر في نفس المجموعة

إستنتاج٢١ في بعض الحالات، يمتلك المشروع ممتلكات مؤجرة ومشغولة من قبل مشروع أخر بنفس المجموعة. لا تتأهل الممتلكات لان تكون إستثمارات عقارية في البيانات المالية الموحدة التي تتضمن كلا المشروعين، وذلك بسبب أن الممتلكات مشغولة من قبل المالك من منظور المجموعة ككل إلا أنه من منظور المشروع المنفرد الذي يملكهـــا فأن الممتلكات هي إستثمارات عقارية أذا حققت التعريف الوارد في المعيار.

إستنتاج٢٢ يعتقد بعض المعلقين أن تعريف الإستثمارات العقارية يجب أن يستثني الممتلكات التي هي مشغولة من مشروع أخر في نفس المجموعة. وعلى نحو بديل، يقترحون أن المعيار لا يجب أن يطلب محاسبة للممتلكات التي لا تتأهل كإستثمارات عقارية في البيانات المالية الموحدة وهم يعتقدون أنه:

(أ) يمكن الجدال (على الأقل في بعض الحالات) أن الممتلكات لا تحقق التعريف الخاص بالإستثمارات العقارية من منظور الشركة التابعة التي تشغل ممتلكات مشروع آخر في نفس المجموعة حيث أن حافز الشركة التابعة من وراء الاحتفاظ بالإرشادات من الشركة الام وليس

بالضرورة لاكتساب ايراد او الاستفادة من ازدياد قيمة رأس المال وحقيقة، فأن عقد الإيجار بين المجموعة من الممكن ان لا يتم تسعيرة وفقاً لأسس العمليات التجارية البحتة؛

(ب) سوف يؤدي هذا المتطلب إلى تكاليف تقييم إضافية والتي لا يمكن تبريرها من خلال الفوائد المحدودة للمستخدمين، والمجموعات التي بها شركات تابعة والمطلوب منها إعداد بيانات مالية منفصلة فإن التكلفة يمكن أن تكون واسعة حيث أن المشروع يمكن أن يوجد شركة تابعة منفصلة للاحتفاظ بكل ممتلكاته؛

(ج) يمكن أن يحصل ارتباك لبعض المستخدمين إذا كانت نفس الممتلكات مصنفة كإستثمارات عقارية في القوائم المالية المنفردة للشركة التابعة وكممتلكات مشغولة من المالك في القوائم المالية الموحدة للشركة الام؛ و

(د) هناك سابقة لمثل هذا الإعفاء (يتطلب بالإفصاح وليس القياس في الفقرة ٤(ج) من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ *الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة*") والذي لا يتطلب افصاحات في البيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل اذا كانت شركتها الام مؤسسة في نفس الدولة وتقدم بيانات مالية موحدة في تلك الدولة*.

إستنتاج٢٣ يعتقد بعض المعلقين أن تعريف الإستثمارات العقارية يتوجب أن يستثني الممتلكات المشغولة من أي طرف ذا علاقة ويجادل هؤلاء أن الأطراف ذات العلاقة غالباً لا تدفع إيجارات على أسس تجارية بحته أي أنه من الصعوبة غالباً تحديد ما اذا كان الإيجار متفق من حيث التسعير مع الأسس التجارية البحتة وبذلك فأن معدلات الإيجار يمكن أن تكون خاضعة لتغير حكمي ويقترح هؤلاء أن القيمة لعادلة هي أقل علاقة عندما تكون الممتلكات خاضعة لعقود ايجار لم تسعر على أسس تجارية بحتة.

إستنتاج٢٤ لم يحدد المجلس تبريراً لمعالجة الممتلكات المؤجرة لمشروع آخر في نفس المجموعة (او لطرق ذا علاقة آخر) على نحو مختلف عن الممتلكات المؤجرة لأطراف أخرى، وعليه فقد قرر المجلس أنه يتوجب على المشروع استخدام نفس المعالجة المحاسبية بغض النظر عن هوية المستأجر.

~~الإلتزامات المتعلقة بالإستثمارات العقارية~~

~~إستنتاج٢٥ اقترح بعض المعلقين أنه يتوجب أن يتطرق المعيار إلى قياس الإلتزامات المحدثة للحصول على الإستثمارات العقارية، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*"، مثل تلك الإلتزامات، في حالات كثيرة، تقاس على أساس التكلفة المطفأة. ويعتقد هؤلاء المعلقين أنه سوف يكون هناك سوء مقابلة اذا تم قياس الممتلكات بالقيمة العادلة.~~

~~إستنتاج٢٦ استنتج المجلس انه لا يتوجب في هذا المرحلة السماح أو تطلب نموذج القيمة العادلة للإلتزامات المحدثة للحصول على الإستثمارات العقارية. وقرر المجلس أيضاً عدم تعديل نموذج القيمة العادلة للإستثمارات العقارية لتعديل سوء المقابلة الناتج عن استخدام أسس التكلفة المطفأة للإلتزامات المالية ذات العلاقة، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن الاحتمالية قائمة الآن لسوء مقابلة مشابهة ما بين الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة والإلتزامات المالية. يشارك المجلس في مجموعة عمل مشتركة عالمية حول الأدوات المالية والتي تدرس إمكانية قياس جميع الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة.~~

* معيار المحاسبة الدولي ٢٤" *إفصاحات الأطراف ذات العلاقة* " كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ لا ينص على الإعفاء المذكور في الفقرة ٢٢ب (د).

المنح الحكومية

إستنتاج٢٧ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٠ " *محاسبة المنح الحكومية الإفصاح عن المساعدات الحكومية*" بطريقتين لعرض المنح ذات العلاقة بالأصول وذلك أما بأدراج المنحة كإيراد موجل وإطفاء الإيراد على الحياة النافعة للأصل أو طرح المنحة للوصول إلى القيمة المرحلة للأصول. يعتقد البعض أن كلا هاتين الطريقتين تعكسان نموذج التكلفة التاريخية وهما لا تنسجمان مع نموذج القيمة العادلة المدرج ضمن هذا المعيار وحقيقـــة فأن مسودة العرض أي٦٥ *الزراعة*، والتي تقترح نموذج القيمة العادلة للأصول البيولوجية تطرقت إلى نواحي معينة من المنح الحكومية حيث أنها عامل هام في المحاسبة عن الزراعة في بعد البلدان.

إستنتاج٢٨ طلب بعض المعلقين من لجنة معايير المحاسبة الدولية تغيير المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية ذات العلاقة بالإستثمارات العقارية. ومهما يكن، فأن معظم المعلقين قد وافقوا على أن لجنة معايير المحاسبة الدولية لا يتوجب أن تتعامل حالياً مع هذا الجانب من المنح الحكومية. قرر المجلس عدم تعديل هذا الجانب من معيار المحاسبة الدولي ٢٠ في مشروع الإستثمارات العقارية.

إستنتاج٢٩ أقترح بعض المعلقين أنه يتوجب على لحنة معايير المحاسبة الدولية أن تبدأ مراجعة أوسع لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ كمسألة طارئة. في بداية عام ٢٠٠٠، نشرت مجموعة ٤+١ز من واضعي المعايير ورقة نقاش " *المحاسبة من قبل المستلمين: للتحويلات غير المقابلة" باستثناء التبرعات من قبل المالكين وتحديدها والاعتراف والقياس*. لا تتضمن خطة عمل المجلس حالياً مشروع للمحاسبة عن المنح الحكومية أو لأشكال الأخرى من التحويلات التي ليس لها مقابل.

تعريف الإستثمارات العقارية

إستنتاج٣٠ أن تعريف الإستثمارات العقارية لا يتضمن:

(أ) الممتلكات المشغولة من قبل المالك—المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ " *الممتلكات والمصانع والمعدات*". بموجب معيار المحاسبة ١٦، فأنه مثل تلك الممتلكات ترحل اما بالتكلفة المستهلكة أو بقيمة إعادة التقدير ناقصاً الاستهلاك اللاحق. بالإضافة إلى، ذلك فأن تلك الممتلكات هي خاضعة لفحص انخفاض القيمة؛ و

(ب) الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل—المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي٢ " *المخزون*". يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢ من المشروع ترحيل تلك الممتلكات بالتكلفة او بصافي القيمة القابلة للتحقق أيها أقل.

إستنتاج٣١ ان هذه الإستثناءات منسجمة مع التعريفات الموجودة حالياً " *الممتلكات والمصانع والمعدات* " في معيار المحاسبة الدولي ١٦ والمخزون في معيار المحاسبة الدولي ٢. وهذا يؤكد أن جميع الممتلكات مغطاة بواحد على الأقل، من الثلاثة معايير.

إستنتاج٣٢ أقترح بعض المعلقين أن الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل يجب أن تعامل على أنها إستثمارات عقارية وليس مخزون (مغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ٢). وقد برروا ما يلي:

(أ) من الصعب تمييز الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل عن الممتلكات المحتفظ بها للزيادة في قيمتها الرأسمالية؛ و

(ب) أنه من المهم جدلاً استخدام محاسبة القيمة العادلة للممتلكات التي من الممكن انه تم الحصول عليها خلال فترة طويلة والتي احتفظ بها لسنوات عدة (الإستثمارات العقارية) وعندما يتم الإستمرار في استخدام نموذج التكلفة للأرض والمباني خلال فترة بيع قصيرة وأحتفظ بها في سياق الأعمال العادية (المخزون).

إستنتاج٣٣ لقد رفض المجلس هذا الاقتراح للأسباب التالية:

(أ) إذا استخدمت محاسبة القيمة العادلة للممتلكات المحتفظ بها للبيع في سياق الأعمال العادية، فان ذلك سوف يطرح تساؤلات أكبر حول محاسبة المخزون تتجاوز نطاق هذا المشروع؛ و

(ب) إنه من الأكثر أهمية على نحو مثير للجدل استخدام محاسبة القيمة العادلة للممتلكات التي قد تـم اكتسابها على مدى فترة طويلة وتم الاحتفاظ بها لسنوات عدة (الإستثمارات العقارية) أكثر مـن استخدامها للممتلكات التي تم اكتسابها على مدى فترة أقصر وتم الاحتفاظ بها لوقت قصير نسبياً (المخزونات). ومع مرور الوقت، أصبحت القياسات التي تقوم على أساس التكلفة علـى نحـو متزايد غير ذات صلة.

إستنتاج٣٤ أقترح بعض المعلقين الطلب من المشاريع (أو على الأقل السماح لها) وعلى وجه الخصوص المؤسسات المالية مثل شركات التأمين، استخدام القيمة العادلة لممتلكاتها المشغولة من المالك. وقد جادلو أن بعض المؤسسات المالية تنتظر إلى ممتلكاتها المشغولة من المالك كجزء صميمي من محفظتها الاستثمارية وتعالجها لأهداف القياس بنفس الطريقة مثل الممتلكات المؤجرة لآخرين وفي حالة شركات التأمين يمكن أن يحتفظ بالممتلكات لتدعيم التزامات حاملي بوالص التأمين. يعتقد المجلس ان الممتلكات المستخدمة لأهداف مشابهة يجب أن تخضع لنفس المعالجة المحاسبية وبالتالي، فقد استنتج المجلس أنه لا يتوجب على أي فئة من المشاريع استخدام نموذج القيمة العادلة لممتلكاتها المشغولة من المالك.

إستنتاج٣٥ أقترح بعض المعلقين أن يستثني تعريف الإستثمارات العقارية الممتلكات المتحفظ بها للإيجار، وليس لزيادة القيمة الرأسمالية، ومن وجهة نظرهم، فأن نموذج القيمة العادلة يمكن أن يكون ملائماً لنشاطات المعاملات ألا أنه غير مناسب أينما أحتفظ المشروع تاريخياً بالممتلكات للإيجار لعدة سنوات وليس لديه النية لبيعها في المستقبل القريب. لقد اعتبروا أن الاحتفاظ بالممتلكات لفترة طويلة للإيجار هو نشاط خدمي والأصول المستخدمة في ذلك النشاط يتوجب ان تعامل بنفس الطريقة مثل الأصول التي تساند النشاطات الخدمية الأخرى. ومن وجهة نظرتهم فأن الاحتفاظ استثمار في الممتلكات في مثل تلك الحالات يشابه الاحتفاظ بـــ " الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق"، والتي تقاس بالتكلفة المطفأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٣٦ من وجهة نظر المجلس، يقدم نموذج القيمة العادلة معلومات مفيدة عن الممتلكات المحتفظ بها للإيجار حتى ولو لم يكن هناك نية فورية لبيع الممتلكات. إن الأداء الاقتصادي للممتلكات يمكن اعتباره أنه مكون من كل من ايراد إيجاري مكتسب خلال الفترة (صافي من المصاريف) والتغيرات في قيمة صافي الإيراد الإيجاري المستقبلي. أن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية يمكن أن توصف على أنها تمثيل معتمد على السوق لقيمة صافي إيرادات الإيجار المستقبلية بغض النظر عن ما إذا كان محتملاً أن يقوم المشروع ببيع الممتلكات في المستقبل القريب. أيضاً فإن المعيار يوضـــح أن القيمة العادلة قد حددت بدون خصم. تكاليف الاستبعاد—وبكلمات أخرى أن استخدام نموذج القيمة العادلة ليس مقصوداً منه إقراراً أن البيع يمكن أو يجب أن يحدث في المستقبل القريب.

إستنتاج٣٧ أن تصنيف الفنادق والممتلكات المشابهة كانت خلافية خلال المشروع بحيث أن المعلقين على مسودة العرف أي٦٤ قد خلطوا الآراء في هذا الموضوع. البعض يرى الفنادق جوهرياً كالاستمارات بينا الآخرين يرونها جوهرياً كممتلكات تشغيلية. البعض طلب قانوناً تفصيلياً لتحديد ما إذا كانت الفنادق

(وربما المجموعات الأخرى للممتلكات مثل المطاعم، البارات وبيوت التمريض) يجب تصنيفها كإستثمارات عقارية أو ممتلكات مشغولة من قبل المالك.

إستنتاج٣٨ أستنتج المجلس أنه من الأفضل تفريق الإستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك على أسس المبادئ العامة، وليس على قوانين حكمية لفئات محددة من الممتلكات. أيضا سوف يكون حتماً من الصعب إيجاد تعريفات صارمة لفئات محددة من الممتلكات ليتم تغطيتها بتلك القوانين، تناقش الفقرات ٩-١١ من المعيار حالات مثل الفنادق في سياق المبادئ العامة التي تنطبق عندما يقدم المشروع خدمات أخرى مصاحبة.

إستنتاج٣٩ طلب بعض المعلقين دليل كمي (مثل نسبة) لتوضيح ما إذا كان "الجزء غير المهم" هو مشغول من المالك (الفقرة٨) وما إذا كانت الخدمة المصاحبة هي " مهمة " (الفقرات ٩-١١ من المعيار). وكما هي الحالات في المعايير الأخرى فقد استنتج المجلس أن الإرشاد الكمي سوف يخلق تميزات حكمية.

المصاريف اللاحقة

إستنتاج٤٠ يعتقد البعض أنه لا يوجد حاجة لرأسمالة المصاريف اللاحقة في نموذج القيمة العادلة وبذلك فإن جميع المصاريف اللاحقة يجب الاعتراف بها كمصروف. إلا أنه، يعتقد البعض الآخر___ وقد وافق المجلس على ذلك-إن الإخفاق في رأسمالة المصاريف اللاحقة سوق يقود إلى تشويه مكونات الأداء المالي المبلغ عنها في التقرير. وبالتالي فإن المعيار يتطلب من المشروع وجوب تحديد ما إذا كانت المصاريف المستقبلية يتوجب رأسملتها باستخدام اختبار مشابه للاختبار المستخدم في الممتلكات المشغولة من قبل المالك في معيار المحاسبة ١٦.

إستنتاج٤١ إقترح بعض المعلقين أن اختبار رأسمالة المصاريف لا يجب أن نشير إلى المستوى المقيم الأصلي للأداء. وقد شعروا أنه من غير العملي وليس ذا علاقة للحكم خلافا للمستوي المقيم الأصلي للأداء والذي يمكن أن يعزا لسنوات عديدة في الماضي وبدلاً من فقد اقترحوا أن المصاريف اللاحقة يجب رأسملتها إذا كانت تعزز المستوي المقيم الأصلي للأداء—فعلى سبيل المثال إذا كانت تزيد القيمة السوقية الحالية للممتلكات أو قصد منها المحافظة على مناقشتها في السوق، وقد رأى المجلس شيئاً من الحق في هذا الاقتراح.

إستنتاج٤٢ وعلى الرغم من ذلك، يعتقد المجلس أن الرجوع إلى المستوى المقيم السابق للأداء يتطلب إرشاداً إضافياً جوهرياً ويمكن أن لا يعتبر طريقة تطبيق المعيار في الممارسة ويمكن أن يسبب إرباكا. إستنتج المجلس أيضا أنه من المهم الاحتفاظ بالمرجعية القائمة للمستوى الأصلي[٥] المقيم حتى يكون منسجماً مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

القياس اللاحق

النموذج المحاسبي

إستنتاج٤٣ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٥، فقد سمح للمشروع الإختبار من بين معالجات محاسبة مختلفة للإستثمارات العقارية (التكلفة المستهلكة بموجب المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" *وإعادة التقييم مع الاستهلاك* بموجب المعالجة المسموح بها في

[٥] يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ أن يتم تغطية جميع التكاليف اللاحقة في مبدأ الإعتراف العام الخاص به وإلغاء متطلب الإشارة إلى معايير الأداء المُقيّمة أصلا. وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ نتيجة التغير في معيار المحاسبة الدولي

معيار المحاسبة الدولي ١٦، والتكلفة ناقصاً الإستهلاك بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٥ أو إعادة التقيم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٥)*.

إستنتاج٤٤ اقترحت مسودة العرض إي٦٤ إن جميع الإستثمارات العقارية يجب أن تقاس بالقيمة العادلة. يعتقد مؤيدو نموذج القيمة العادلة أن القيمة العادلة تعطي المستخدمين معلومات مفيدة أكثر من القياسات الأخرى مثل التكلفة المستهلكة. ومن وجهة نظرهم، فإن الإيراد الإيجاري والتغيرات في القيمة العادلة مربوط بشكل لإخلاص منه كمكونات صميمية من الأداء المالي للإستثمارات العقارية وبذلك فإن القياس على أساس القيمة العادلة ضروري إذا كان يراد أن يبلغ عن الأداء المالي بأسلوب له معنى.

إستنتاج٤٥ إن مؤيدو القيمة العادلة قد أبدوا أيضاً ملاحظة أن الإستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية باستقلالية كبيرة عن الأصول الأخرى التي يحتفظ بها المشروع. ومن وجهة نظرهم، فإن التوليد المستقل للتدفقات النقدية من خلال التأجير وزيادة القيمة الرأسمالية يفرق الإستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك. إن إنتاج أو توريد المخزون أو الخدمات (أو استخدام الممتلكات للأهداف الإدارية) يولد تدفقات نقدية تعزا ليس بالضبط للممتلكات ولكن أيضاً للأحوال الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو عملية التوريد. ان المدافعين عن نموذج القيمة العادلة يجادلون أن هذا التفريق يجعل من نموذج القيمة العادلة أكثر ملائمة للإستثمارات العقارية من الممتلكات المشغولة من قبل المالك .

إستنتاج٤٦ وأولائك الذين يعارضون نموذج القيمة العادلة يجادلون:

(أ) في العادة لا يوجد سوق نشط للإستثمارات العقارية (خلافا لكثير من الأدوات المالية). عمليات العقارات ليست متكررة وليست متشابهة. كل ممتلكة استثمارية تعتبر فريدة وكل عملية بيع تخضع لمفاوضات مهمة. ونتيجة لذلك، فإن القياس بالقيمة العادلة لا يعزز المقارنة وذلك لأن القيم العادلة ليست قابلة للتحديد على أسس موثوقة، وخصوصاً في الدول التي فيها مهنة التقييم هي أقل تطوراً بان قياس التكلفة المستهلكة يوفر قياس أكثر إنسجاماً، وأقل تذبذباً وأقل عدم موضوعية؛

(ب) لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قياس القيمة العادلة لجميع الأصول المالية حتى أن بعضاً منها يتم تحقيقه بأكثر سهولة من الإستثمارات العقارية. سيكون ليس في أوانه دراسة توسيع نموذج القيمة العادلة إلا عندما تكمل مجموعة العمل المشتركة علمها على الأدوات المالية؛

(ج) يستخدم أساس التكلفة للأصول "قصيرة الأجل" مثل المخزون) والتي قيمتها العادلة جدلياً أكثر علاقة من الأصول "الاستثمارية المحتفظ بها" ؛ و

(د) القياس بالقيمة العادلة يعتبر مكلفاً كثيراً مقارنة مع فوائده للمستخدمين.

إستنتاج٤٧ هذه هي المرة الأولي التي أقترح فيها المجلس طلب نموذج القيمة العادلة للأصول غير المالية. إن رسائل التعليق على مسودة العرض إي ٦٤ أظهرت أنه على الرغم من دعم الكثير لهذه الخطوة فإن الكثير ما يزالون لديهم تحفظات مفاهمية وعملية بخصوص توسيع نموذج القيمة العادلة على الأصول غير المالية خصوصاً (ولكن ليس حصريا) المشاريع التي نشاطها الرئيسي الاحتفاظ بالممتلكات

---

* الغى معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ جميع الإشارات إلى المعالجة "التحليلية" والمعالجات "البديلة المسموحة". وتم استبدالها بنموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

لارتفاع قيمتها الرأسمالية. أيضاً تشعر بعض المشاريع أن أسواق ممتلكات معينة ليست متطورة حالياً حتى يعمل نموذج القيمة العادلة بشكل مرضي. وأبعد من ذلك يعتقد البعض أنه من المستحيل إيجاد تعريف صارم للإستثمارات العقارية وهذا يجعل من غير العملي تتطلب نموذج القيمة العادلة في الحاضر.

إستنتاج٤٨ لهذه الأسباب، يعتقد المجلس أنه من غير المحتمل في هذه المرحلة طلب نموذج القيمة العادلة للإستثمارات العقارية. وفي نفس الوقت يعتقد المجلس أنه من المرغوب فيه السماح بنموذج القيمة العادلة. إن هذه الخطوة التطويرية للأمام سوف تسمح للمعدين والمستخدمين اكتساب خبرات أكبر بالعمل مع نموذج القيمة العادلة وسوف تتيح الوقت لأسواق ممتلكات معينة لتحقيق تطوير أكبر.

إستنتاج٤٩ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمشاريع الاختيار ما بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة. يتوجب على المشروع تطبيق النموذج الذي تم اختياره على جميع ممتلكاته الاستثمارية. لا يتوفر هذا الإختيار للمستأجر الذي يقوم بمحاسبة الإستثمارات العقارية بموجب عقد الإيجار التشغيلي كما لو كان عقد إيجار تمويلي – راجع أساس الإستنتاجات الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول التعديلات التي تم إجرائها في العام ٢٠٠٣. إن نموذج القيمة العادلة هو النموذج المقترح في مسودة العرض أي٦٤ أنه يتوجب قياس الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة والاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. إن نموذج التكلفة هو معالجة نقطة المرجعية* في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *" الممتلكات والمصانع والمعدات"* ويتوجب قياسها بالتكلفة المستهلكة (ناقصاً أي خسارة انخفاض متراكمة). يتوجب على المشروع الذي يختار نموذج التكلفة الإفصاح عن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية.

إستنتاج٥٠ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ *صافي الربح أو الخسارة في الفترة " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* فإن التغير في السياسات المحاسبية من أحد النماذج إلى أخر يتوجب إجراءه فقط إذا كان التغير يؤدي إلى عرض أكثر ملائمة للأحداث أو العمليات وقد استنتج المجلس أنه من غير المحتمل الشديد أن تكون هذه هي الحالة للتغير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة وتعكس الفقرة ٢٥ من المعيار هذا الاستنتاج.

إستنتاج٥١ يعتقد المجلس أنه من غير المرغوب فيه السماح بثلاث معالجات محاسبية مختلفة للإستثمارات العقارية. وبناءاً عليه إذا لم يطبق المشروع نموذج القيمة العادلة فإن المعيار يتطلب من المشروع استخدام المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ولا يسمح باستخدام المعالجة المسموح بها إلا أنه يمكن للمشروع الاستمرار في استخدام المعالجة المسموح بها للممتلكات الأخرى المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

إرشاد حول القيمة العادلة

إستنتاج٥٢ سوف يكون لمهنة التقييم دور مهم في تطبيق هذا المعيار وبناءاً عليه فإنه في تطوير الإرشاد حول القيمة العادلة للإستثمارات العقارية حيث أن المجلس ليس فقــط درس الإرشاد المشابهة في المواد المؤلفة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية بل أيضاً معايير التقييم الدولية (IVS) الصادرة عن لجنة معيار التقييم الدولية (IVSC). يتفهم المجلس أن الــ (IVSC) تنوى مراجعة وربما تعديل معاييرها في المستقبل القريب.

---

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ " *الممتلكات، والمصانع والمعدات* " كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ وألغى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة"؟

إستنتاج٥٣ يعتقد المجلس أن مفهوم لجنة معايير المحاسبة الدولية حول القيمة العادلة هو مشابهة لمفهوم الـ (IVSC) حول قيمة السوق. تعرف الـ (IVSC) قيمة السوق أنها "القيمة التقديرية التي يتوجب تبادل الأصل بها بتاريخ التقييم ما بين مشتري راغب وبائع راغب في عملية تجارية بحتة بعد إجراء تسويق ملائم والذي تصرفت ضمنه الأطراف بإطلاع وبحصافة وبدون إكراه" يعتقد المجلس أن الإرشاد في الفقرات ٢٩-٣٠ و٣٢- ٣٨ من المعيار تشابهة في جوهرها (وإلى حد كبير في مفردات صياغتها)، الإرشاد في ICSI.

إستنتاج٥٤ إن الفقرات ٣١ و ٣٩-٤٦ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ ليس لها مرادف في المواد المؤلفة من قبل الـ (IVSC). قام المجلس بتطوير الكثير من هذه المادة كاستجابة للمعلقين على مسودة العرض إي٦٤ والذين طلبوا إرشاداً أكثر تفصيلاً حول تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية. وفي تطوير هذه القيمة العادلة فقد درس المجلس الإرشاد حول القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض خصوصاً تلك المتعلقة بالأدوات المالية (معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩) والأصول غير الملموسة (معيار المحاسبة الدولي ٣٨) والزراعة (مسودة العرض إي٦٥).

التقييم المستقل

إستنتاج٥٥ يعتقد بعض المعلقين أن القيم العادلة يتوجب تحديدها على أسس التقييم المستقل وذلك لتعزيز موثوقية التقييم المدرجة بالتقرير. ويعتقد آخرين، بناءاً على خلفيات التكلفة–والمنفعة أنه يتوجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية عدم الطلب (وربما حتى عدم تشجيع) التقييم المستقل. يعتقدون أن معدي القوائم هم الذين يقررون بالتشاور مع المدققين فيما إذا كان لدى المشروع المصادر الداخلية الكافية لتحديد قيم عادلة موثوقة. والبعض الأخر يعتقد أن المقيمين المستقلين وبخبرات ملائمة ليسوا متوفرين في بعض الأسواق.

إستنتاج٥٦ استنتج المجلس أن التقييم المستقل ليس دائماً ضروري وبالتالي وكما تم اقتراحه في مسودة العرض إي٦٤، فإن المعيار يشجع ولكن لا يتطلب، من المشروع تحديد القيمة العادلة لجميع الإستثمارات العقارية على أسس التقييم من قبل مقيم مستقل يحمل مؤهلات معترف بها وذات علاقة والذي لديه خبرة حديثة في الموقع والفئة الخاصة بالإستثمارات العقارية. وهذه الطريقة تنسجم مع طريقة التقيميات الأكتوارية في معيار المحاسبة الدولي ١٩- منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩- الفقرة ٥٧).

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

إستنتاج٥٧ تتضمن مسودة العرض إي ٦٤ إفتراضاً قوي الحجة والبينة وهو أن المشروع سوف يكون قادراً على التحديد بموثوقية القيمة العادلة للممتلكات المحتفظ بها لاكتساب الإيرادات الإيجارية أو لزيادة قيمتها الرأسمالية. إقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أيضاً أن استثناء الموثوقية: معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتوجب تطبيقه إذا توفر دليل واضح عندما يحصل أو ينشأ المشروع الممتلكات، إن قيمتها العادلة سوف لن تكون قابلة للتحديد بموثوقية على أسس مستمرة.

إستنتاج٥٨ بعض المعلقين عارضوا مختلف نواحي هذا الاقتراح إستناداً لأحد أو أكثر من الخلفيات التالية:

(أ) إن الافتراض قوي الحجة والبينة قد أبخس تقدير الصعوبات المحددة للقيمة العادلة بموثوقية، وهذا في الغالب يكون غير ممكن خصوصاً عندما تكون الأسواق صغيرة أو عندما لا يوجد مهنة تقييم مؤسسة على نحو جيد؛

(ب) يتضمن النموذج المحاسبي في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إختباراً لانخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ومهما يكن، فإنه ليس من المنطقي الاعتماد على إختبار انخفاض القيمة

عندما لا يمكن تحديد القيمة العادلة باستخدام توقعات التدفقات النقدية وذلك لأن إختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو صعب أيضاً مثل تلك الحالات؛

(ج) عندما لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، فإن هذه الحقيقة لا تبرر احتساب الاستهلاك وبدلاً من ذلك فإن الممتلكات موضوع المشكلة يتوجب قياسها بالتكلفة ناقصاً خسائر انخفاض القيمة ؛ و

(د) وحتى يتم تجنب خطر التلاعب، يتوجب أن تبذل جميع الجهود لتحديد القيم العادلة حتى ولو في السوق غير النشط نسبياً. حتى ولو بدون سوف نشط فإن نطاقاً من التدفقات النقدية المتوقعة تكون متوفرة. وإذا كان هناك مشاكل في تحديد القيمة العادلة، يتوجب على المشروع أن يقيس الممتلكات بأفضل تقدير للقيمة العادلة، والإفصاح عن محدوديات موثوقية التقدير وإذا كان غير الممكن كلياً تحديد القيمة العادلة فإنه يتوجب اعتبار القيمة العادلة صفراً.

إستنتاج٥٩ أستنتج المجلس أنه يتوجب الاحتفاظ بالافتراض قوي الحجة والبينة واستثناء الموثوقية ولكن قرر تطبيقها بطريقة أخرى. في مسودة العرض إي ٦٤ من خلال استثناء الممتلكات من تعريف الإستثمارات العقارية إذا تم تجاوز الافتراض قوي الحجة والبينة. لقد شعر بعض المعلقين أنه كان مربكاً تضمين استثناء الموثوقية في التعريف. وبناءاً عليه فقد نقل المجلس استثناء الموثوقية من التعريف إلى القسم حول القياس اللاحق (الفقرة ٤٧ – ٤٩).

إستنتاج٦٠ بموجب مسودة العرض إي ٦٤، يتوجب على المشروع عدم وقف استخدام نموذج القيمة العادلة إذا أصبحت عمليات السوق المرادفة أقل تكراراً في حدوثها أو أن تصبح أسعار السوق أقل توفراً أنياً. وقد عارض بعض المعلقين هذا الاقتراح، وقد جادلوا أنه قد توجد بعض الحالات عندما لا تكون التقديرات الموثوقة متوفرة وبذلك قد يكون من التظليل الاستمرار في محاسبة القيمة العادلة في تلك الحالات. قرر المجلس أنه من المهم إبقاء الاحتفاظ بأسلوب مسودة العرض أي٦٤ وذلك لأنه خلافاً لذلك فإن المشاريع يمكن أن تستخدم استثناء الموثوقية كتبرير لوقف محاسبة القيمة العادلة في سوق آيلاً للانخفاض.

إستنتاج٦١ في الحالات التي ينطبق فيها استثناء الموثوقية، فقد اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أنه يتوجب على المشروع الاستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم استبعاد الممتلكات. وقد أقترح بعض المعلقين أنه يتوجب على المشروع أن يبدأ في تطبيق نموذج القيمة العادلة عندما تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بموثوقية. رفض المجلس هذا الاقتراح لأنه حتماً سوف يكون قراراً غير موضوعي لتحديد متى تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بموثوقية وهذه الغير موضوعية من الممكن أن تقود إلى تطبيق غير إنسجامي.

إستنتاج٦٢ اقترحت مسودة العرض أي ٦٤ إفصاحاً غير محدد عندما يكون استثناء الموثوقية منطبقاً. وقد شعر بعض المعلقين أن الإفصاح في تلك الحالات يكون مهماً. وقد وافق المجلس على ذلك وقرر تضمين الإفصاحات المنسجمة مع الفقرة ١٧٠(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرات ٦٨ و٦٩(هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٤٠). تتطلب الفقرة ١٧٠(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إفصاحات للأصول المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة.

المكاسب والخسائر من إعادة القياس للقيمة العادلة

إستنتاج٦٣ جادل بعض المعلقين أنه يتوجب أن يكون هناك متطلباً أو خياراً للاعتراف بالفروقات في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية * في حقوق المالك على خلفيات:

(أ) أن سوق الممتلكات ليس فيه سيولة بشكل كافي والقيم السوقية غير مؤكدة وغير مؤكدة . إن الممتلكات ليست سائلة كمثل سيولة الأدوات المالية ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ خياراً للاستثمارات المتوفرة للبيع؛

(ب) حتى يتم حل مسائل تقارير الأداء بشكل عام فإنه يكون من غير المدروس طلب الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل؛

(ج) إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة في قائمة الدخل يزيد من التقلبات يعزز الشفافية، وذلك لأن التغيرات من إعادة التقييم سوف يجعل تقييم الأداء التشغيلي للمشروع غير واضح، ويمكن أن تسبب أيضاً في افتراض أن المكاسب غير المتحققة هي متوفرة للتوزيع كعوائد أرباح؛

(د) إن الاعتراف في حقوق الملكية يعتبر أكثر إنسجاماً مع أعراف التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة والتي هي اليوم الأساسيات لكثير من المحاسبة فعلى سبيل المثال، فهي تنسجم مع المعالجة الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بإعادة التقييمات للممتلكات والمصانع والمعدات في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومع الخيار المتوفر لأدوات مالية معينة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(هـ) فيما يخص الممتلكات الممولة بالدين فإنه يجب عدم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للممتلكـــات الناتجـــة عن التغيرات في سعر الفائدة حيث أن التغيرات المرادفة في القيمة العادلة للدين لا يعترف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(و) بموجب الفقرات ٩٢ و٩٣ من *الإطار* يجب الاعتراف بالدخل فقط عندما يمكن قياسه بتأكيد كافي. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*" شروط معينة قبل أن يكون بإمكان المشروع استخدام طريقة نسبة العمل المنجز. وهذه الشروط لا تتحقق في العادة للإستثمارات العقارية؛ و

(ز) يتوجب تفريق نتائج العمليات عن التغيرات في القيم. فعلي سبيل المثال، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، فإن فروقات التبادل غير المحققة من المشروع الأجنبي† يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية.

إستنتاج٦٤ أقترح بعض المعلقين أنه يتوجب الاعتراف بالزيادات في حقوق الملكية ويتوجب الاعتراف بالانخفاضات في صافي الربح أو الخسارة وهذا مشابهة لنموذج إعادة التقييم والذي يشكل المعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ (باستثناء عدم وجود استهلاك)§ .

---

* موجب معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" ، يجب عرض جميع التغيرات المصرح عنها في حقوق الملكية فـــي قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية.

† معيار المحاسبة الدولي ٢١ "*أثر التغير في سعر الصرف الأجنبي*"، كما هي معدلة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية فـــي ٢٠٠٣، المصطلح " المشروع الأجنبي" حل محله " العمليات الأجنبية".

§ معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات، المعدات والالآت*" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدوليـــة فـــي ٢٠٠٣ وألغى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة"؟

إستنتاج٦٥ كما تم اقتراحه في مسودة العرض إي٦٤، فقد استنتج المجلس فيما يتعلق بنموذج القيمة العادلة أنه يتوجب الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية في بيان الدخل كجزء من صافي الربح أو الخسارة للفترة. إن التبريرات لهذه الطريقة تتضمن ما يلي:

(أ) إن الحالة المفاهيمية لنموذج القيمة العادلة قد تم بناءها بشكل كبير ضمن منظور أن هذا سيوفر الوضع الأكثر علاقة وشفافية للأداء المالي للإستثمارات العقارية، وبهذا الطرح فإنه سوف يكون من غير الملائم السماح أو تطلب الاعتراف في حقوق الملكية؛

(ب) إن الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حقوق الملكية سوف يخلق سوء مقابلة بسبب أن الدخل الإيجاري الصافي سوف يتم الاعتراف به في قائمة الدخل بينما سيتم الاعتراف بمجهود استهلاك الخدمة ذات العلاقة (يعترف بها كاستهلاك بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦) في حقوق الملكية. وعلى نحو مشابهة سوف يتم الاعتراف بمصاريف الصيانة كمصروف بينما الزيادات ذات العلاقة في القيمة العادلة في حقوق الملكية؛

(ج) وباستخدام هذا الأسلوب، فإنه لا حاجة لحل بعضاً من المسائل الصعبة والخلافية التي سوف تنشأ إذا تم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية في حقوق الملكية، وهذه المسائل تتضمن ما يلي :

(١) هل سيتم تحويل أو (تدوير) التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عند استبعاد الإستثمارات العقارية؛ و

(٢) هل سيتم تحويل أو (تدوير) التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عندما تنخفض قيمة الممتلكات؟ وإذا كان الأمر كذلك كيف يجب تحديد وقياس مثل ذلك الانخفاض في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عندما ينخفض قيمة الممتلكات، وإذا كان الأمر كذلك كيف يجب تحديد مثل ذلك الانخفاض في القيمة ؛ و

(د) وبافتراض صعوبة تعريف الإستثمارات العقارية على نحو صارم فإنه سوف يكون في بعض الحالات للمشاريع الاختيار في تطبيق معيار الإستثمارات العقارية أو أياً من المعالجتين في معيار المحاسبة الدولي ١٦. أنه ليس من المرغوب فيه إدراج خيارين في معيار الإستثمارات العقارية حيث سيعطي المشاريع الاختيار (على الأقل أحياناً) من بين أربعة معالجات مختلفة.

التحويلات

إستنتاج٦٦ عندما ترحل ممتلكات مشغولة من قبل المالك بموجب المعالجة التحليلية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ سوف تصبح إستثمارات عقارية وبذلك يتغير قياس الممتلكات من التكلفة المستهلكة إلى القيمة العادلة. وقد أستنتج المجلس أن أثر هذا التغير في أساس القياس يتوجب معالجته كإعادة تقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ بتاريخ التغير في الاستخدام والنتيجة هي :

(أ) لا تتضمن قائمة الدخل صافي الزيادة المتراكمة في القيمة العادلة التي تنشأ قبل أن تصبح الممتلكات إستثمارات عقارية. إن الجزء من هذا التغير الذي تنشأ قبل بداية الفترة الحالية لا يمثل الأداء المالي للفترة الحالية؛ و

(ب) هذه المعالجة سوف تخلق مقارنة ما بين المشاريع التي قامت سابقاً بإعادة تقييم الممتلكات بموجب المعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ وتلك المشاريع التي قامت سابقاً باستخدام المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦.*

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات، المعدات والآلات*" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ وألغى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة"؟

ملخص التغيرات على مسودة العرض إي ٦٤

ب٦٧ إن أكثر تغيير مهم ما بين مسودة العرض إي ٦٤ والمعيار النهائي هو إدراج نموذج التكلفة لبديل لنموذج القيمة العادلة، إن التغيرات الأخرى الرئيسية قد أدرجت في القائمة أدناه.

(أ) تم توسيع الإرشاد حول تحديد القيمة العادلة حتى يوضح التالي:

(١) لا يتم تخفيض القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بتكاليف العملية التي يمكن تكبدها في البيع أو استبعاد وآخر (الفقرة ٣٠ من المعيار). وهذا يتسجم مع قياس الأصول المالية بموجب الفقرة ٦٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن مسودة العرض إي ٦٤ كانت صامتة حول معالجة مثل تلك التكاليف؛

(٢) يعتمد القياس على التقييم بتاريخ الميزانية العمومية (الفقرة ٣١)؛

(٣) إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو ما يعطي في العادة من الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لايجار وشروط تعاقدية أخرى (الفقرة ٣٩) وفي غياب مثل ذلك الدليل تعكس القيمة العادلة المعلومات من مصادر مختلفة ويحتاج المشروع أن يتحرى عن من أسباب أية اختلافات ما بين المعلومات من مختلف المصادر (الفقرات ٤٠ – ٤١)؛

(٤) تختلف القيمة السوقية عن قيمة الاستخدام كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. *انخفاض قيمة الأصول* (الفقرة ٤٣)؛

(٥) هناك حاجة لتجنب الاحتساب المتكرر للإستثمارات العقارية والأصول والمعلومات المعترف بها على حدة. ان المعدات التي تعتبر جزءً لا يتجزأ (مثل المصاعد ومكيفات الهواء) يتم تصنيفها بشكل عام في الإستثمارات العقارية وليس الاعتراف بها على حدة (الفقرة ٤٤)؛

(٦) لا تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية المصاريف الرأسمالية المستقبلية التي سوف تحسن أو تعزز الأصل ولا تعكس الفوائد المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي (الفقرة ٤٥)؛

(٧) يستخدم المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ للمحاسبة عن أي مخصصات مرتبطة بالإستثمارات العقارية (الفقرة ٤٦)؛ و

(٨) في الحالات الاستثنائية عندما لا يكون بالإمكان تحديد القيمة العادلة بموثوقية يكون القياس وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ بموجب المعالجة التحليلية*(في مثل تلك الحالات فان إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يكون أيضاً متاحاً) والقيمة المتبقية تفترض صفراً (بافتراض ان القيمة العادلة لا يمكن تحديدها بموثوقية) (الفقرات ٤٧–٤٨)؛

(ب) فيما يتعلق بنطاق المعيار وتعريف الإستثمارات العقارية:

(١) توضح الفقرة ٣ الآن أن المعيار لا ينطبق على الغابات والصادر الطبيعية المتجددة وحقوق المعادن والاستكشاف لاستخراج المعادن، والنفط، والغاز الطبيعي، والمصادر الأخرى غير

* معيار المحاسبة الدولي ١٦" *الممتلكات، والمصانع والمعدات*" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ وألغى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة".

المتجددة. أن هذه الصياغة تنسجم مع الاستثناء المشابهة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*". لا يرغب المجلس في إعطاء حكماً مقدماً لقراره حول معالجة مثل تلك العناصر في مشاريعه الحالية حول الزراعة والصناعات الإستخراجية؛

(٢) الأرض المحتفظ بها لاستخدام مستقبلي مالي غير محدد هي مثال أخر الإستثمارات العقارية (الفقرة ٦(ب))، على خلفيات أن القرار اللاحق لاستخدام مثل تلك الأراضي كمخزون او لتطويرها كممتلكات مشغولة من المالك سيكون قراراً استثمارياً ؛

(٣) أن الأمثلة الجديدة للعناصر التي ليست إستثمارات عقارية هي: الممتلكات المتحفظ بها للاستخدام المستقبلي كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المتحفظ بها للتطوير المستقبلي والاستخدام اللاحق كممتلكات مشغولة من قبل المالك والممتلكات المشغولة من الموظفين (بغض النظر عن ما اذا كان الموظفين يدفعون ايجار بمعدلات السوق أم لا) والممتلكات المشغولة من قبل المالك التي تنتظر الاستبعاد (الفقرة ٧ (ج))؛

(٤) الممتلكات التي تم إنشاءها او تطويرها للاستخدام المستقبلي كإستثمارات عقارية هي ألان مغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ وتقاس بالتكلفة ناقصاً خسائر انخفاض القيمة ان وجدت (الفقرة ٧(د)) افترضت مسودة العرض E64 ان الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء يجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة؛و

(٥) ان الرجوع للقياس الموثوق للقيمة العادلة (والمتطلبات ذات العلاقة في الفقرات ١٤-١٥ من مسودة العرض أي٦٤) قد تم نقلها من تعريف الإستثمارات العقارية إلى قسم القياس اللاحق (الفقرات ٤٧-٤٩).

(ج) فقرة جديدة هي ٢٠ تتعامل مع تكاليف بدأ النشاط .خسائر التشغيل الافتتاحية والفقدان غير العادية (اعتماداً على الفقرات ١٧ و١٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٦) درس المجلس إضافة إرشاد حول الإيراد العرض خلال إنشاء الممتلكات. ومهما يكن، فقد استنتج المجلس أن هذا قد أوجد مسألة ضمن سياق معيار المحاسبة الدولي ١٦ وقرر أن هذا الأمر خارج عن نطاق هذا المشروع أنه يتم التطرق له.

(د) هناك متطلب ضمني حول تحديد المكاسب والخسائر من الاستبعادات (الفقرة ٦٢) وهذا ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ الفقرة ٥٦ وهناك ايضاً مرجعيات ربط جديدة لـــ:

(١) معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*" كإرشاد لتحديد تاريخ الاستبعاد (الفقرة ٦١)؛ و

(٢) معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة*" *للمعلومات المتحفظ* بها بعد الاستبعاد (الفقرة ٦٤).

(هـ) يبين المعيار بشكل واضح أنه يتوجب على المشروع تحويل الإستثمارات العقارية للمخزون عندما يبدأ المشروع في تطوير الممتلكات لبيعها لاحقاً في السياق العادي للعمل (الفقرات ٥١ (ب) و ٥٢). افترضت مسودة العرض اي٦٤ ان جميع التحويلات من الإستثمارات العقارية للمخزون يجب عدم السماح بها. يتعامل المعيار بوضع أكثر من مسودة العرض إي٦٤ مع نواحي أخرى معينه من التحويلات.

(و) تتضمن متطلبات الإفصاح الجديدة:

(١) توسيع الإفصاح المطلوب حول الطرق والاقتراحات الهامة والتي تتضمن الآن الإفصاح فيما إذا كانت القيمة العادلة معززة بدليل السوق أو فيما إذا كان التقدير مرتكز على

المعلومات الأخرى (والتي يتوجب على المشروع الإفصاح عنها) وذلك بسبب طبيعة الممتلكات وعدم وجود معلومات سوقية مقارنة (الفقرة ٦٦(ب))؛

(٢) الإفصاحات للدخل الإيجاري ومصاريف التشغيل المباشرة (الفقرة ٦٦ (د))؛ و

(٣) الإفصاحات في الحالات الاستثنائية عندما لا تكون القيمة العادلة قابلة للتحديد بشكل موثوق (الفقرات ٦٨ و ٦٩ (هـ)).

(ز) اقترحت مسودة العرض إي٦٤ متطلبات للإفصاح عن القيمة المرحلة للممتلكات غير المؤجرة أو الشاغرة وقد جادل بعض العاملين أن هذا الإفصاح غير عملي خصوصاً للممتلكات التي هي شاغرة جزئياً. وقد شعر آخرون أن هذه هي مسألة للإفصاح عنها في تقرير مالي من قبل الإدارة وليس في البيانات المالية. حذف المجلس متطلبات هذا الإفصاح. يتوجب أن يلاحظ أن بعضاً من المستويات الشاغرة يمكن أن تتوفر من الإفصاح المطلوب للدخل الإيجاري ومن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب الإفصاح عن التدفقات النقدية من عقود الإيجار التشغيلية غير القابلة للإلغاء (جزئياً لأقل من سنة واحدة ومن سنة إلى خمسة سنوات ولأكثر من خمس سنوات).

(ح) لم تتضمن مسودة العرض إي٦٤ أحكاماً انتقالية محددة وهذا يعني أن معيار المحاسبة الدولي ٨ سوف ينطبق. هناك خطر من إعادة عرض الفترات السابقة وذلك لأنه يمكن أن يسمح للمشاريع التلاعب بصافي الربح أو الخسارة للفترة المدرجة في التقرير باستخدام اختيار التأخير في تحديد القيم العادلة في الفترات السابقة وعليه فقد قرر المجلس منع إعادة العرض في نموذج القيمة العادلة باستثناء عندما يكون المشروع قد افصح للعامة القيم العادلة للفترات السابقة (الفقرة ٧٠).

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من إمكانية اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٤٠	الفقرة الحالية في المعيار ٤٠
الهدف	١
١	٢
٢	٣
٣	٤
٤	٥
٥	٧
٦	٨
٧	٩
٨	١٠
٩	١١
١٠	١٢
١١	١٣
١٢	١٤
١٣	لا يوجد
١٤	١٥
١٥	١٦
١٦	لا يوجد
١٧	٢٠
١٨	٢١
١٩	٢٢
٢٠	٢٣
٢١	٢٤
٢٢	١٧-١٩,٦٩
٢٣	لا يوجد
٢٤	٣٠
٢٥	٣١
٢٦	٣٢
لا يوجد	٦٦
لا يوجد	٧٢,٧٣

الفقرة المستبدلة في المعيار ٤٠	الفقرة الحالية في المعيار ٤٠
٢٧	٣٣
٢٨	٣٥
٢٩	٣٦
٣٠	٣٧
٣١	٣٨
٣٢	٣٩
٣٣	٤٠
٣٤	٤٢
٣٥	٤٢
٣٦	٤٣
٣٧	لا يوجد
٣٨	٤٤
٣٩	٤٥
٤٠	٤٦
٤١	٤٧
٤٢	٤٨
٤٣	٤٩
٤٤	٥٠
٤٥	٥١
٤٦	٥٢
٤٧	٥٣
٤٨	٥٤
٤٩	٥٥
٥٠	٥٦
٥١	٥٧
٥٢	٥٨
٥٣	٥٩
لا يوجد	٧٧
لا يوجد	٨٤

الفقرة المستبدلة في المعيار ٤٠	الفقرة الحالية في المعيار ٤٠
٥٤	٦٠
٥٥	٦١
٥٦	٦٢
٥٧	٦٣
٥٨	٦٤
٥٩	٦٥
٦٠	٦٦
٦١	٦٧
٦٢	٦٩
٦٣	٧٠
٦٤	٧١
٦٥	٧٤
٦٦	٧٥
٦٧	٧٦
٦٨	٧٨
٦٩	٧٩
٧٠	٨٠
٧١	٨١
٧٢	٨٢
٧٣	٨٣
٧٤	٨٥
٧٥	لا يوجد
الملحق (أ)	لا يوجد
لا يوجد	٦
لا يوجد	٢٥-٢٩
لا يوجد	٣٢(أ)-٣٢(ج)
لا يوجد	٣٤
لا يوجد	٤١
لا يوجد	٨٦

المعيار المحاسبي الدولي ٤١

الــزراعة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

المحتويات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ "*الزراعة*" مبين في الفقرة ١-٥٩. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في سياق الهدف منه "*مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*". معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة١ يبين المعيار المحاسبي الدولي ٤١ المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وهذا الأمر لم تغطيه معايير محاسبية دولية أخرى. إن النشاط الزراعي هو إدارة المنشأة للتحول البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الأصول البيولوجية) المعدة للبيع، إلى محصول زراعي، أو إلى أصول بيولوجية إضافية.

مقدمة٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ٤١، بين أشياء أخرى، المعاملة المحاسبية للأصول البيولوجية أثناء فترة النمو والانحلال والإنتاج والتكاثر، وكذلك للقياس المبدئي للحصول الزراعي عند نقطة الحصاد، ويتطلب المعيار القياس بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ابتداء من الإعتراف المبدئي للأصول البيولوجية حتى نقطة الحصاد، وذلك عدا عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الإعتراف المبدئي، على أن معيار المحاسبة الدولي ٤١ لا يتناول تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، مثال ذلك تصنيع العنب إلى نبيذ والصوف إلى قماش.

مقدمة٣ يفترض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة لأصل بيولوجي بشكل موثوق به، على انه يمكن دحض هذا الافتراض فقط عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، والتقديرات البديلة للقيمة العادلة له محددة بشكل واضح أنها غير موثوق بها، وفي هذه الحالة، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤١ أن تقيس المنشأة ذلك الأصل البيولوجي بتكلفته مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق به فانه يجب على المنشأة قياسها بمقدار قيمتها العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وفي جميع الحالات يجب على المنشأة قياس المحصول الزراعي بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

مقدمة٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٤١ إدخال التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصل البيولوجي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي ينشأ فيها، وفي النشاط الزراعي يزيد أو يقلل التغير في الصفات المادية لحيوان أو نبات حي من المنافع الإقتصادية للمشروع بشكل مباشر. وبموجب نموذج محاسبة تكاليف تاريخية مبني على المعاملات قد تبلغ منشاة مزرعة أشجار عدم وجود دخل حتى أول حصاد وبيع، وقد يكون ذلك بعد ٣٠ سنة من الزراعة، ومن ناحية أخرى يبلغ النموذج المحاسبي الذي يعترف ويقيس النمو البيولوجي باستخدام القيمة العادلة عن تغيرات في القيمة العادلة على مدى الفترة بين الزراعة والحصاد.

مقدمة٥ لا يحدد المعيار المحاسبي الدولي ٤١ أية مبادئ جديدة للأرض الخاصة بالنشاط الزراعي، وبدلا من ذلك يتبع المشروع المعيار المحاسبي الدولي ١٦. *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* أو المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ *"الإستثمارات العقارية"*، وذلك يعتمد على أي معيار مناسب حسب الظروف، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ١٦ أن يتم قياس الأرض إما بمقدار تكلفتها مخصوما منها أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة أو بمبلغ معادلة تقييمه، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ أن يتم قياس الأرض التي هي ملك مستثمر بقيمتها العادلة أو بالتكلفة مخصوما منها أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، والأصول البيولوجية المرتبطة ماديا بالأرض (مثال ذلك الأشجار في مزرعة) يتم قياسها بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، بشكل منفصل عن الأرض.

مقدمة٦ يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤١ الإعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي مقاس بيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع كدخل. وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة، وإذا كانت المنحة مشروطة، فأن يكون أحد شروطها، أن لا يقوم المشروع بممارسة نشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة الحكومية كدخل

وذلك فقط عند تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية، وإذا كانت المنحة الحكومية متعلقة بأصل بيولوجي مقاس بتكلفته مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"*.

مقدمة٧ ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٤١ على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٣ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأبكر.

مقدمة٨ لا يضع المعيار المحاسبي الدولي أية أحكام انتقالية محددة، وقد تم تبني المعيار المحاسبي الدولي ٤١ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

مقدمة٩ يقدم المحلق أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٤١، ويلخص "أساس الاستنتاجات" الأسباب التي دعت المجلس لتبني المتطلبات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٤١.

معيار المحاسبة الدولي ٤١

الـــزراعـــة

الهدف

هدف هذا المعيار هو بيان المعاملة المحاسبية، وعرض البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار على محاسبة البنود التالية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:**

(أ) الأصول البيولوجية؛

(ب) المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد؛ و

(ج) المنح الحكومية التي تغطيها الفقرتان ٣٤-٣٥.

٢ لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*، والمعيار المحاسبي الدولي ٤٠، "*الإستثمارات العقارية*")؛ و

(ب) الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي (أنظر المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*").

٣ يطبع هذا المعيار على المحصول الزراعي الذي هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع، وذلك فقط عند نقطة الحصاد، وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢، *المخزون* أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق، وبناءً على ذلك لا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال تصنيع العنب وتحويله إلى نبيذ من قبل تاجر الخمور الذي انبت أشجار العنب. وبينما قد يبدو هذا التصنيع امتدادا منطقيا وطبيعيا للنشاط الزراعي فإن الأحداث التي تقع قد تحمل بعض الشبه بالتحول البيولوجي، وهذا التصنيع لا يدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار.

٤ يقدم الجدول التالي أمثلة على الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع بعد الحصاد:

الأصول البيولوجية	المحاصيل الزراعية	المنتجات التي هي نتيجة للتصنيع بعد الحصاد
أغنام	صوف	أقمشة، سجاد
أشجار في غابة مستغلة كمزرعة	قرم خشبية	ألواح خشبية
نباتات	قطن	خيطان، ملابس
	قصب محصود	سكر
ماشية	حليب	جبن
خنازير	ذبائح	نقانق، لحم خنزير معالج

يتبع الصفحة السابقة **الأصول البيولوجية**	**المحاصيل الزراعية**	**المنتجات التي هي نتيجة للتصنيع بعد الحصاد**
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ معالج
كرمة	عنب	نبيذ
أشجار فاكهة	فاكهة مقطوفة	فاكهة مصنعة

تعريفات

تعريفات خاصة بالزراعة

٥ تستخدم العبارات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:

***النشاط الزراعي* هو إدارة المشروع للتحول البيولوجي للأصول البيولوجية المعدة للبيع إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية.**

***المحصول الزراعي* هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع.**

***الأصل البيولوجي* هو حيوان أو نبات حي.**

***التحول البيولوجي* يشمل عمليات النمو والانحلال والإنتاج والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.**

***مجموعة الأصول البيولوجية* هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.**

***الحصاد* هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.**

٦ يغطي النشاط الزراعي سلسلة متنوعة من الأنشطة، مثال ذلك تربية الماشية والعناية بالغابات والمحاصيل السنوية أو المستمرة طيلة فصول السنة وفلاحة بساتين ومزارع الفواكه وتربية الأزهار وتربية الحيوانات البحرية (بما في ذلك مزارع الأسماك)، وهناك نواحي معينة موجودة في هذه المجموعة المتنوعة.

(أ) *القدرة على التغير*: الحيوانات والنباتات الحية لها القدرة على التحول البيولوجي؛

(ب) *إدارة التغير*: تسهل الإدارة التحول البيولوجي بتحسين أو على الأقل تثبيت الظروف اللازمة لحدوث العملية (مثال ذلك مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة والإخصاب والضوء)، وهذه الإدارة تفرق بين النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى، فعلى سبيل المثال الحصاد من مصادر غير مدارة (مثل صيد الأسماك في المحيط واجتثاث الأشجار) ليست نشاطا زراعيا؛ و

(ج) *قياس التغير*: التغير في النوعية (مثال ذلك الميزة الجينية والكثافة والنضوج والغلاف الدهني ومحتوى البروتين وقوة النسيج الليفي) أو التغير في الكمية (مثال النسيج الليفي وعدد البراعم) الناجم عن التحول البيولوجي يتم قياسها ومتابعتهما كمهمة إدارية روتينية.

٧ ينجم عن التحول البيولوجي الأنواع التالية من النتائج:

(أ) تغيرات في الأصل من خلال: (١) النمو (زيادة في كمية أو تحسن في نوعية الحيوان أو النبات)، أو (٢) انحلال (انخفاض في الكمية أو فساد في نوعية حيوان أو نبات)، أو (٣) تكاثر (خلق حيوانات أو نباتات حية إضافية) ؛ أو

(ب) إنتاج محاصيل زراعية مثل عصارة الشجر وأوراق الشاي والصوف والحليب.

تعريفات عامة

٨ تستخدم العبارات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:

***سوق نشط* هو السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية:**

(أ) البنود التي تتم المتاجرة بها ضمن السوق متجانسة؛

(ب) من الممكن بشكل معتاد إيجاد مشترين وبائعين راغبين في أي وقت؛ و

(ج) الأسعار متوفرة للجمهور.

***المبلغ المسجل* هو مبلغ الأصل المعترف به في الميزانية العمومية.**

***القيمة العادلة* هي المبلغ الذي يمكن مقابلة استبدال اصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تتم بحسن نية أثناء سير العمل المعتاد بين أطراف ذات مصالح مستقلة.**

***المنح الحكومية* هي كما تم تعريفها في المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية".**

٩ القيمة العادلة لأصل تكون بناء على موقعة ووضعه الحاليين. ونتيجة لذلك، على سبيل المثال، القيمة العادلة للماشية في مزرعة هي سعر الماشية في سوقها مخصوما منها تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الماشية إلى ذلك السوق.

الإعتراف والقياس

١٠ يجب على المشروع الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فقط عندما:

(أ) يسيطر المشروع على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

(ب)من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية بالأصل إلى المشروع؛ و

(ج) من الممكن قياس القيمة العادلة أو تكلفته بشكل موثوق به.

١١ في النشاط الزراعي من الممكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، بالملكية القانونية للماشية ووسم أو خلاف ذلك وقع علامة على الماشية عند امتلاكها أو ولادتها أو فطامها، وتقيم المنافع المستقبلية عادة بقياس الصفات الجسمية الهامة.

١٢ يجب قياس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عن نقطة البيع، فيما عدا الحالة المبنية في الفقرة (٣٠) حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به.

١٣ **يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد، وهذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون" أو معيار محاسبي دولي آخر ينطبق على ذلك.**

١٤ تشمل التكاليف عند نقطة البيع العمولات للوسطاء والمتعاملين والمبالغ التي تفرضها الوكالات التنظيمية ومبادلات السلع، تكلفة النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لنقل الأصول إلى السوق.

١٥ من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة لأصل مادي أو محصول زراعي من خلال تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات الزراعية حسب خواص هامة، على سبيل المثال حسب العمر أو النوعية، ويقوم المشروع باختيار الخواص المماثلة للخواص المستخدمة في السوق كأساس للتسعير.

١٦ كثيرا ما تدخل المشاريع في عقود لبيع أصولها البيولوجية أو منتجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي، وأسعار العقود ليست بالضرورة مناسبة لتحديد القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبائع راغبين في المعاملة، ونتيجة لذلك لا يتم تعديل القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو منتج زراعي بسبب وجود عقد، وفي بعض الحالات قد تكون عقد لبيع اصل بيولوجي أو محصول زراعي عقد مثقل بالأعباء كما هو معرف في المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، وينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ على العقود المثقلة بالأعباء.

١٧ في حالة وجود سوق للأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فإن السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل، وإذا توفرت للمشروع إمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق النشطة فإنه يجب على المشروع استخدام اكثر سوق مناسب، فعلى سبيل المثال إذا توفرت للمشروع إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين فإنه يجب عليها استخدام السعر في السوق المتوقع استخدامه.

١٨ إذا لم يوجد سوق نشط على المشروع استخدام واحد أو اكثر مما يلي عند توفره لتحديد القيمة العادلة:

(أ) سعر آخر معاملة في السوق، شريطة أنه لم يكن هناك تغير كبير في الظروف الإقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ الميزانية العمومية؛

(ب) أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق؛ و

(ج) مراجع قياس للقطاعات مثل قيمة بستان فاكهة معبر عنها حسب طبق القصدير أو البوشل (مكيال للحبوب) أو الهكتار وقيمة الماشية معبر عنها بالكيلو غرام من اللحم.

١٩ في بعض الحالات قد توحي مصادر المعلومات الواردة في الفقرة ١٨ باستنتاجات مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل أو المحصول الزراعي. ويقوم المشروع بالنظر في أسباب هذه الاختلافات من اجل التوصل إلى التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ضمن نطاق ضيق نسبيا نم التقديرات المعقولة.

٢٠ في بعض الظروف قد لا تتوفر الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف، يقوم المشروع باستخدام القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر حالي محدد من قبل السوق قبل احتساب الضريبة لتحديد القيمة العادلة.

٢١ إن هدف حساب القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة هو تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي في موقعه ووضعه الحاليين، ويقوم المشروع بأخذ ذلك في الإعتبار عند تحديد سعر الخصم المناسب الذي سيتم استخدامه وعند تقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة. والوضع الحالي لأصل بيولوجي لا

يشمل أية زيادات في القيمة من التحول البيولوجي الإضافي والأنشطة المستقبلية للمشروع مثل الأنشطة المتعلقة بزيادة التحول البيولوجي المستقبلي والحصاد والبيع.

٢٢ لا يقوم المشروع بإدخال أية تدفقات نقدية لتمويل الأصول أو الضرائب أو إعادة إنشاء الأصول البيولوجية بعد الحصاد (مثال ذلك، تكلفة إعادة زرع الأشجار في غابة مزروعة بعد الحصاد).

٢٣ عند الموافقة على سعر لمعاملة تتم بحسن نية بين أطراف ذات مصالح مستقلة على المشترين والبائعين الراغبين والمطلعين الأخذ في الإعتبار التغيرات في التدفقات النقدية، ويتبع ذلك أن القيمة العادلة تعكس إمكانية حدوث هذه الاختلافات. وبناء على ذلك، يقوم المشروع بإدخال التوقعات الخاصة بالاختلافات المتوقعة في التدفقات النقدية إما في التدفقات النقدية المتوقعة أو في سعر الخصم أو في مزيج منهما، وعند تحديد سعر الخصم يقوم المشروع باستخدام افتراضات تتفق مع الافتراضات المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة، وذلك لتجنب اثر بعض الافتراضات التي احتسبت مترين أو تم تجاهلها.

٢٤ قد تقارب التكلفة أحيانا القيمة العادلة، وبشكل خاص عندما:

(أ) يكون تحول بيولوجي ضئيل قد حدث منذ أن تم تحمل التكلفة المبدئية (مثال ذلك بالنسبة لأشتال أشجار الفاكهة التي تمت زراعتها مباشرة قبل تاريخ ميزانية عمومية)؛ أو

(ب) لا يتوقع أن يكون أثر التحول البيولوجي على السعر ماديا (مثال ذلك بالنسبة للنمو الأولى في دورة إنتاج مدتها ٣٠ سنة لمزرعة أشجار صنوبر).

٢٥ كثيرا ما تكون الأصول البيولوجية مرتبطة ماديا بالأرض (مثال ذلك الأشجار في غابة مستغلة كمزرعة). فقد لا يكون هناك سوق منفصل للأصول البيولوجية المرتبطة بالأرض، ولكن قد يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة، أي بالنسبة للأصول البيولوجية ارض بكر وتحسينات في الأرض كمجموعة واحدة، ويمكن للمشروع استخدام المعلومات الخاصة بالأصول مجتمعة لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية، على سبيل المثال، من الممكن خصم القيمة العادلة للأرض البكر والتحسينات في الأرض من القيمة العادلة للأصول مجتمعة للتوصل إلى القيمة العادلة للأصول البيولوجية.

المكاسب والخسائر

٢٦ المكسب أو الخسارة الناجمة عن الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة لأصل بيولوجي عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها.

٢٧ قد تنجم خسارة عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، لأن التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي. وقد ينجم مكسب عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، مثال ذلك عندما يولد عجل.

٢٨ المكسب أو الخسارة الناجمة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة مخصوما منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

٢٩ قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي نتيجة الحصاد.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٣٠ هناك افتراض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به للأصل البيولوجي. على أنه، من الممكن تفنيد هذا الافتراض فقط عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، وحددت له التقديرات البديلة للقيم العادلة على أنها غير موثوق بها بشكل واضح. وفي هذه الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بتكلفته مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق به فإنه يجب على المشروع قياسها بقيمتها المعادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. وما أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي بشكل موثوق، تقوم المنشاة بقياسها على أنها قيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة. وما أن يلبي الأصل البيولوجي غير المتداول معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*"، من المفترض أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

٣١ من الممكن فقط تفنيد الافتراض في الفقرة ٣٠ عند الإعتراف المبدئي، والمشروع الذي قاس في السابق الأصل البيولوجي بقيمته يجب أن تستمر في قياس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إلى أن يتم التصرف فيها.

٣٢ في جميع الحالات، يقوم المشروع بقياس المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. ويعكس هذا المعيار الرأي بأن القيمة العادلة للمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد من الممكن قياسها بشكل موثوق به.

٣٣ عند تحديد التكلفة، والاستهلاك المتراكم والخسائر المتراكمة في انخفاض القيمة على المشروع أن تأخذ في الإعتبار المعيار المحاسبي الدولي ٢ "*المخزون*"، والمعيار المحاسبي الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*".

المنح الحكومية

٣٤ المنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي التي يتم قياسها بقيمتها العاملة منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يجب الإعتراف بها على أنها دخل، وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام.

٣٥ إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مشروطة، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية ان لا تقوم بنشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل، وذلك فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.

٣٦ تتباين أحكام وشروط المنح الحكومية. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب بمنحة حكومية أن يقوم المشروع بزراعة موقع معين لمدة خمس سنوات، وتطلب من المشروع إعادة المنحة الحكومية بكاملها إذا قامت بالزراعة لأقل من ثلاث سنوات، ففي هذه الحالة لا يتم الإعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل حتى عمر السنوات الخمس. على انه إذا سمحت شروط المنحة الحكومية بالاحتفاظ بجزء من المنحة الحكومية بناء على مرور الوقت، فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل على أساس تناسب زمني.

٣٧ إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (أنظر الفقرة ٣٠)، فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*".

٣٨ هذا المعيار يتطلب معاملات متغيرة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٠، إذا كانت المنح الحكومية تتعلق بالأصول البيولوجية التي يتم قياسها بقيمتها العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة أو المنح الحكومية تتطلب من المشروع أن لا يتعلق في أي نشاط زراعي محدد. معيار المحاسبة الدولي ٢٠ يتم تطبيقه فقط على المنح الحكومية التي تتعلق بالأصول البيولوجية التي تقاس بالتكلفة ناقصاً الاستهلاك المتراكم و أي إنخفاض متراكم في الخسائر.

الإفصاح

٣٩ [تم إلغائها]

عـــام

٤٠ يجب على المشروع الإفصاح عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناجمة أثناء الفترة الحالية عند الإعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية.

٤١ يجب على المشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية.

٤٢ قد يأخذ الإفصاح الذي تتطلبه الفقرة ٤١ شكل سرد أو وصف كمي.

٤٣ تشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية المشروع على تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول البيولوجية، مميزة بين الأصول القابلة للإستهلاك (Consumable) والأصول البيولوجية الحاملة (Bearer)، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة حسبما هو مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يفصح المشروع عن المبالغ المسجلة للأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك والأصول البيولوجية الحاملة حسب المجوعة. ويمكن للمشروع كذلك تقسيم هذه المبالغ المسجلة بين أصول ناضجة وغير ناضجة. وهذا التمييز يوفر معلومات قد تساعد في تقييم توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ويقوم المشروع بالإفصاح عن أساس إجراء أي تمييز مثل هذا.

٤٤ الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك هي تلك التي سيتم حصادها كمحصول زراعي أو بيعها كأصول بيولوجية. ومن الأمثلة على الأصول القابلة للإستهلاك المواشي الخاصة بإنتاج اللحوم والمواشي المحتفظ بها للبيع، والأسماك في المزارع والمحاصيل مثل الذرة والقمح والأشجار من اجل الأخشاب، والأصول البيولوجية الحاملة هي الأصول عدا عن الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك، مثال ذلك، المواشي التي ينتج عنها الحليب والكرمة وأشجار الفاكهة والأشجار التي يقطع منها الحطب بينما تبقى الشجرة، والأصول البيولوجية الحاملة ليست محاصيلا زراعية بل هي أصول تتجدد ذاتيا.

٤٥ يمكن تصنيف الأصول البيولوجية إما كأصول بيولوجية ناضجة أو كأصول بيولوجية غير ناضجة. والأصول البيولوجية الناضجة هي التي أصبحت قابلة للحصاد (بالنسبة للأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك) أو التي هي قادرة على إعطاء محاصيل منتظمة (بالنسبة للأصول البيولوجية الحاملة).

٤٦ يجب على المشروع بيان ما يلي إذا لم تكن قد أفصحت عنه في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:

(أ) طبيعة أنشطتها التي تتعلق بكل مجموعة من أصولها البيولوجية؛ و

(ب) القياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لما يلي:

(١) كل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة ؛ و

(٢) ناتج المحاصيل الزراعية خلال الفترة.

٤٧ يجب على المشروع الإفصاح عن الأساليب والافتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد وكل مجموع من الأصول البيولوجية.

٤٨ يجب أن يفصح المشروع عن القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للمحاصيل الزراعية التي تم حصادها خلال الفترة محددة عند نقطة الحصاد.

٤٩ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي:

(أ) وجود الأصول البيولوجية المحدودة الملكية ومبالغها المسجلة والمبالغ المسجلة للأصول البيولوجية المرهونة كضمان للإلتزامات؛

(ب) مبلغ الإلتزامات لتطوير وامتلاك الأصول البيولوجية؛ و

(ج) إستراتيجيات إدارة المخاطرة المالية فيما يتعلق بالنشاط الزراعي.

٥٠ يجب على المشروع تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، والمعلومات المقارنة غير مطلوبة، ويجب أن تشمل المطابقة ما يلي:

(أ) المكسب أو الخسارة الناجمة عن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع؛

(ب) الزيارات الناجمة عن المشتريات؛

(ج) الانخفاضات الناجمة عن المبيعات والأصول البيولوجية المصنفة كأنها متاحة للبيع (أو أنها ضمن مجموعة الإستبعاد والتي هي مصنفة كأنها متاحة للبيع) بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥؛

(د) الانخفاضات الناجمة عن الحصاد؛

(هـ) الزيادات الناجمة عن دمج منشآت الأعمال؛

(و) صافي فورقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبية في عملتي عرض مختلفة، وفي ترجمة العمليات الأجنبية بعملة عرض المنشأة في تقريها ؛ و

(ز) التغيرات الأخرى.

٥١ من الممكن أن تتغير القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي بسبب كل من التغيرات المادية والتغيرات في الأسعار في السوق. والإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في الأسعار مفيد في تقييم أداء الفترة الحالية والاحتمالات المستقبلية، وبشكل خاص جدا توجد دورة إنتاج تزيد عن سنة. وفي هذه الحالات، تشجع المشروع أن تفصح حسب المجموعة أو

خلافا لذلك عن مبلغ التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع الداخلة ضمن صافي الربح أو الخسارة بسبب التغيرات المادية وبسبب التغيرات في السعر. وهذه المعلومات هي اقل فائدة بشكل عام عندما تكون دورة الإنتاج اقل من سنة واحدة (مثال ذلك، عند تربية الدجاج أو زراعة الحبوب).

٥٢ ينجم عن التحول البيولوجي عدد من أنواع التغير المادي–النمو والتحلل والإنتاج والتكاثر، وكل واحد منها قابل للقياس والملاحظة. وكل واحد من هذه التغيرات المادية لها علاقة مباشرة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية. كما أن التغير في القيمة العادلة لأصل بيولوجي بسبب الحصاد هو أيضا تغير مادي.

٥٣ كثيرا ما يتعرض النشاط الزراعي لمخاطر الطقس والأمراض والمخاطر الطبيعية الأخرى. وإذا وقع حدث والذي بسبب حجمه أو طبيعته أو تكراره يتعلق بفهم أداء المشروع للفترة فإنه يتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ بنود الدخل والمصروف ذات العلاقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*"، وتشمل الأمثلة على ذلك، انتشار مرض مقال أو حدوث فيضان أو قحط شديد أو صقيع أو وباء من الحشرات.

الإفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٥٤ إذا قاس المشروع الأصول البيولوجية تكلفتها مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (أنظر فقرة ٣٠) في نهاية الفترة فإنه يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية.

(أ) وصف للأصول البيولوجية؛

(ب) إيضاح بشأن عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به؛

(ج) إذا أمكن، نطاق التقديرات التي يحتمل جدا أن تقع القيمة العادلة ضمنها؛

(د) أسلوب الاستهلاك المستخدم؛

(هـ) الأعمار النافعة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛ و

(و) إجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم (مجمع مع الخسائر المتراكمة للانخفاض في القيمة) في بداية ونهاية الفترة.

٥٥ إذا، قام المشروع خلال الفترة المالية بقياس الأصول بتكلفتها مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (أنظر الفقرة ٣٠)، فإنه يجب على المشروع الإفصاح عن أي مكسب أو خسارة تم الإعتراف بها عند التصرف في هذه الأصول البيولوجية، ويجب أن تفصح المطابقة التي تتطلبها الفقرة ٥٠ عن المبالغ المتعلقة بهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل، إضافة إلى ذلك يجب أن تشمل المطابقة المبالغ التالية الداخلة ضمن صافي الربح أو الخسارة المتعلقة بهذه الأصول البيولوجية:

(أ) خسائر الانخفاض في القيمة؛

(ب) عكوسات خسائر انخفاض القيمة؛ و

(ج) الاستهلاك.

٥٦ إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية التي تم قياسها في السابق بتكلفتها مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسارة متراكمة في انخفاض القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به خلال الفترة الحالية فإنه يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية.

(أ) وصف للأصول البيولوجية؛

(ب) إيضاح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به؛ و

(ج) اثر التغيير.

المنح الحكومية

٥٧ يجب أن يفصح المشروع عما يلي فيما يتعلق بالنشاط الزراعي الذي يعطيه هذا المعيار.

(أ) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية؛

(ب) الشروط التي لم تتم تلبيتها والطوارئ الأخرى المتعلقة بالمنح الحكومية؛ و

(ج) الانخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٥٨ يصبح المعيار المحاسبي الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٣ أو بعد هذا التاريخ. وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأبكر، وإذا قام المشروع بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٣ فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٥٩ لا يضع هذا المعيار أية أحكام انتقالية محددة. وتبني هذا المعيار هو حسب المعيار المحاسبي الدولي ٨ *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

الملحق

أمثلة توضيحية

قام بإعداد هذا الملحق موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية ولم يعتمده مجلس اللجنة، وهذا الملحق ايضاحي فقط ولا يشكل جزءا من المعيار ٤١، وغرض المعيار ايضاح تطبيق المعايير.

أ١ المثال الأول يوضح كيف وضع متطلبات العرض والإفصاح لهذا المعيار موضع التنفيذ لمشروع مزرعة ألبان. وهذا المعيار يشجع فصل التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية للمشروع إلى تغير مادي وتغير في السعر. وهذا الفصل يبين في المثال ١. ويوضح المثال ٢ كيفية فصل التغير المادي في السعر.

أ٢ لا تتفق البيانات المالية في المثال ١ مع كافة متطلبات الإفصاح والعرض للمعايير المحاسبية الدولية الأخرى، والأساليب الأخرى الخاصة بالعرض والإفصاح قد تكون أيضا مناسبة.

الملحق أ مثال ١ مشروع الألبان هـ و ي المحدودة

الميزانية العمومية

مشروع هـ و ي المحدودة الميزانية العمومية	ملاحظات	٣١ ديسمبر ١ × ٢٠	٣١ ديسمبر ٠ × ٢٠
الأصول			
الأصول غير المتداولة			
ماشية ألبان – غير ناضجة [أ]		٥٢٠٦٠	٤٧٧٣٠
ماشية ألبان – ناضجة [أ]		٣٧٢٩٩٠	٤١١,٨٤٠
المجموع الفرعي– الأصول البيولوجية	٣	٤٢٥٠٥٠	٤٥٩٧٥٠
الممتلكات والمصانع والمعدات		١٤٦٢٦٥٠	١٤٠٩٨٠٠
إجمالي الأصول غير المتداولة		**١٨٨٧٧٠٠**	**١٨٦٩٣٧٠**
الأصول المتداولة			
المخزون		٨٢٩٥٠	٧٠٦٥٠
التجارة والذمم المدينة الأخرى		٨٨٠٠٠	٦٥٠٠٠
النقد		١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
إجمالي الأصول المتداولة		**١٨٠٩٥٠**	**١٤٥٦٥٠**
إجمالي الأصول		**٢٠٦٨٦٥٠**	**٢٠١٥٠٢٠**
حقوق الملكية والإلتزامات			
حقوق الملكية			
رأس المال الصادر		١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المتراكمة		٩٠٢٨٢٨	٨٦٥٠٠٠
إجمالي حقوق المساهمين		**١٩٠٢٨٢٨**	**١٨٦٥٠٠٠**
الالتزامات المتداولة			
التجارة والذمم الدائنة الأخرى		١٦٥٨٢٢	١٥٠٠٢٠
إجمالي الالتزامات المتداولة		**١٦٥,٨٢٢**	**١٥٠٠٢٠**
إجمالي حقوق المساهمين والإلتزامات		**٢٠٦٨٦٥٠**	**٢٠١٥٠٢٠**

(أ) يشجع المشروع ولكن ليس مطلوبا منها تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول المتداولة والتفريق بين الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك والحاملة، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة حسبما هو مناسب، وعلى المشروع الإفصاح عن أساس عمل أية تمييزات من هذا القبيل

بيان الدخل*

مشروع هـ و ي المحدودة	ملاحظات	السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر
بيان الدخل		٢٠×١
القيمة العادلة للحليب المنتج		٥١٨٢٤٠
المكاسب الناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة	٣	
مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لماشية		
الألبان.		٣٩,٩٣٠
		٥٥٨١٧٠
المخزون المستخدم		(١٣٧٥٢٣)
تكاليف الموظفين		(١٢٧٢٨٣)
مصروف الاستهلاك		(١٥٢٥٠)
المصروفات التشغيلية الأخرى		(١٩٧٠٩٢)
		(٤٤٧,١٤٨)
الربح من العمليات		٨١٠٢٢
مصروف ضريبة الدخل		(٤٣١٩٤)
صافي الربح للفترة		٣٧٨٢٨

* قدم بيان الدخل هذا تحليلا للمصروفات باستخدام تصنيف مبني على طبيعة المصروفات، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ١ عرض *البيانات المالية* أن يقوم المشروع بالعرض في صدر بيان الدخل أو في الإيضاحات حول بيان الدخل تحليلا لمصروفات باستخدام تصنيف مبني على إما طبيعة المصروفات أو مهمتها ضمن المشروع، ويشجع المعيار المحاسبي الدولي الأول على رض تحليل للمصروفات في صرر بيان الدخل.

بيان التغيرات في حقوق المساهمين*

مشروع هــ و ي المحدودة بيان التغيرات في حقوق المساهمين	السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١		
	رأس المال المساهم	الأرباح المتراكمة	الإجمالي
الرصيد في ١ يناير ٢٠×١	١٠٠٠٠٠٠	٨٦٥٠٠٠	١٨٦٥٠٠٠
صافي ربح الفترة		٣٧٨٢٨	٣٧٨٢٨
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	١٠٠٠٠٠٠	٩٠٢٨٢٨	١٩٠٢٨٢٨

بيان التدفق النقدي†

مشروع هـ و ي للألبان المحدودة بيان التدفق النقدي	ملاحظات	السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١
تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية		
مستلمات نقدية من مبيعات الحليب		٤٩٨٠٢٧
مستلمات نقدية من مبيعات الماشية		٩٧,٩١٣
نقد مدفوع مقابل إمدادات وللموظفين		(٤٦٠٨٣١)
نقد مدفوع مقابل مشتريات ماشية		(٢٣٨١٥)
		١١١٢٩٤
ضريبة الدخل المدفوعة		(٤٣,١٩٤)
صافي النقد من الأنشطة التشغيلية		٦٨١٠٠
تدفقات نقدية من الأنشطة الإستثمارية		
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات		(٦٨١٠٠)
صافي النقد المستخدم في الأنشطة الإستثمارية		(٦٨١٠٠)
صافي الزيادة في النقد		صفر
النقد في بداية الفترة		١٠٠٠٠
النقد في نهاية الفترة		١٠٠٠٠

* هذا هو واحد النماذج العديد لبيان التغيرات في حقوق المساهمين المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١.

† بلغ بيان التدفق النقدي هذا عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الأسلوب المباشر، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٧ "*بيانات التدفق النقدي*" أن يقوم المشروع بالإبلاغ عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إما الأسلوب المباشر أو الأسلوب غير المباشر. ويشجع المعيار المحاسبي الدولي ٧ على استخدام الأسلوب المباشر.

إيضاحات

١ العمليات والأنشطة الرئيسية

تعمل شركة هـ و ي للألبان المحدودة ("الشركة") في إنتاج الحليب لتزويده لمختلف العملاء. في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ احتفظت الشركة بعدد ٤١٩ بقرة قادرة على إنتاج الحليب (أصول ناضجة) و١٣٧ عجلا تتم تربيتها لإنتاج الحليب في المستقبل (أصول غير ناضجة). وقد أنتجت الشركة ١٥٧٥٨٤ كيلو غراما من الحليب ذا قيمة عادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع البالغة ٥١٨٢٤٠ (المحددة في وقت الحلب) في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

٢ السياسات المحاسبية

الماشية والحليب

يتم قياس الماشية بمقدار قيمتها العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. ويتم تحديد القيمة العادلة للماشية بناء على أسعار السوق للماشية وقيم تحديد القيمة العادلة للماشية بناء على أسعار السوق للماشية ذات العمر والسلالة والميزة الجينية المماثلة. ويتم قياس الحليب مبدئيا بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع في وقت الحلب. ويتم تحديد القيمة العادلة للحليب بناء على أسعار السوق في المنطقة المحلية.

٣ الأصول البيولوجية

مطابقة المبالغ المسجلة لماشية الألبان	٢٠×١
المبلغ المسجل في ١ يناير ٢٠×١	**٤٥٩٥٧٠**
الزيادات الناجمة عن المشتريات	٢٦٢٥٠
المكسب الناجم عن التغيرات العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لتغيرات مادية*	١٥٣٥٠
المكسب الناجم عن التغيرات في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع العائدة للتغيرات في الأسعار*	٢٤٥٨٠
الانخفاضات الناجمة عن المبيعات	(١٠٠٧٠٠)
المبلغ المسجل في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	**٤٢٥٠٥٠**

٤ إستراتيجيات إدارة المخاطرة المالية

الشركة معرضة لمخاطر مالية ناجمة عن تغيرات في أسعار الحليب. ولا تتوقع الشركة أن تنخفض أسعار الحليب بشكل كبير في المستقبل المنظور، وذلك لم تدخل في مشتقات أو عقود أخرى لإدارة مخاطرة انخفاض أسعار الحليب. وتقوم الشركة بمراجعة نظرتها لأسعار الحليب بشكل منتظم عند النظر في الحاجة إلى إدارة نشطة للمخاطرة المالية.

* يشجع تقسيم الزيادة في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إلى الجزء الذي يعزى للتغيرات الفعلية والجزء الذي يعزى للتغيرات في الأسعار، إلا أن المعيار لا يتطلب ذلك.

مثال ٢ : التغير المادي وتغير السعر

يوضح المثال التالي كيفية فصل التغير المادي وتغير السعر. ويشجع المعيار على فصل التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إلى الجزء الذي يعزى للتغيرات المادية والجزء الذي يعزى للتغيرات في السعر، إلا أن هذا المعيار لا يتطلب ذلك.

تم الاحتفاظ بقطيع من الحيوانات عمرها سنتان وعددها ١٠ في ١ يناير ٢٠×١، وتم شراء حيوان عمره ٢,٥ سنة في ١ يوليو ٢٠×١ مقابل ١٠٨ ، كما ولد حيوان في ١ يوليو ٢٠×١، ولم يتم بيع حيوان أو التصرف فيه خلال الفترة، وكانت القيم العادلة للوحدة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع كما يلي:

حيوان عمره سنتان في ١ يناير ٢٠×١	١٠٠	
حيوان ولد حديثا في ١ يوليو ٢٠×١	٧٠	
حيوان عمره سنتان ونصف في ١يوليو ٢٠×١	١٠٨	
حيوان ولد حديثا في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	٧٢	
حيوان عمره نصف سنة في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	٨٠	
حيوان عمره سنتان في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	١٠٥	
حيوان عمره سنتان ونصف في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	١١١	
حيوان عمره ٣ سنوات في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	١٢٠	
القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع		
للقطيع في ١ يناير ٢٠×١ (١٠×١٠٠)		١٠٠٠
الشراء في ١ يوليو ٢٠×١ (١×١٠٨)		١٠٨
الزيادة في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع بسبب التغير في السعر		
١٠ × (١٠٥ – ١٠٠)	٥٠	
١ × (١١١ × ١٠٨)	٣	
١ × (٧٢ – ٧٠)	٢	٥٥
الزيادة في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع بسبب التغير المادي:		
١٠ × (١٢٠ – ١٠٥)	١٥٠	
١ × (١٢٠ – ١١١)	٩	
١ × (٨٠ – ٧٢)	٨	
١ × ٧٠	٧٠	٢٣٧
القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع في ٣١ ديسمبر ٢٠×١		
١١ × ١٢٠	١٣٢٠	
١ × ٨٠	٨٠	١٤٠٠

المحتويات

الفقرات

أساس الإستنتاجات

قام بإعداد هذا الملحق موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولم يعتمده مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهذا الملحق يلخص أسباب المجلس لما يلي:

(أ) المبادرة باقتراح معيار محاسبة دولي خاص بالزراعة؛ و

(ب) قبول أو رفض آراء بديلة معينة.

وقد أولى أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل أكثر من غيرها.

الخلفية

إستنتاج١ في عام ١٩٩٤، قرر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية ("المجلس") تطوير معيار محاسبة دولي خاص بالزراعة، وعين لجنة توجيهية للمساعدة في تحديد المواضيع وتطوير الحلول الممكنة. وفي عام ١٩٩٦، نشرت اللجنة التوجيهية مسودة بيان للمبادئ محددة المواضيع والبدائل واقتراحات اللجنة التوجيهية لحل المواضيع ودعوى الجمهور للتعليق. واستجابة لذلك تم استلام ٤٢ تعليقا، وقامت اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات وعدلت بعض توصياتها وقدمتها للمجلس.

إستنتاج٢ في يوليو ١٩٩٩، وافق المجلس على مسودة العرض إي ٦٥ "الزراعة"، وحدد ٣١ يناير ٢٠٠٠ . كآخر موعد لتقديم التعليقات، واستلم المجلس ٦٢ تعليقا حول مسودة العرض إي ٦٥، وقد جاءت هذه التعليقات من مختلف المنظمات الدولية وكذلك من ٢٨ بلدا منفردا. وفي إبريل ٢٠٠٠، أرسل موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية استبيانا للمنشآت التي تمارس النشاط الزراعي في محاولة لتحديد موثوقية قياس القيمة العادلة المقترحة في مسودة العرض إي ٦٥ واستلمت ٢٠ ردا من ١١ بلدا. وفي ديسمبر ٢٠٠٠، بعد الأخذ في الإعتبار التعليقات حول مسودة العرض إي ٦٥ والردود على الاستبيان اعتمد المجلس المعيار المحاسبي الدولي ٤١، الزراعة ("المعيار")، وتلخص الفقرة ب ٨٢ أدناه التغيرات التي أجراها المجلس في مسودة العرض إي ٦٥ لإنجاز المعيار.

الحاجة إلى معيار محاسبة دولي للزراعة

إستنتاج٣ إن أحد الأهداف الرئيسة للجنة معايير المحاسبة الدولية هو تطوير معايير محاسبة دولية مناسبة للغرض العام للبيانات المالية لكافة المشاريع التجارية. وبينما تنطبق معظم معايير المحاسبة الدولية على المنشآت في كافة الأنشطة فإن بعض معايير المحاسبة الدولية، على سبيل المثال، المعيار المحاسبي الدولي ٣٠ "*الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة*"، ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*" يتناول مواضيع تنشأ في أنشطة معينة. وقد تناولت لجنة معايير المحاسبة الدولية كذلك مواضيع خاصة بالتأمين والصناعات الإستخراجية.

إستنتاج٤ محدث تنوع في محاسبة النشاط الزراعي بسبب ما يلي:

(أ) قبل تطوير المعيار استثنيت الأصول الخاصة بالنشاط الزراعي والتغيرات في هذه الأصول من نطاق معايير المحاسبة الدولية.

(١) استثنى المعيار المحاسبي الدولي ٢ "*المخزون*" "المنتجين" من الماشية والمنتجات الزراعية ومنتجات الغابات ... إلى الحد الذي تقاس به بمقدار صافي القيمة القابلة للتحقيق حسب ممارسات راسخة في صناعات معينة؛

(٢) لم ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" على "الغابات والموارد الطبيعية المماثلة المتجددة"؛

(٣) لم يتناول المعيار المحاسبي الدولي ١٨ "*الإيراد*" الإيراد الناجم عن "الزيادات الطبيعية في القطعان والمنتجات الزراعية ومنتجات الغابات"؛ و

(٤) لم ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*" على الغابات والموارد الطبيعية المماثلة المتجددة".

(ب) كانت الإرشادات المحاسبية للنشاط الزراعي التي طورها واضعوا الأنظمة الوطنية بشكل عام تدريجية، تم تطويرها كل موضوع معين متعلق بشكل من النشاط الزراعي يعتبر هاما بالنسبة لذلك البلد؛ و

(ج) تخلق طبيعة النشاط الزراعي عدم تأكد أو تعارض عند تطبيق النماذج المحاسبية التقليدية، وبشكل خاص لأن الأحداث الهامة المرتبطة بالتحول البيولوجي (النمو، التحلل، الإنتاج، التكاثر) التي تغير جوهر الأصول البيولوجية من الصعب أن يتناولها نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية والتحقيق.

إستنتاج٥ معظم منظمات الأعمال العاملة في النشاط الزراعي هي وحدات الأعمال صغيرة ومستقلة وتركز على النقد والضريبة وتديرها عائلات، وكثيرا ما ينظر إليها على انه من غير المطلوب منها تقديم بيانات مالية ذات غرض عام، ويعتقد البعض أنه بسبب ذلك لن يكون لمعيار محاسبي دولي خاص بالزراعة تطبيق واسع النطاق. على أنه، حتى المنشآت الزراعية الصغيرة تبحث على رأس مال ومساعدات خارجية وبشكل خاص من البنوك أو الوكلات الحكومية، ومزودي رأس المال هؤلاء يطلبون بشكل متزايد بيانات مالية، إضافية إلى ذلك فقد نجم عن الاتجاه الدولي نحو تخفيف الأنظمة والعدد المتزايد من الإدراجات عبر الحدود والمزيد من الإستثمار زيادة مقدار ونطاق النشاط الزراعي وتجارته. وقد خلق ذلك حاجة اكبر للبيانات المالية المبنية على مبادئ محاسبية صحيحة ومقبولة بشكل عام. ونظرا للأسباب المذكورة أعلاه أضاف المجلس في عام ١٩٩٤ إلى جدول أعماله مشروعا خاص بالزراعة.

إستنتاج٦ طلبت مسودة بيان المبادئ بشكل محدد آراء حول جدوى تطوير معيار محاسبي دولي شامل خاص بالزراعة، وقد أحس بعض المعلقين أن تنوع النشاط الزراعي يحول دون تطوير معيار محاسبي دولي مفرد بشأن محاسبة كافة الأنشطة الزراعية. وقال آخرون أنه يجب إضافة مبادئ مختلفة للنشاط الزراعي ذو الدورات الإنتاجية القصيرة والطويلة. وأشار بعضهم إلى الحاجة إلى تطوير معايير محاسبية دولية سهلة ذات نطاق واسع في تطبيقها، كما قال أيضا المعلقون على مسودة بيان المبادئ إن الزراعة هي صناعة هامة في العديد من البلدان، وبشكل خاص في البلدان النامية والحديثة التصنيع، وفي العديد من هذه البلدان هي أهم صناعة.

إستنتاج٧ بعد اخذ الملاحظات حول مسودة بيان المبادئ في الإعتبار، أعاد المجلس التأكيد على استنتاجه بأن هناك حاجة لمعيار محاسبي دولي. ويعتقد المجلس أن المبادئ الواردة في المعيار لها تطبيقات واسعة وتوفر مجموعة واضحة من المبادئ.

النطاق

إستنتاج٨ يحدد المعيار بين أشياء أخرى المعاملة المحاسبية للأصول البيولوجية وللقياس المبدئي للمحصول الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية للمشروع عند نقطة الحصاد، على أن المعيار لا يتناول تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد حيث أن المجلس لم يجد أنه من المناسب القيام بتعديل جزئي للمعيار المحاسبي الدولي ٢ *"المخزون"* الذي يتناول المعاملة المحاسبية للمخزون بموجب نظام التكلفة التاريخي*، ومحاسبة التصنيع بعد الحصاد تتم بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢ أو معيار محاسبة دولي آخر منطبق (مثال ذلك إذا قام مشروع بقطع جذوع الأشجار وقررت استخدامها لبناء مبانيها يتم تطبيق المعيار ١٦" *الممتلكات والمصانع والمعدات*" في محاسبة هذه الجذوع).

إستنتاج٩ قد يعتبر البعض هذا التصنيع إنه نشاط زراعي، وبشكل خاص إذا قام به نفس المشروع التي طورت المحصول الزراعي (مثال ذلك تصنيع العنب إلى نبيذ من قبل تاجر الخمور الذي انبت العنب)، وبينما قد يكون هذا التصنيع امتدادا منطقيات وطبيعيا للنشاط الزراعي، والأحداث التي تتم قد تحمل بعض التشابه مع التحول البيولوجي، فإنه هذا التصنيع لا يدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في المعيار.

إستنتاج١٠ نظر المجلس بشكل خاص وإذا كان يجب إدخال الظروف في نطاق المعيار حيث توجد عملية تقدم في العمر أو نضج طويلة بعد الحصاد (مثال ذلك بالنسبة لإنتاج النبيذ من العنب وإنتاج الجبن من الحليب، وأولئك الذين يعتقدون انه يجب أن يغطي المعيار هذا التصنيع يوردون الحجج التالية:

(أ) إن عملية التقدم في العمر أو النضوج مشابهة للتحول البيولوجي، وهي هامة لتقييم أداء المشروع؛ و

(ب) العديد من المنشآت الزراعية مندمجة عموديا، وتعمل على سبيل المثال في إنتاج كل من العنب والنبيذ.

إستنتاج١١ قرر المجلس عدم إدخال هذه الظروف في نطاق المعيار بسبب الصعوبات في التفريق وبين عمليات التصنيع الأخرى (مثل تحويل المواد الخام إلى مخزون قابل للتسويق كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي ٢). وقد توصل المجلس إلى أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار محاسبي دولي آخر ستكون مناسبة لمحاسبة هذه العمليات.

إستنتاج١٢ نظر المجلس كذلك فيما إذا كان يجب تناول عقود بيع المنتجات البيولوجية أو المحصول الزراعي والمنح الحكومية المتعلقة بالنشاط الزراعي في المعيار. وهذه المواضيع تتم مناقشتها أدناه (أنظر الفقرات ب ٤٧- ٥٤ والفقرات ب ٦٣و٧٣).

* مصطلح " نظام التكلفة التاريخي" ليس أطول تطبيقا المطلوبة للمراجعة التي أحدثت في معيار المحاسبة الدولي ٢ في ديسمبر ٢٠٠٣.

القياس

الأصول البيولوجية

القيمة العادلة مقابل التكلفة

استنتاج١٣ يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع باستخدام أسلوب القيمة العادلة في قياس أصوله البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي كما هو مقترح في مسودة بيان المبادئ ومسودة العرض إي ٦٥، فيما عدا الحالات حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الإعتراف المبدئي.

استنتاج١٤ يقول أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة إن تأثيرات التغيرات التي تحدث نتيجة للتحول البيولوجي يتم بيانها بأفضل شكل بالرجوع إلى التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية. وهم يعتقدون أن التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الإقتصادية المستقبلية للمشروع.

استنتاج١٥ يقول أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة أيضا أن العمليات التي يتم الدخول بها لأحداث التحول البيولوجي كثيرا ما تكون لها علاقة ضعيفة مع التحول البيولوجي نفسه، وهكذا لها علاقة اكثر بعدا مع المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة. فعلى سبيل المثال، تؤثر أنماط النمو في غابة مستغلة كمزرعة بشكل مباشر على توقعات المنافع الإقتصادية المستقبلية، ولكنها تختلف بشكل ملحوظ في التوقيت عن أنماط تحمل التكلفة. ولا يجوز الإبلاغ عن أي دخل حتى أول حصاد وبيع (من المحتمل ٣٠ سنة) في مشروع غابة مستغلة كمزرعة باستخدام نموذج محاسبة تكلفة تاريخية بناء على العملية. ومن ناحية أخرى يتم قياس الدخل والإبلاغ عن طيلة الفترة حتى الحصاد الأولى إذا تم استخراج نموذج محاسبي يعترف ويقيس النمو البيولوجي استخدام القيم العادلة الحالية.

استنتاج١٦ إلى جانب ذلك، أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة يقدمون أسبابا لاستنتاج أن القيمة العادلة مناسبة وموثوقة بشكل أكبر وأسهل مقارنتها وفهمها كمقياس للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصول من التكلفة التاريخية، بما في ذلك:

(أ) تتم المتاجرة بالعديد من الأصول البيولوجية في أسواق نشطة تجب مراعاة أسعارها، وتوفر الأسواق النشطة لهذه الأصول قياسا موثوقا به لتوقعات السوق من المنافع الإقتصادية المستقبلية. ووجود مثل هذه الأسواق يزيد إلى حد كبير من موثوقية القيمة السوقية كمؤشر للقيمة العادلة؛

(ب) إن قياسات تكلفة الأصول البيولوجية هي في بعض الأحيان اقل موثوقية من قياسات القيمة العادلة لأن المنتجات المشتركة والتكاليف المشتركة يمكنها خلق الوضاع تكون فيها العلاقة بين المدخلات والمخرجات غير محددة بشكل واضح، مما يؤدي إلى توزيع التكلفة بشكل اعتباطي ومعقد بين مختلف نتائج التحول البيولوجي، وهذا التوزيع يصبح اعتباطا اكثر إذا ولدت الأصول البيولوجية أصول بيولوجية إضافية (ذرية) واستخدمت الأصول البيولوجية الإضافية كذلك في النشاط الزراعي للمشروع؛

(ج) إن دورات الإنتاج الطويلة نسبيا والمستمرة مع التقلب في كل من الإنتاج وبيئة السوق تعني انه كثير ما لا تبين الفترة المحاسبية الدورة بكاملها. ولذلك فإن القياس في نهاية الفترة (مقابل وقت المعاملة) له أهمية اكبر في التوصل إلى قياس الأداء أو المركز المالي للفترة الحالية، وكلما كان

محصول السنة الحالية اقل أهمية بالنسبة للتحول البيولوجي الكلي كلما زادت أهمية قياس التغير في الأصل (النمو والتحلل) في نهاية الفترة، وفي حركة الدوران العالية ودورة الإنتاج القصيرة نسبيا والأنظمة الزراعية التي هي تحت رقابة عالية (مثال ذلك، إنتاج الدجاج المشوي أو الفطر) الذي يتم خلاله معظم التحول البيولوجي والحصول على الغلة خلال سنة فإن العلاقة بين التكلفة والمنافع الإقتصادية المستقبلية تبدو اكثر ثباتا. وهذا الثبات الظاهر لا يغير العلاقة بين قيمة السوق الحالية والمنافع الإقتصادية المستقبلية، إلا انه يجعل الفرق في أسلوب القياس أقل أهمية؛ و

(د) ينشأ عن اختلاف مصادر الحيوانات والنباتات البديلة (التي تربى في البيت أو المشتراة) اختلاف التكاليف في أسلوب التكلفة التاريخية. ويجب أن ينشأ عن الأصول المتماثلة توقعات مشابهة فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية، وتنجم إمكانية مقارنة وفهم كبيرة عندما يتم قياس أصول متشابهة والإبلاغ عنه باستخدام نفس الأساس.

استنتاج١٧ يعتقد أولئك الذين يعارضون قياس الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة وجود موثوقية عالية قياس التكلفة التاريخية هي نتيجة عمليات تجارية بحتة، ولذلك فهي توفر دليلا على قيمة سوقية مفتوحة في تلك النقطة من الوقت. ويمكن التحقق منها بشكل مستقل، واهم شئ أنهم يعتقدون أن القيمة العادلة غير قابلة للقياس بشكل موثوق به وأنه من المحتمل أن يتم تضليل مستخدمي البيانات المالية بتقديم أرقام على أنها قيمة عادلة إلا أنها مبنية على افتراضات غير موضوعية وغير قابلة للتحقق منها. ومن الممكن تقديم المعلومات الخاصة بالقيمة العادلة عدا أن تكون في رقم واحد في البيانات المالية. وهم يعتقدون أن نطاق المعيار واسع للغاية، كما انهم يجادلون بأن:

(أ) أسعار السوق كثيرا ما تكون متقلبة ودورية، ولا تصلح كأساس للقياس؛

(ب) قد يكون من المرهق طلب تقييم عادل في تاريخ كل ميزانية عمومية، وبشكل خاص إذا طلبت تقارير مرحلية؛

(ج) إن عرف التكلفة التاريخية راسخ بشكل جيد ومستخدم بشكل عام، واستعمال أي أساس آخر يجب أن يرافقه تغيير في *"إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية لاعداد وعرض البيانات المالية"* (*الإطار*")، ومن اجل تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والأنشطة الأخرى يجب قياس الأصول البيولوجية بتكلفتها؛

(د) يوفر قياس التكلفة قياسا أكثر موضوعية واتساعا؛

(هـ) قد لا توجد أسواق نشطة لبعض الأصول البيولوجية في بعض البلدان، وفي هذه الحالات لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به، خاصة أثناء فترة النمو في حالة أصل بيولوجي له فترة نمو كبيرة (مثال ذلك أشجار في غابة مستغلة كمزرعة)؛

(و) ينجم عن قياس القيمة العادلة الإعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة، وهو يتعارض مع المبادئ في المعايير المحاسبية الدولية حول الإعتراف بالإيراد؛ و

(ز) قد لا توجد علاقة وثيقة بين أسعار السوق في تاريخ الميزانية العمومية والأسعار التي سيتم بيع الأصول على أساسها، كما أن العديد من الأصول البيولوجية ليست محتفظ بها للبيع.

إستنتاج١٨ أتخذ *الإطار* موقف الحياد فيما يتعلق باختيار أساس القياس، وحدد أنه يتم استخدام عدد من الأسس المختلفة بدرجات مختلفة وفي مجموعات مختلفة، بالرغم من أنه أشار إلى أن التكلفة التاريخية، هي أكثر شيوعا في الاستعمال. والبدائل التي تم تحديدها هي التكلفة التاريخية والتكلفة الحالية والقيمة للتحقيق والقيمة الحالية. وتوجد سوابق لقياس القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

إستنتاج١٩ توصل المجلس إلى أن المعيار يجب أن يتطلب نموذج قيمة عادلة للأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي بسبب الطبيعة والخصائص الفريدة للنشاط الزراعي. على أن المجلس توصل كذلك إلى انه في بعض الحالات، لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به، وقد أبدى بعض المستجيبين للاستبيان، وكذلك بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ اهتماما كبيرا بشأن موثوقية قياس القيمة العادلة لبعض الأصول البيولوجية، وكان حجهم في ذلك.

(أ) لا توجد أسواق نشطة لبعض الأصول البيولوجية، وبشكل خاص للأصول البيولوجية التي لها فترة نمو طويلة؛

(ب) كثيرا ما تكون القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة قياسا غير موثوق به للقيمة العادلة بسبب الحاجة إلى افتراضات غير موضوعية واستخدامها (مثال ذلك بشأن الطقس)؛و

(ج) لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به قبل الحصاد.

اقترح بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ وجوب أن يشمل المعيار استثناء خاصا بالموثوقية التي لا يوجد بها سوق نشط.

إستنتاج٢٠ قرر المجلس وجود حاجة إلى إدخال استثناء خاص بالموثوقية للحالات التي لا تتوفر فيها أسعار أو قيم محددة من قبل السوق والتقديرات البديلة للقيمة العادلة حددت أنها غير موثوق بها بشكل واضح. ففي هذه الحالات، يجب قياس الأصول البيولوجية بمقدار تكلفتها مخصوما منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة. وعند تحديد التكلفة والاستهلاك المتراكم والخسائر المتراكمة في انخفاض القيمة على المشروع أن تأخذ في الإعتبار المعيار المحاسبي الدولي ٢، المخزون، والمعيار المحاسبي الدولي ١٦ *"الممتلكات المصانع والمعدات"*، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"*.

إستنتاج٢١ رفض المجلس المعالجة الأساسية للقيمة العادلة والمعاملة البديلة المسموح بها للتكلفة التاريخية بسبب إمكانية المقارنة والفهم الأكبر التي يتم تحقيقها بإتباع أسلوب قيمة عادلة إجباري عند وجود أسواق نشطة. كما أن المجلس لا يحس بالارتياح مع وجود خيارات في معايير المحاسبة الدولية.

معاملة التكاليف عند نقطة البيع

إستنتاج٢٢ يتطلب المعيار وجوب قياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف عند نقطة البيع. وتشمل التكاليف عند نقطة البيع العمولات للوسطاء والمتعاملين والضرائب التي تفرضها الوكالات التنظيمية ومبادلات السلع والضرائب والرسوم المحولة. ولا تشمل التكاليف عند نقطة البيع تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لإيصال الأصول إلى السوق. ويتم خصم تكاليف النقل هذه والتكاليف الأخرى عند تحديد القيمة العادلة (أي أن القيمة العادلة هي سعر السوق ناقصا تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لإيصال الأصل إلى السوق).

إستنتاج٢٣ اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ وجوب خصم تكاليف التصرف بالأصل قبل البيع التي سيتم تحملها لإيصال الأصل إلى السوق، (مثل تكاليف النقل) وذلك عند تحديد القيمة العادلة إذا أريد بيع اصل

بيولوجي في سوق نشط في مكان آخر. على أن مسودة العرض إي ٦٥ لم تحدد معاملة التكاليف عند نقطة البيع، وقد اقترح بعض المعلقين وجوب أن يوضح المعيار معاملة التكاليف عند نقطة البيع وكذلك تكاليف التصرف بالأصل قبل البيع.

إستنتاج٢٤ قال البعض أنه يجب عدم خصم التكاليف عند نقطة البيع في نموذج القيمة العادلة، وحجتهم في ذلك أن القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ستكون تقديرا متحيزا لتقدير السوق للتدفقات النقدية المستقبلية لأن التكاليف عند نقطة البيع سيتم الإعتراف بها في الحقيقة كمصروف مرتين إذا دفع الممتلك تكاليف نقطة البيع عند الإمتلاك، مرة فيما يتعلق بالامتلاك المبدئي للأصول البيولوجية، ومرة فيما يتعلق بالقياس الفوري بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. ومن الممكن أن يحدث هذا حتى ولو لم يتم تكبد التكاليف عند نقطة البيع حتى فترة مستقبلية أو قد يدفع أبدا للأصل البيولوجي الحامل الذي لن يتم بيعه.

إستنتاج٢٥ من ناحية أخرى يعتقد البعض أن يجب خصم التكاليف عند نقطة البيع في نموذج قيمة عادلة. وهم يعتقدون أن المبلغ المسجل لأصل يجب أن يمثل المنافع الإقتصادية التي يتوقع أن تتدفق من الأصل. وحجتهم في ذلك أن القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع تمثل تقدير السوق للمنافع الإقتصادية التي يتوقع أن تتدفق للمشروع من ذلك الأصل في تاريخ الميزانية العمومية. كما أنهم يقولون أن عدم خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع من الممكن أن ينجم عن خسارة مؤجلة إلى أن يحدث البيع.

إستنتاج٢٦ توصل المجلس إلى أن القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع هي قياس مناسب اكثر للأصول البيولوجية، مع الإعتراف بشكل خاص إن عدم خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع من الممكن أن ينجم عنه خسارة مؤجلة.

الهرمية في قياس القيمة العادلة

إستنتاج٢٧ يتطلب المعيار إذا وجد سوق نشط لأصل بيولوجي أن يكون السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل. وإذا لم يوجد سوق نشط على المشروع استخدام أسعار أو قيم محددة من قبل السوق (مثل سعر آخر معاملة) عندما تكون متوفرة. على أنه في بعض الظروف، قد لا تتوفر أسعار أو قيم محددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف يبين المعيار انه يجب على المشروع استخدم القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

إستنتاج٢٨ اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا وجد سوق نشط لأصل بيولوجي فإنه يجب على المشروع استخدام سوق نشط، اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ انه يجب على المشروع النظر في أسس قياس أخرى مثل سعر أخر معاملة لنفس النوع من الأصول والمقاييس الأساسية للقطاعات والقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة، ولم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ هرمية في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، أي أن مسودة العرض إي ٦٥ لم تفضل أي أساس على الأسس الأخرى.

إستنتاج٢٩ نظر المجلس في تحديد هرمية صريحة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، ويعتقد البعض أن استخدام أسعار أو قيم محددة من قبل السوق. على سبيل المثال، سعر آخر معاملة في السوق، سيفضل دائما على القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة. ومن ناحية أخرى يعتقد البعض أن الأسعار أو

القيم المحددة من قبل السوق لن تكون بالضرورة مفضلة على القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة، وبشكل خاص عندما تستخدم المشروع أسعار السوق لأصول مماثلة مع تعديل لعكس الفروقات.

إستنتاج٣٠ توصل المجلس إلى أن هرمية مفصلة لن توفر مرونة كافية للتعامل بشكل مناسب مع كافة الظروف التي قد تنشأ، وقرر عدم وضع هرمية مفصلة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، على أن المجلس قرر أن يبين انه يجب على المشروع استخدام كافة الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق حيث انه خلافا لذلك هناك احتمال أن تختار المنشآت استخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل حتى ولو توفرت أسعار مفيدة محددة من قبل السوق. ومن ضمن الشركات البالغ عددها عشرون شركة التي استجابت للاستبيان استخدمت ست شركات القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة كأساس لقياس القيمة العادلة، وإضافة إلى ذلك قالت شركتان انه من المستحيل قياس أصولها البيولوجية بشكل موثوق به حيث أن القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة لن تكون موثوق بها (حيث أنها تحتاج استخدام القيمة الحالية كأساس).

إستنتاج٣١ عندما يكون للمشروع إمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق فإن المعيار يبين أنه يجب على المشروع استخدام اكثر سوق مناسب. فعلى سبيل المثال إذا توفر للمشروع إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين، فإنه يجب عليها استخدام سعر السوق الذي يتوقع أن يتم استخدامه. ويعتقد البعض إن اكثر الأسعار فائدة في أسواق الذي يمكن الوصول إليه يجب استخدامه، ويعكس المعيار الرأي بأن اكثر قياس مناسب ينجم عن استخدام السوق الذي يتوقع استخدامه.

نسبة تكرار قياس القيمة العادلة

إستنتاج٣٢ يقول البعض أنه يجب السماح بقياس القيمة العادلة عددا أقل من المرات بسبب الاهتمام بالأعباء على المشروع. وقد رفض المجلس هذا الأسلوب للأسباب التالية:

(أ) الطبيعة المثمرة للتحول البيولوجي؛

(ب) عدم وجود علاقة مباشرة بين المعاملات المالية ونتائج التحول البيولوجي؛ و

(ج) التوفر العام لقياسات موثوق بها للقيمة العادلة بتكلفة معقولة.

التقييم المستقل

إستنتاج٣٣ أشار عدد كبير من المعلقين على مسودة بيان المبادئ إلى انه إذا تم استخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة لتحديد القيمة العادلة فإنه يجب طلب تقييم خارجي مستقل. وقد رفض المجلس هذا الاقتراح حيث انه يعتقد أن التقييمات الخارجية المستقلة ليست مستخدمة بشكل عام لنشاط زراعي كبيرا. ويعتقد المجلس إن الأمر يعود للمشروع لتقرير كيفية تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق به، بما ذلك مدى الحاجة إلى مشاركة مقيمين مستقلين.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

إستنتاج٣٤ كما أشرنا سابقا قرر المجلس إدخال استثناء خاص بالموثوقية في المعيار للحالات التي لا يمكن فيها قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الإعتراف المبدئي. ويشير المعيار إلى افتراض انه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به لأصل بيولوجي. على انه، يمكن دحض هذا الافتراض فقط عند الإعتراف المبدئي لأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، وحددت التقديرات البديلة لقيمته

العادلة على أنها غير موثوق بها، وفي هذه الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بمقدار تكلفته مخصوما منها أي استهلاك متراكم، وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة. وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق فيه فإن المعيار يتطلب وجوب بدء المشروع بقياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

إستنتاج٣٥ يعتقد البعض أنه إذا كان المشروع في السابق يستخدم استثناء الموثوقية فإنه يجب عدم السماح للمشروع في البدء بقياس القيمة العادلة (أي انه يجب على المشروع إن تستمر باستخدام أساس التكلفة). وحجتهم في ذلك انه يجب انه يكون القرار شخصّيا لتحديد متى أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به، وإن هذا الحكم الشخصي قد يؤدي إلى تطبيق غير متسق واحتمال سوء الإستخدام، على أن المجلس أشار إلى انه، في النشاط الزراعي من المحتمل ان تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل اكثر موثوقية حينما يحدث التحول البيولوجي، وأن قياس القيمة العادلة يفضل على التكلفة في هذه الحالات، وهكذا قرر المجلس طلب قياس القيمة العادلة حينما تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به.

إستنتاج٣٦ إذا كان المشروع في السابق يقيس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع فإن المعيار يتطلب وجوب استمرار المشروع في قياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكلفة المقدرة عند نقطة البيع حتى يتم التصرف بها، ويقول البعض أن التقديرات الموثوقة قد لا يستمر توفرها، ويعتقد المجلس إن هذا قلما يحصل وقد لا يحصل أبدا، وتبعا لذلك قرر المجلس منع المشاريع من تغيير أساس قياسها من القيمة العادلة إلى التكلفة، لأن المشروع خلافا لذلك قد يستخدم استثناء الموثوقية كعذر للتوقف عن استخدام محاسبة القيمة العادلة في سوق هابط.

إستنتاج٣٧ إذا استخدم المشروع استثناء الموثوقية فإن المعيار يتطلب إفصاحات إضافية، وتشمل الإفصاحات الإضافية المعلومات الخاصة بالأصول البيولوجية المحتفظ بها في نهاية الفترة مثل وصف للأصول وتوضح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل به، وتشمل الإفصاحات الإضافية كذلك المكسب أو الخسارة المعترف بها لفتة عند التصرف بالأصول البيولوجية المقاسة بمقدار التكلفة مخصوما منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، حتى ولو تكن هذه الأصول البيولوجية محتفظ به في نهاية الفترة.

المكاسب والخسائر

إستنتاج٣٨ يتطلب المعيار أن المكسب أو الخسارة الناجمة عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي يجب إدخالها ضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة* التي تنشأ فيها، وحجة أولئك الذين يدعمون هذه المعاملة هي أن التحول البيولوجي هو حدث مهم يجب إدخاله في صافي الربح أو الخسارة للأسباب التالية.

(أ) الحدث هام لفهم أداء المشروع؛ و

* استبدل معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (المعدل في ٢٠٠٣) مصطلح "صافي الربح أو الخسارة" بـــ "الربح أو الخسارة".

(ب) يتفق هذا مع أساس الإستحقاق في المحاسبة.

إستنتاج٣٩ قال بعض المعلقين على مسودة بيان المبادئ ومسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب إدخال التغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية إلى أن يتم تحقيقها، وحجتهم في ذلك ما يلي:

(أ) لا يمكن قياس آثار التحول البيولوجي بشكل موثوق به، ولذلك يجب عدم الإبلاغ عنها انه دخل؛

(ب) يجب إدخال التغيرات في القيمة العادلة فقط في صافي الربح أو الخسارة عندما تتحقق الأرباح؛

(ج) يزيد الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر غير المتحققة في صافي الربح أو الخسارة من تقلب الأرباح؛

(د) قد لا تتحقق نتائج التحول البيولوجي أبدا، وبشكل خاص إذا أخذنا في الإعتبار المخاطر التي تتعرض لها الأصول البيولوجية؛ و

(هـ) من السابق لأوانه طلب الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في صافي الربح أو الخسارة إلى أن يتم حل المسائل الخاصة بالإبلاغ عن الأداء.

إستنتاج٤٠ رفض المجلس طلب إدخال التغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية حيث انه من الصعب إيجاد أي أساس تصوري للإبلاغ عن أي جزء من التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي مباشرة في حقوق الملكية. ولا يوجد تميز في "*الإطار*" بين الإعتراف في الميزانية العمومية والاعتراف في بيان الدخل.

المحصول الزراعي

إستنتاج٤١ يتطلب المعيار وجوب قياس المحصول الزراعي الذي يتم حصده من الأصول البيولوجية للمشروع بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد. وهذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢ "*المخزون*" أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق.

إستنتاج٤٢ أشار المجلس إلى انه يجب تطبيق نفس الأساس بشكل عام على المحصول الزراعي عند الإعتراف المبدئي وعلى الأصل البيولوجي الذي اخذ منه هذا المحصول. ونظرا لأن القيمة العادلة للأصل البيولوجي اخذ في الإعتبار وضع المحصول الزراعي الذي سيحصد من الأصل البيولوجي فإنه سيكون من غير المنطقي قياس المحصول الزراعي بالتكلفة عندما يقاس الأصل البيولوجي بالقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، القيمة العادلة لخروف عليه نصف جزة صوف تختلف عن القيمة العادلة لخروف مشابه عليه جزة صوف كاملة. وسيكون أمرا غير متسق ونشوه الإبلاغ عن أداء الفترة الحالية إذا تم قياس الصوف المجزوز عند جزه بتكلفته عندما يتم تخفيض القيمة العادلة للخرفان بمقدار القيمة العادلة للصوف المجزوز.

إستنتاج٤٣ كما أشرنا سابقا يتم قياس أصول بيولوجية معينة بتكلفتها مخصوما منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة إذا تم تطبيق استثناء الموثوقية. ويقول البعض بضرورة وجود استثناء موثوقية لقياس المحصول الزراعي. وقد رفض المجلس هذا الرأي لأن العديد من الحجج الخاصة باستثناء الموثوقية لا تنطبق على المحصول الزراعي، فعلى سبيل المثال، ما توجد أسواق للمحصول الزراعي اكثر من أسواق الأصول البيولوجية، أشار المجلس كذلك إلى انه ليس من العملي بشكل عام تحديد تكلفة المحصول الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية بشكل موثوق به.

إستنتاج٤٤ فيما يتعلق بالقياس بعد الحصاد يقول البعض أنه يجب قياس المحصول الزراعي بقيمته العادلة عند نقطة الحصاد وفي تاريخ كل ميزانية عمومية إلى أن يتم بيعه أو استهلاكه أو خلافا لذلك التصرف فيه. وحجتهم في ذلك أن هذا الأسلوب سيضمن قياس جميع المحصول الزراعي من النوع المشابه بطريقة مماثلة بغض النظر عن تاريخ الحصاد مما سيحسن من إمكانية المقارنة والاتساق.

إستنتاج٤٥ توصل المجلس إلى أن القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع الحصاد يجب أن تكون لتكلفة عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق، حيث أن ذلك متسق مع نموذج محاسبة التكلفة التاريخية المطبق على عمليات التصنيع بشكل عام وأنواع المخزون الأخرى.

إستنتاج٤٦ للتوصل إلى الاستنتاج أعلاه أشار المجلس إلى أن المنشآت التي تقوم بالنشاط الزراعي تشتري أحيانا المحصول الزراعي لإعادة بيعه، وكثيرا ما تقوم المنشآت الأخرى في معالجة المحصول الزراعي المشترى وتحويله إلى منتجات قابلة للاستهلاك، وإذا كان المحصول الزراعي سيتم قياسه بقيمته العادلة بعد الحصاد فإن الرغبة في تحقيق الاتساق توحي بإعادة تقييم المخزون المشترى كذلك، وهذه المعاملة ليست متسقة مع المعيار المحاسبي الدولي ٢. ولم يجد المجلس انه من المناسب القيام بتعديل جزئي للمعيار المحاسبي الدولي ٢.

عقود المبيعات

إستنتاج٤٧ كثيرا ما تدخل المشاريع في عقود لبيع أصولها البيولوجية أو محصولها الزراعي في تاريخ مستقبلي. ويبين هذا المعيار إن أسعار العقود ليست مناسبة بالضرورة لتحديد القيمة العادلة، وان القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو محصول زراعي ليست معدلة بسبب وجود عقد.

إستنتاج٤٨ لم تقترح مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة عقد لبيع اصل بيولوجي أو محصول زراعي. وقد اقترح بعض المعلقين تحديد المعاملة لعقد المبيعات حيث أن عقود المبيعات هذه شائعة في أنشطة زراعية معينة، كما أشار بعض المعلقين إلى أن بعض عقود مبيعات معينة لا تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية : الإعتراف والقياس"*، وانه لا يوجد معيار محاسبي دولي أخر يتناول هذه العقود.

إستنتاج٤٩ يقول البعض أنه يجب استخدام أسعار العقود لقياس الأصول البيولوجية عندما يتوقع المشروع تسوية العقد بالتسليم، وتعتقد أن هذا سينجم عنه القيمة المسجلة التي هي أكثر ما تكون مناسبة للأصل البيولوجي. ويقول البعض الآخر أن أسعار العقود ليست بالضرورة مناسبة لقياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة حيث أن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبائع راغبين في معاملة.

إستنتاج٥٠ توصل المجلس إلى انه يجب عدم استخدام أسعار العقود في قياس الأصول البيولوجية لأن عقود المبيعات لا تعكس بالضرورة السوق الحالي الذي سيدخل فيه مشتر وبائع راغبين في معاملة، ولذلك فهي لا تمثل بالضرورة القيمة العادلة للأصول. وقد رغب المجلس في المحافظة على أسلوب منسق لقياس الأصول، وبدلا من ذلك نظر المجلس فيما إذا كان الأمر يتطلب أن يتم قياس عقود المبيعات بالقيمة العادلة إلى المدى الذي يتم فيه قياس الأصل البيولوجي كذلك بقيمته العادلة.

إستنتاج٥١ على أن المجلس أشار إلى انه لتحقيق التناسق بين قياس اصل بيولوجي وعقد مبيعات متعلق بذلك فإنه يجب على المعيار أن يجعل قياس عقود المبيعات يقتصر بعناية بمقدار قيمتها العادلة، ويمكن للمشروع أن يدخل في عقد لبيع المحصول الزراعي الذي سيتم حصاده من الأصول البيولوجية للمشروع، وتوصل المجلس إلى انه لن يكون من المناسب طلب قياس القيمة العادلة لعقد لبيع محصول زراعي ليس موجودا بعد (مثال ذلك الحليب الذي سيتم حلبه من بقرة) حيث أنه لم يتم بعد الإعتراف بالأصل أو قياسه بالقيمة العادلة، والقيام بذلك سيكون خارج نطاق المشروع الخاص بالزراعة.

إستنتاج٥٢ وهكذا نظر المجلس في أن يجعل عقود المبيعات التي سيتم قياسها بالقيمة العادلة تقتصر على بيع الأصول القائمة للمشروع ومحصولها الزراعي، على أن المجلس أشار إلى انه من الصعب تفرقة المحصول الزراعي الموجود عن المحصول الزراعي غير الموجود، مثال ذلك:

(أ) إذا دخل المشروع في عقد لبيع قمح كامل النمو في تاريخ مستقبلي ولديها قمح في منتصف نموه في تاريخ الميزانية العمومية فإنه يبدو من الواضح أن القمح الذي سيتم تسليمه بموجب العقد ليس موجودا بعد في تاريخ الميزانية العمومية؛ ولكن

(ب) من ناحية أخرى إذا دخل المشروع في عقد لبيع ماشية كاملة النمو في تاريخ مستقبلي ولديها ماشية كاملة النمو في تاريخ الميزانية العمومية فإنه يمكن القول أن الماشية موجودة في الشكل الذي سيتم بيعها فيه في تاريخ الميزانية العمومية، على أنه يمكن أيضا القول أن الماشية ليست موجودة بعد بالشكل الذي سيتم بيعها فيه في تاريخ الميزانية العمومية، حيث أن مزيدا من التحول البيولوجي سيتم بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التسليم.

إستنتاج٥٣ أشار المجلس كذلك انه يجب على المعيار أن يتطلب من المشروع أن توقف القياس بالقيمة العادلة لعقود المبيعات عندما يتم حصاد المحصول الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية للمشروع والذي سيتم بيعه بموجب العقد، حيث أنه لم يتم تناول محاسبة المحصول الزراعي في المعيار فيما عدا القياس المبدئي، والمعيار المحاسبي الدولي ٢ *"المخزون"* أو معيار محاسبي دولي آخر ينطبق بعد الحصاد، وسيكون من غير المنطقي الاستمرار في القياس بالقيمة العادلة عندما يتم قياس المحصول الزراعي بالتكلفة التاريخية، وقد أشار المجلس إلى انه لن يكون من الطبيعي أن يطلب من المشروع البدء في قياس عقد بالقيمة العادلة عندما يكون الأصل موجودا والتوقف عن القيام بذلك في تاريخ لاحق.

إستنتاج٥٤ توصل المجلس إلى انه لا يوجد حل عملي بدون مراجعة كاملة لمحاسبة عقود السلع التي هي ليست ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. ونظرا للصعوبات أعلاه، توصل المسجل إلى انه يجب أن لا يتناول المعيار قياس عقود المبيعات التي هي ليست ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. وبدلا من ذلك قرر المجلس إدخال ملاحظة أن عقود المبيعات هذه قد تكون عقودا مرهقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*.

الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي

إستنتاج٥٥ لا يحدد المعيار أية مبادئ جديدة للأرض الخاصة بالنشاط الزراعي. وبدلا من ذلك يتبع المشروع معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* أو معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"الإستثمارات العقارية"*، وذلك يعتمد على أي معيار هو مناسب حسب الظروف. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم قياس الأرض إما بتكلفتها مخصوما منها أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة أو بمبلغ أعيد

تقيمه. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ أن يتم قياس الأرض التي هي ملك استثماري بقيمتها العادلة أو التكلفة مخصوما منها أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

إستنتاج٥٦ يقول البعض أن الأرض المرتبطة بالأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي يجب أيضا قياسها بقيمتها العادلة. وحجتهم في ذلك أنه ينجم عن قياس القيمة العادلة للأرض اتساق في القياس مع قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية. كما أنهم يقولون انه من الصعب أحيانا قياس القيمة العادلة لهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل عن الأرض حيث أنه كثيرا ما يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة (أي الأرض والأصول البيولوجية، على سبيل المثال الأشجار في غابة مستغلة كمزرعة).

إستنتاج٥٧ رفض المجلس هذا الأسلوب، وذلك بشكل رئيسي لأن طلب القياس بالقيمة العادلة للأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي لن يكون متوافقا مع معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الأصول غير الملموسة

إستنتاج٥٨ لا يحدد المعيار أية مبادئ جديدة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي. وبدلا من ذلك يتبع المشروع المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ أن يتم قياس اصل غير ملموس بعد الإعتراف المبدئي بتكلفته مخصوما منها أي إطفاء وخسائر متراكمة في انخفاض القيمة أو بمبلغ معاد تقيمه.

إستنتاج٥٩ اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ انه يجب تشجيع المشروع على اتباع بديل إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بالنسبة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، وذلك لزيادة الاتساق مع قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية. وبعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ لم يتفقوا مع هذا التشجيع، وحجتهم في ذلك أنه ليس من المطلوب معاملة فريدة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي.

إستنتاج٦٠ لم يدخل المجلس التشجيع الوارد ذكره في مسودة العرض إي ٦٥ في المعيار. وتوصل المجلس إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يجب تطبيقه على الأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، كما هو الحال بالنسبة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالأنشطة الأخرى.

الإنفاق اللاحق

إستنتاج٦١ لا يحدد المعيار بشكل صريح كيفية محاسبة الإنفاق اللاحق المتعلق بالأصول البيولوجية. وقد اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ انه يجب تحميل تكاليف إنتاج وحصاد الأصول البيولوجية على المصروف عند تحمله، وان التكاليف التي تزيد من عدد وحدات الأصول البيولوجية التي امتلكها المشروع أو هي تحت سيطرتها يجب إضافتها للمبلغ المسجل للأصل.

إستنتاج٦٢ يعتقد البعض انه لا توجد حاجة لرسملة الإنفاق اللاحق في نموذج قيمة عادلة وانه يجب الإعتراف بكافة أشكال الإنفاق اللاحق على انه مصروف. ويقول البعض أيضا انه سيكون من الصعب أحيانا تحديد أية تكاليف يجب الإعتراف بها كمصروفات وأية تكاليف تجب رسملتها، مثال ذلك في حالة رسوم الفحص المدفوعة لتسليم عجل. قرر المجلس عدم إجراء ذلك المجلس أن لا يصف بوضوح محاسبة النفقات اللاحقة المرتبطة بالأصول البيولوجية في المعيار، لأنه يعتقد أنه من غير الضروري القيام بذلك مع منهج قياس القيمة العادلة.

المنح الحكومية

إستنتاج٦٣ يتطلب المعيار وجوب الإعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع على أنها دخل، وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة. وإذا كانت المنحة الحكومية مشروطة، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية من المشروع عدم القيام بنشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة الحكومية كدخل، وذلك فقط عندما يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.

إستنتاج٦٤ يتطلب المعيار معاملة مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*" وذلك في الظروف المبنية أعلاه. ويجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقط على المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مخصوما منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

إستنتاج٦٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ وجوب عدم الإعتراف بالمنح الحكومية إلى أن يكون هناك ضمان معقول بما يلي:

(أ) إن المشروع سيمتثل للشروط الخاصة بالمنحة؛ و

(ب) إن المنح سيتم استلامها.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ كذلك وجوب الإعتراف بالمنح الحكومية على أنها دخل على مدى الفترات اللازمة لمطابقتها مع التكاليف ذات العلاقة المقصود بها التعويض على أساس منتظم. وفيما يتعلق بتقديم المنح الحكومية المتعلقة بالأصول يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بأسلوبين – اعتبار المنحة الحكومية أنها دخل مؤجل أو خصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل.

إستنتاج٦٦ إن الأسلوب الأخير للعرض – خصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل المعني– لا يتفق مع نموذج القيمة العادلة الذي يقاس فيه الأصل ويعرض بقيمته العادلة، وإذا قام المشروع باستخدام أسلوب الخصم من القيمة العادلة فإنها تقوم أولا بخصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل المعني وبعد ذلك تقيس الأصل بقيمته العادلة. وفي الحقيقة أن المشروع تعترف بالمنحة الحكومية كدخل في الحال، حتى وبالنسبة لمنحة حكومية مشروطة. وهذا يتعارض مع المتطلب في معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بوجوب عدم الإعتراف بالمنح الحكومية حتى يكون هناك ضمان معقول بأن المشروع سيتمثل للشروط الخاصة بها.

إستنتاج٦٧ نظرا لما ذكر أعلاه توصل المجلس إلى أن توجد حاجة لتناول المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية التي تم قياسها بقيمتها العادلة. وقال البعض أنه يجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية البدء في مراجعة أوسع لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ وليس تقديم قواعد خاصة في المعايير المحاسبية الدولية الفردية. وقد اعترف المجلس أن هذا قد يكون أسلوبا مناسبا اكثر، إلا انه توصل إلى أن هذه المراجعة قد تكون خارج نطاق المشروع الخاص بالزراعة. وبدلا من ذلك قرر المجلس تناول المنح الحكومية في المعيار، حيث أشار المجلس إلى أن المنح الحكومية الخاصة بالنشاط الزراعي شائعة في بعض البلدان.

إستنتاج٦٨ اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ انه إذا استلم المشروع منحة حكومية خاصة بالأصل البيولوجي مقاس بقيمته العادلة وكانت المنحة غير مشروطة فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة على أنها دخل

عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام، كما اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة على أنها دخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام. كما اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ انه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه يجب على المشروع الإعتراف بها كدخل عندما يكون هناك تأكيد معقول أنه تم تلبية الشروط.

إستنتاج٦٩ أشار المجلس إلى انه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه من المحتمل أن يتحمل المشروع تكاليفاً والتزامات مستمرة متعلقة بتلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية، وقد يكون من الممكن أن التدفق الداخل للمنافع الإقتصادية هو أقل بكثير من مبلغ المنحة الحكومية، وبناء على هذا الاحتمال فقد اعترف المجلس أن مقاييس الإعتراف بالدخل من منحة حكومية مشروطة في مسودة العرض إي ٦٥ عندما يكون هناك تأكيد معقول أنه تم تلبية الشروط قد ينشأ عن ذلك الإعتراف بالدخل، وهذا لا يتفق مع *الإطار*"، ويبين *الإطار*" انهه يتم الإعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية المتعلقة بزيادة في الأصل أو انخفاض في المطلوب ويمكن قياسهما. بشكل موثوق به. كما أشار المجلس أن القرار سيكون لا محالة شخصيا فيما يتعلق بمتى يوجد ضمان معقول انه تم تلبية الشروط وان هذا الحكم الشخصي من لممكن أن يؤدي إلى اعتراف غير منسق بالدخل.

إستنتاج٧٠ نظر المجلس في أسلوبين بديلين:

(أ) يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية المشروطة على أنها دخل عندما يكون من المحتمل أن المشروع ستلبي الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية؛ و

(ب) يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية المشروطة على أنها دخل عندما يلبي المشروع الشروط الخاصة بالمنح الحكومية.

إستنتاج٧١ يقول مؤيدا الأسلوب (أ) إن هذا الأسلوب يتفق بشكل عام مع متطلبات الإعتراف بالإيراد في معيار المحاسبة الدولي ١٨ *الإيراد*". ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨ وجوب الإعتراف بالإيراد، بين أشياء أخرى، عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالمعاملة ستتدفق للمشروع.

إستنتاج٧٢ يعتقد مؤيدا الأسلوب (ب) أنه إلى أن يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية فإنه يجب الإعتراف بمطلوب بموجب *الإطار*" بدلا من دخل، حيث أن هناك التزام حالي على المشروع لتلبية الشروط الناجمة من أحداث سابقة. كما إنهم يقولون أن الإعتراف بدخل بموجب الأسلوب (أ) سيبقى شخصيا ولا يتفق مع مقياس الإعتراف الوارد في "الإطار".

إستنتاج٧٣ توصل المجلس إلى أن الأسلوب (ب) مناسب أكثر. كما قرر المجلس أن المنحة الحكومية التي تتطلب من المشروع عدم القيام بنشاط زراعي محدد يجب أيضا محاسبتها في نفس الطريقة كمنحة حكومية مشروطة متعلقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف عند نقطة البيع.

الإفصاح

الإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في السعر

إستنتاج٧٤ يشجع المعيار، إلا أن لا يتطلب، الإفصاح المنفصل عن آثار العوامل التي ينجم عنها تغيرات في المبلغ المرحل للأصول البيولوجية والتغير المادي والتغير في السعر عندما تكون هناك دورة إنتاج لأكثر من سنة. ويعزى التغير المادي للتغيرات في الأصول نفسها، بينما يعزى التغير في السعر للتغيرات في القيمة العادلة للوحدة.

إستنتاج٧٥ يرى البعض أنه يجب طلب الإفصاح المنفصل حيث أنه نافع في تقييم أداء الفترة الحالية والإمكانيات المستقبلية فيما يتعلق بالإنتاج من الأصول البيولوجية والإحتفاظ بها وتجديدها، ويرى البعض الآخر انه قد تكون من غير العملي فصل هذه العناصر. وان الجزئين لمكونين لا يمكن فصلهما بشكل موثوق به.

إستنتاج٧٦ توصل المجلس إلى انه يجب عدم طلب الإفصاح المنفصل بسبب اهتمامات عملية. على أن، المجلس قرر تشجيع الإفصاح المنفصل على اعتبار أن هذا الإفصاح قد يكون نافعا ومن الممكن تحديده عمليا في بعض الظروف. و لا يشجع المعيار على الإفصاح المنفصل عندما تكون دورة الإنتاج اقل من سنة واحدة (مثال ذلك عن تربية الفراريج الخاصة بالشواء أو محاصيل الحبوب) حيث أن تلك المعلومات اقل نفعا في هذا الظرف.

إستنتاج٧٧ يناقش البعض أنه ينبغي تضمين التغيرات المادية في صافي الربح أو الخسارة وتضمين تغيرات السعر بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية. وقد رفض المجلس هذا المنهج لأن كلا العنصرين إنما هما مؤشران على أداء الإدارة.

الإفصاح عن تجزئة المكسب أو الخسارة

إستنتاج٧٨ يتطلب المعيار وجوب أن يفصح المشروع عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناجم أثناء الفترة الحالية عند الإعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية. ولا يتطلب المعيار أو يشجع على تجزئة الكسب أو الخسارة، فيما عدا أن المعيار يشجع على الإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في الأسعار كما تمت مناقشته أعلاه.

إستنتاج٧٩ نظر المجلس في طلب أو تشجيع الإفصاح عن المكسب أو الخسارة على أساس مجزأ؛ على سبيل المثال، طلب الإفصاح المنفصل للمكسب أو الخسارة المتعلقة بالأصول البيولوجية والمكسب أو الخسارة المتعلقة بالمحصول الزراعي. وأولئك الذين أيدوا تجزئة المكسب أو الخسارة يعتقدون أن هذه المعلومات مفيدة في تقييم أداء الفترة الحالية فيما يتعلق بالتحول البيولوجي. ويرى البعض الآخر أن التجزئة ستكون غير عملية وتتطلب إجراءا شخصيا.

الإفصاحات الأخرى

إستنتاج٨٠ اقترحت مسودة العرض ٦٥ الإفصاح عما يلي:

(أ) المدى الذي يعكس به المبلغ المسجل للأصول البيولوجية تقييما من قبل مقيم خارجي مستقل، أو إذا لم يكن هناك تقييم من قبل مقيم خارجي مستقل بيان هذه الحقيقة؛

(ب) الأنشطة غير المستثمرة مع تاريخ تقديري لتوقفها؛

(ج) إجمالي القيمة المسجلة لأرض زراعية للمشروع، والأساس (التكلفة أو المبلغ المعاد تقييمه) الذي حددت بناء عليه القيمة المسجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" ؛ و

(د) المبلغ المرحل للمحصول الزراعي أما في صدر الميزانية العمومية أو الإيضاحات.

إستنتاج٨١ لم يدخل المجلس الإفصاحات المذكورة أعلاه في المعيار، وأشار المجلس إلى أن طلب البند (أ) أعلاه لن يكون مناسبا حيث أن التقييمات الخارجية المستقلة لا تستخدم عموما للأصول الخاصة بالنشاط الزراعي،

خلافا لما هو بالنسبة للأصول الأخرى مثل الإستثمارات العقارية. أشار المجلس كذلك إلى أن البند (ب) ليس مطلوبا في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، ومتطلب إفصاح فريد ليس مطلوبا للنشاط الزراعي. أما البندين ج، د فهما خارج نطاق المعيار وتغطيهما معايير محاسبية دولية أخرى (معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*").

ملخص التغيرات في مسودة العرض إي ٦٥

إستنتاج٨٢ أجرى المعيار التغيرات الرئيسية التالية في الإقتراحات الواردة في مسودة العرض إي ٦٥:

(أ) يتضمن المعيار استثناء للموثوقية للأصول البيولوجية عند الإعتراف المبدئي. وإذا تم تطبيق الإستثناء فإنه يجب قياس الأصل البيولوجي بمقدار تكلفته مخصوما منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (الفقرة ٣٠ من المعيار). ونتيجة لذلك يتضمن المعيار متطلبات إفصاح تتفق مع الفقرة ١٧٠ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" والفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*" (الفقرة ٥٤(أ) – (ج) والفقرة ٥٥ من المعيار) وبما يتفق مع الفقرات ٦٠ب– (د)، ٦٠(هـ) (٥) – (٧) من معيار المحاسبة الدولي ١٦"*الممتلكات والمصانع والمعدات*" (الفقرات ٥٤ (د) – (و) و٥٥).

(ب) إذا تم تطبيق استثناء الموثوقية ولكن أصبحت القيمة العادلة فيما بعد قابلة للقياس بشكل موثوق به، ولذلك بدأ المشروع بقياس الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع فإن المعيار يتطلب أن يفصح المشروع عن وصف للأصول البيولوجية وتفسير لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به وأثر التغيير (الفقرة ٥٦).

(ج) لم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة التكاليف عند نقطة البيع (مثل عمولات الوسطاء). ويتطلب المعيار وجوب قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي بقيمتها العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (الفقرتان ١٢–١٣).

(د) تضمنت مسودة العرض إي ٦٥ صافي القيمة القابلة للتحقيق كأحد أسس القياس في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط. وقد تم حذف صافي القيمة القابلة للتحقيق من الأسس حيث أنها ليست قيمة محددة من قبل السوق.

(هـ) يشير المعيار إلى أنه يتم استخدام الأسعار المحددة من قبل السوق عندما تكون متوفرة. ويشر المعيار كذلك إلى أنه في بعض الحالات قد لا تتوفر أسعار أو قيم محددة من قبل السوق لأصل في حالته الراهنة. وفي هذه الحالات تستخدم المشروع القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة (الفقرات ١٨–٢٠).

(و) تم إضافة إرشاد خاص بأداء حسابات القيمة الحالية (الفقرات ٢١–٢٣).

(ز) لم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة عقود بيع الأصول البيولوجية أو المحصول الزراعي. ويشير المعيار إلى أن القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو محصول زراعي ليس معدلاً بسبب وجود عقد مبيعات (الفقرة ١٦).

(ح) لم تشر مسودة العرض إي ٦٥ صراحة إلى أنه قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعتراف المبدئي للمحصول الزراعي. ويوضح المعيار أنه قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعتراف المبدئي

بالمحصول الزراعي، مثال ذلك نتيجة للحصاد، وأن هذا المكسب أو الخسارة يجب إدخالها في صافي الربح أ، الخسارة للفترة التي تنشأ فيها (الفقرتان ٢٨–٢٩).

(ط) اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب تحميل تكاليف إنتاج وحصاد الأصول البيولوجية على المصروف عند تحملها، وأنه يجب إضافة التكاليف التي تزيد من عدد وحدات الأصول البيولوجية التي تملكها أو يسيطر عليها المشروع إلى المبلغ المسجل للأصل. ولا يحدد المعيار صراحة كيفية محاسبة الاتفاق اللاحق المتعلق بالأصول البيولوجية.

(ي) اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية المشروطة على أنها دخل عندما يكون هناك تأكيد معقول بأنه تم تلبية الشروط. ويتطلب المعيار أن المنحة الحكومية المشروطة الخاصة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية عدم قيام المشروع بنشاط زراعي محدد، يجب الإعتراف بها كدخل وذلك فقط عندما يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية. ويشير المعيار كذلك الى أن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*" يتم تطبيقه على المنحة الحكومية الخاصة بأصل بيولوجي مقاس بتكلفته مخصوماً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (الفقرات ٣٤، ٣٥ و٣٧).

(ك) قدمت مسودة العرض إي ٦٥ التشجيعات التالية الخاصة بالنشاط الزراعي فيما يتعلق بالمعاملات البديلة المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، وذلك لتحقيق الاتساق مع المعاملة المحاسبية التي تغطيها مسودة العرض إي ٦٥:

(١) تحليل المصروفات حسب طبيعتها، كما هو مبين في المعيار المحاسبي الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*"؛ و

(٢) إعادة تقييم أصول غير ملموسة معينة مستخدمة في النشاط الزراعي إذا وجد سوق نشط ، كما هو مبين في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*".

لم يدخل المجلس هذه التشجيعات في المعيار. وأشار المجلس الى أن معيار المحاسبة الدولي ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على المشاريع التي تقوم بالنشاط الزراعي وكذلك على المنشآت التي تقوم بالأنشطة الأخرى.

(ل) تشمل متطلبات الإفصاح الجديدة الإفصاح عما يلي:

(١) أساس التفرقة بين الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك والأصول البيولوجية الحاملة، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة عندما يقدم المشروع وصفاً كمياً لكل مجموعة من الأصول البيولوجية (الفقرة ٤٣)؛

(٢) الأساليب والإفتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد (الفقرة ٤٧)؛

(٣) القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للمحاصيل الزراعية المحصودة خلال الفترة، محددة عند نقطة الحصاد (الفقرة ٤٨)؛

(٤) الزيادات الناجمة عن دمج مشاريع الأعمال في مطابقة المبلغ المسجل للأصول البيولوجية (الفقرة ٥٠ "هـ")؛ و

(٥) الإنخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية الخاصة بالنشاط الزراعي الذي يغطيه المعيار (الفقرة ٥٧ "ج").

(م) اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ الإفصاح عما يلي:

(١) المدى الذي يعكس به المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التقييم من قبل مدقق خارجي مستقل، أو إذا لم يكن هناك تقييم من قبل مقيم خارجي مستقل بيان تلك الحقيقة؛

(٢) الأنشطة غير المستمرة مع تاريخ تقديري لتوقف الأنشطة؛

(٣) إجمالي المبلغ المسجل للأرصدة الزراعية للمشروع والأساس (التكلفة أو المبلغ المعاد تقييمه) الذي حدد بناء عليه المبلغ المسجل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦؛ و

(٤) المبلغ المسجل للمحصول الزراعي أما في صدر الميزانية العمومية أو في الإيضاحات.

لا يتضمن المعيار الإفصاحات المذكورة أعلاه.

(ن) يوضح التعديل لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" الآن أنه يجب عدم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على القياس من قبل:

(١) مستأجري الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية؛ و

(٢) مؤجري الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية.

الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية وتلك المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية يتم قياسها بموجب هذا المعيار وليس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. ويصنف عقد إيجار أصل بيولوجي على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. وإذا تم تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي فإنه يجب على المستأجر الإعتراف بالأصل البيولوجي المؤجر بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبعد ذلك قياسه وعرضه بموجب هذا المعيار، وفي هذه الحالة على المستأجر إجراء افصاحات بموجب هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي ١٧. ويقوم مؤجر الأصل البيولوجي بموجب عقد إيجار تشغيلي بقياس وعرض الأصل البيولوجي بموجب هذا المعيار وإجراء افصاحات بموجب كل من هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي ١٧.

مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١ تعتبر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من لجان مجلس المعايير المحاسبية الدولية والتي تساعد المجلس المذكور في تأسيس وتحسين المعايير المحاسبية المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليستفيد منها المستخدمون والمعدون ومدققو البيانات المالية. تم تأسيس لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في آذار عام ٢٠٠٢ من قبل أوصياء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية عندما حلت محل لجنة التفسيرات السابقة: لجنة التفسيرات المعتمدة. ويتمثل دور لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا التقارير المالية التي تم تحديدها حديثا والتي لم يتم تناولها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو القضايا التي ظهرت فيها تفسيرات متعارضة أو غير مرضية أو يبدو أنها ستظهر. لذا فإنها تعزز التطبيق الموحد والصارم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢ تساعد لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق التحول الدولي للمعايير المحاسبية من خلال العمل مع مجموعات مشابهة ترعاها الهيئات التي تضع المعايير الوطنية للوصول إلى قرارات نهائية مماثلة بشأن القضايا التي تكون فيها المعايير المتضمنة مماثلة بشكل أساسي.

المســـؤوليات

٣ تراجع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت المناسب قضايا التقارير المالية التي تم تحديدها حديثا والتي لم يتم تناولها بشكل خاص في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو القضايا التي ظهرت فيها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يبدو أنها ستظهر في غياب الإرشاد الرسمي، بهدف الوصول إلى توافق حول الحل المناسب.

٤ وتطبق لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منهجا يستند على المبادئ في تقديم الإرشاد المفسر وذلك بالمحافظة على المنهج الخاص بمجلس المعايير المحاسبية الدولية لوضع المعايير. ولتحقيق هذا الهدف، تنظر لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أولا إلى *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* على أنه الأساس لاستنباط صيغة الموافقة. ثم تنظر إلى المبادئ التي تم تفصيلها في المعيار المطبق إن وجدت لتطوير الإرشاد المفسر ولتحديد أن الإرشاد المقترح لا يتعارض مع الأحكام الموجودة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ولدى الوصول إلى اتفاق حول وجهات النظر على لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تأخذ اعتبارات للحاجة إلى التحويل الدولي.

٥ ولدى قيامها بمسؤولياتها، لا تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى اتفاق يغيّر من أو يتعارض مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو *الإطار*. فإذا استنتجت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن متطلبات معيار التقرير المالي تختلف عن *الإطار*، فإنها تحصل على توجيهات من مجلس المعايير المحاسبية الدولية قبل تقديم الإرشاد.

٦ وتبلغ لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس المعايير المحاسبية الدولية بشأن أية قضايا قائمة أو تنشأ ترى أنها مؤشرا على عدم ملائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة أو *الإطار*. فإذا اعتقدت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن معيار التقرير المالي القائم أو *الإطار* يجب تعديلهما أو تطوير معيار تقرير مالي إضافي، فإنها تشير إلى مثل تلك القرارات النهائية إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لينظر فيها.

٧ وعندما تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى اتفاق حول قضية ما، يتم الإعلان عن اتفاق وجهات النظر هذه علنا في الوقت المناسب وعبر وثيقة عنوانها تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون متوفرة للأطراف المعنية. ويتم تطوير التفسيرات التي صدرت عن لجنة المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية وفقا لعملية تشاور ومناقشة لازمة تتضمن جعل مسودة التفسيرات متاحة لإطلاع الجمهور وإبداء الملاحظات حولها.

سلطة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٨ تضع تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وجهات نظر متفق عليها يجب على المنشآت تطبيقها إذا أرادت أن توصف بياناتها المالية بأنها تم إعدادها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أنظر الفقرة ١١ من المعيار المحاسبي رقم ١ (والذي تم تعديله ١٩٩٧)).

٩ تنطبق تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على فترات الإبلاغ الحالية والمستقبلة منذ تاريخ إصدارها أو أي تاريخ آخر نافذ تم تحديده. وتم تحديد الأحكام الإنتقالية التي تنطبق على التطبيق المبدئي لوجهة النظر المتفق عليها للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، في التفسير.

١٠ يلغى العمل بوجهة النظر المتفق عليها للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويتم سحبها عندما يصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معيار تقرير مالي دولي أو أية وثيقة أخرى رسمية تلغي أو تؤكد ما تم إصداره سابقا من وجهة نظر متفق عليها للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي أصبحت فاعلة. إن آراء الإجماع تلك الخاصة بلجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي يمكن أن تتأثر بالوثيقة الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية يتم تحديدها في مسودة عرض تلك الوثيقة. ويبلغ مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوقت إصدار معيار دولي معين لإعداد التقارير المالية أو وثيقة رسمية أخرى.

العضــوية

١١ تضم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اثنا عشر عضوا يحق لهم التصويت يعينهم الأوصياء. ويتم اختيار الأعضاء لقدرتهم على الإستمرار في الوعي للقضايا الحالية التي تنشأ، والمقدرة الفنية على حل تلك القضايا. ويضم الأعضاء عادة المحاسبين في الأعمال الصناعية والعامة ومستخدمي البيانات المالية بتمثيل جغرافي عريض ومنطقي. ولا يحد عدم اكتمال العدد الكلي للأعضاء بسبب الإستقالة أو غيره من مقدرة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على اكتمال النصاب القانوني أو تغييره أو على متطلبات التصويت.

١٢ يتم تعيين أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترات ثابتة أقصاها ثلاث سنوات قابلة للتجديد. ويلاحظ أن استمرار العضوية هو مهم للجنة لكي تقوم بعملها. وتبعا لذلك فمن المتوقع أن يتم تعيين عدد من الأعضاء لأكثر من فترة زمنية واحدة.

١٣ يرأس لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عضوا من مجلس المعايير المحاسبية الدولية وهو مدير الأنشطة الفنية أو أي عضو آخر من ذوي المناصب العليا في كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية أو أي شخص آخر مؤهل تأهيلا مناسبا. ويعين الأوصياء رئيس لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويحق للرئيس التحدث بالمسائل الفنية المعنية غير أنه لا يحق له التصويت.

١٤ وتتضمن لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أيضا مراقبين (حاليا من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية الحكومية والمفوضية الأوروبية) وعضوي ارتباط من كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ويحق لكل من المراقبين وأعضاء الإرتباط من مجلس المعايير المحاسبية الدولية التحدث غير أنه لا يحق لهم التصويت. وبالمثل، يستطيع أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بخلاف الإثنين الذين تم تعيينهما كعضوي ارتباط للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حضور اجتماعات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع حق التحدث دون الحق بالتصويت.

١٥ ويتوقع من أعضاء لجنة المعايير للدولية لإعداد التقارير المالية والمراقبين حضور كافة الإجتماعات. والعضوية شخصية، ويصوت الأعضاء وفقا لوجهات نظرهم الخاصة المستقلة، وليس كممثلين يصوتون وفقا لوجهات نظر الشركة أو المنظمة أو الكيان الذي يرتبطون به. وإذا لم يستطع عضوا في اللجنة أو مراقبا من حضور اجتماع ما، فإنه يستطيع أو تستطيع أن يعين بديلا عنه أو عنها للحضور. ويتم ترشيح البديل مسبقا بالتشاور مع-وبموافقة الرئيس وأن يقوم العضو بإيجازه بالكامل حول

الموضوع قبل الإجتماع. ويحق للبديل التحدث في الإجتماع غير أنه لا يتم شمله في تحديد ما إذا كانت متطلبات النصاب مرضية كما أنه لا يحق له التصويت.

١٦ يعيد الأوصياء النظر في استمرار عضوية أي عضو يتغيب عن اجتماع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مرتين متعاقبتين أو الغياب عن ثلاثة اجتماعات للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عقدت خلال فترة سنة واحدة. وسوف يتم إنهاء تعيين العضو ما لم يقدم أسبابا معقولة للغياب والتأكيد بالحضور في الإجتماعات القادمة.

الإجتماع والتصويت

١٧ يكتمل النصاب القانوني بوجود تسعة أعضاء من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من الذين يحق لهم التصويت.

١٨ تجتمع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علنا بإتباع إجراءات مماثلة للسياسة العامة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في اجتماعات مجلس الإدارة. ويمكن عقد الإجتماعات باستعمال أجهزة الإتصال عن بعد الخاصة بالمؤتمرات أو بأية وسيلة اتصال أخرى تسمح بالإتصال المتزامن بين كافة الأعضاء والمراقبين والجمهور. ويتم شمول الأعضاء المشاركين في الإجتماع بأية وسيلة اتصال، في تقرير ما إذا تم تلبية متطلبات النصاب القانوني.

١٩ يحق لكل عضو في لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية صوت واحد. ويصوت الأعضاء وفقا لوجهات نظرهم الشخصية الخاصة وليس كممثلين يصوتون وفقا لوجهات نظر أي شركة أو منظمة أو كيان يمكن أن يكون لهم ارتباط به.

٢٠ ويتم الوصول إلى الإجماع عندما لا يصوت ثلاثة من الأعضاء المتواجدين في الإجتماع ضد الإقتراح.

٢١ ويمكن للرئيس أن يدعو آخرين لحضور اجتماع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كمستشارين عندما يتطلب الأمر ذلك. ويمكن للعضو أو المراقب بشرط الموافقة المسبقة من الرئيس أن يحضر مستشارا إلى الإجتماع لديه معرفة متخصصة في الموضوع الذي سيتم مناقشته. ويحق لأولئك المستشارين المدعوين التحدث في الإجتماع.

٢٢ ويمكن للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أجراء أعمالها إلكترونيا أو بالبريد في الفترة التي تقع بين الإجتماعات، على سبيل المثال تأكيد إعادة صياغة مسودة مقترحة أو تفسير نهائي أو قيام كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية بتجميع وجهات النظر المبدئية بشأن الموضوع المقترح بحيث يمكن تطويره بشكل مناسب لمناقشة الجمهور. غير أن كافة القرارات الفنية يتم أخذها في الإجتماع وتكون مفتوحة لملاحظات الجمهور.

تحديد بنود برنامج العمل

٢٣ تقع المسؤولية المبدئية لتحدد القضايا التي يجب أن تنظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على عاتق أعضائها ومراقبيها. ويتم تشجيع المعدين والمدققين والآخرين المعنيين في التقرير المالي على الإشارة للقضايا إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما يرون أنه قد ظهرت ممارسات مختلفة فيما يتعلق بمحاسبة عمليات أو حالات معينة أو عندما يكون هناك شك بشأن المعالجة المحاسبية المناسبة وأنه من المهم إيجاد حل معياري.

٢٤ ويمكن تقديم مواضيع برنامج الأعمال المقترحة إلى الرئيس من قبل شخص أو منظمة ليتم النظر فيها من قبل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجب أن يتضمن الإقتراح وصفاً مفصلاً للقضية

(بما في ذلك وصفا للحلول البديلة والذي يشير إلى نص مجلس المعايير المحاسبية الدولية ذي الصلة بالموضوع) وتقييما للقضية باستخدام معيار بنود برنامج العمل المذكور في الفقرة ٢٧ تالياً.

٢٥ وتعتبر وجهات النظر الموافق عليها بالإجماع للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قابلة للتطبيق العام.

برنامج عمل اللجنة وبنود برنامج العمل الجديدة

٢٦ تتألف لجنة برنامج عمل الإتحاد الدولي للمحاسبين من الرئيس وأحد أعضاء ارتباط مجلس المعايير المحاسبية الدولية وثلاثة أعضاء من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويكون لدى أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فترة تجديد لمدة سنتين بحسب البنود في لجنة برنامج العمل. وتقيّم لجنة برنامج العمل القضايا المقترحة للرئيس لإضافتها لبرنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتقدم توصياتها بشأن ما إذا تستطيع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تضمين تلك القضايا في برنامج أعمالها. ولا يشير الرئيس إلى مصدر بنود الإقتراحات على برنامج العمل سواء للجنة برنامج العمل أم للآخرين.

٢٧ ولدى تحديد فيما إذا يجب التوصية بأن يتم تضمين مسألة ما إلى برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تأخذ لجنة برنامج العمل في الإعتبار المعيار التالي، على الرغم من أنه لا يجب أن تلبي كل مسألة كافة المعايير. ولكي تضاف المسألة إلى برنامج العمل يجب عليها أن:

(أ) أن تكون علاقتها في الموضوع عملية ومنتشرة.

(ب) أن تتضمن التفسيرات المختلفة بشكل أساسي (سواء تلك الناشئة أو القائمة فعلياً).

(ج) من المحتمل أن ينتج عنها اتفاق في وجهات نظر لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت المناسب.

(د) أن لا تتعلق بمشروع للمجلس من المتوقع أن يتم إنهاءه قريبا (مثلا إذا كان من المتوقع أن يحل مشروع المجلس القائم المسألة في وقت قريب فمن المحتمل أن لا تضيف لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المسألة إلى برنامج عملها).

٢٨ تقوم لجنة برنامج العمل بإجراء أعمالها إلكترونيا أو بالبريد ولا تجتمع علنا.

٢٩ تقدم لجنة برنامج العمل تقاريرها حول كافة المسائل التي أخذتها اللجنة المذكورة في الإعتبار لإضافتها إلى برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك توصيات لجنة برنامج العمل بشأن كل مسألة مقترحة إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في اجتماعاتها العادية. وتقيم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بنود برنامج العمل المقترحة مقابل نفس المعيار الذي تستخدمه لجنة برنامج العمل. ويمكن أن توافق أغلبية بسيطة من أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحاضرين على إضافة أي مسألة يتضمنها تقرير لجنة برنامج العمل المقدم إلى برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعض النظر عن توصيات لجنة برنامج العمل.

٣٠ ويمكن أن توجه لجنة برنامج العمل أو لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للرد على أولئك الذين لم يتم إضافة مقترحاتهم إلى برنامج العمل مع إبداء أسباب اتخاذ لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القرار بعدم معالجة المسألة.

العمليات اللازمة

٣١ تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى قراراتها النهائية استناداً على المعلومات التي تحتويها ملخصات المسائل التي تم إعدادها تحت إشراف كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ويصف ملخص المسائل المسألة التي يجب مناقشتها ويوفر المعلومات الضرورية لأعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليتمكنوا من فهم المسألة واتخاذ القرار بشأنها. ويتم تقديم ملخصات المسائل لتنظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعد مراجعة دقيقة للنص المحاسبي الرسمي والتغييرات

المحتملة، بما فيها المشاورات مع مجموعات مماثلة لدى موظفي ارتباط الهيئات التي تضع المعايير الوطنية. ويتضمن ملخص المسألة ما يلي:

(أ) وصفاً مختصراً للعملية أو الحدث التي يجب مناقشتها.

(ب) الأمور أو المسائل المعينة أو التي يجب أن تنظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ج) المفاهيم الرئيسية المأخوذة من الإطار المطبق.

(د) وصفاً للمعالجات البديلة المناسبة المحتملة التي تستند على المفاهيم المذكورة والبراهين التي في صالح كل بديل أو ضده.

(هـ) قائمة صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بمجموع المواد المحاسبية الرسمية حول الموضوع، وكذلك بيانات وآراء الهيئات الوطنية لوضع المعايير التي تحدد أي تضارب بين المعاملات البديلة والمفاهيم الرئيسية أو المعايير.

(و) توصيات حول المعاملة المحاسبية المناسبة.

٣٢ يستطيع أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الوصول إلى كافة أوراق برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتوقع منهم إبداء الملاحظات حول المسائل الفنية في الوقت الذي ينظر فيه بتلك المسائل وبشكل خاص إذا كانت تتعلق بالبدائل التي تنظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية جديا. وسيتم إبلاغ أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية عندما تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع. ويتم إطلاق مسودة التفسير ليطلع عليها الجمهور ويبدي الملاحظات بشأنها ما لم يعارض خمسة أو أكثر من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية على إطلاقه خلال أسبوع من الإبلاغ من إتمامه. وإذا لم يتم إطلاق مسودة تفسير بسبب معارضة أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية، فسيتم النظر بالمسألة في الإجتماع التالي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. واستنادا على المناقشة التي تجري في الإجتماع فسوف يقرر مجلس المعايير المحاسبية الدولية ما إذا كان يجب إعادة المسألة إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإضافتها إلى برنامج عملها أو أنها لن تكون موضوعا لأي عمل آخر.

٣٣ وتتاح مسودة التفسيرات لاطلاع الجمهور ليبدي الملاحظات بشأنها لفترة مناسبة بالنظر إلى طبيعة الموضوع المطروح. وفي حالات الطوارئ يمكن أن تكون تلك الفترة قصيرة لمدة ٣٠ يوما. وستنظر لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أية ملاحظات تم تلقيها خلال فترة ابداء الملاحظات وستكون رسائل الملاحظات متاحة للجمهور. وسيقدم الكادر ملخصا وتحليلا لرسائل الملاحظات لكل من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمجلس.

٣٤ وإذا تغيرت مسودة التفسيرات في ضوء النواحي الجديدة التي حددتها ملاحظات الجمهور سيتم النظر في إعادة العرض. وتقوم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالتصويت لتؤكد الإجماع المذكور في التفسير النهائي. كما توافق على نقل التفسير النهائي إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية. وإذا انتبهت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن التفسير النهائي المقترح لا يتسق مع بيانات الهيئات التي تضع المعايير الوطنية فسوف يتضمن النقل إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية إشعارا بهذا الخصوص وأسباب عدم الإتساق.

٣٥ وعندما تنتهي لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من تفسير نهائي، يتم وضع التفسير أمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتوافق عليه قبل إصداره. وتتطلب موافقة مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يصوت لصالح التفسير ثمانية أعضاء من المجلس ذاته على الأقل. ويصوت المجلس على نص التفسير الذي قدمته لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم يوافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على التفسير، فسوف يقدم المجلس تبعا لذلك تحليلا للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول الإعتراض ودواعي قلق أولئك الذين صوتوا ضد الموافقة على التفسير. واستناداً على هذا التحليل، فسوف يقرر مجلس المعايير المحاسبية الدولية ما إذا يجب إعادة المسألة إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإضافتها إلى برنامج عملها الخاص بها أو أن لا تكون موضوعا لأي عمل آخر.

٣٦ ويصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية التفسيرات التي تمت الموافقة عليها. ويتضمن التفسير ملخصا للمسائل المحاسبية التي تم تحديدها؛ وجهة النظر بالإجماع التي تم الوصول إليها بشأن الإجراء المحاسبي المناسب وأسباب وجهة النظر تلك مع أية ملاحظات بشأن النقاط ذات العلاقة التي يجب النظر فيها؛ والمراجع والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات العلاقة، وأجزاء من الإطار والبيانات الأخرى التي تم الإعتماد عليها لدعم وجهات النظر المتفق عليها؛ كما توضح تاريخ التطبيق والأحكام الإنتقالية.

٣٧ ولضمان أن لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنظر فقط في المسائل التي يمكن بناء عليها تقديم الإرشاد في الوقت المناسب، تعمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مراجعة المسائل في فترة اتخاذ قرارات برنامج العمل وتبعا لذلك تحتفظ بها قيد المراجعة لتقييم ما إذا بالإمكان تناولها على نحو ملائم في التفويض الرسمي. وإذا تم النظر في مسألة ما في ثلاث اجتماعات ولم يتم التوصل إلى إجماع، تقوم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعادة تقييم المسألة لتحديد ما إذا وجب حذفها من برنامج العمل. وقد تمد اللجنة النظر في المسألة لفترة إضافية وعادة ما يكون ذلك لاجتماع أو اجتماعين ليس أكثر. وإذا توصلت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى قرار نهائي بأنها لن تستطيع الوصول إلى إجماع فسوف لن تستمر بالعمل على تلك المسألة، وستبلغ مجلس المعايير المحاسبية الدولية وتنشر حقيقة عدم الإستمرار في العمل. ويمكن أن توصي لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن ينظر مجلس المعايير المحاسبية في تلك المسألة.

السـريـة

٣٨ يتم تشجيع أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراقبين لمناقشة المسائل الفنية، ببنود عامة، والتي تنظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع شركاء لديهم مصلحة وخبرة في مثل تلك المسائل. والمشاورات غير الرسمية من ذلك النوع توفر للأعضاء الفرصة لتقديم وجهات نظر متنوعة تؤثر على القرارات التي ستتخذ. وخلال تلك المشاورات يجب على الأعضاء المحافظة على سرية المحتويات الخاصة بوثائق لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الإتـصـالات

٣٩ يجب أن تتاح المعلومات بشأن المداولات التي قامت بها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمستخدمي ومعدي ومدققي المعلومات المالية بطرق متنوعة. وينشر كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معلومات ملخصة حول التطورات الحديثة المتعلقة بلجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. وبالإضافة إلى ذلك، يصدر كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية نشرة أخبار عقب كل اجتماع للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الحـاكمـيـة

٤٠ تقدم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقائع اجتماعاتها إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية وتقدم تقارير على نحو منتظم للمجلس بشأن المسائل المتعلقة بإجراءاتها والتقدم في برنامج عملها والمسائل الإدارية الأخرى.

٤١ تراجع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تفويضها الرسمي وإجراءات التشغيل كل خمسة سنوات على الأقل. وتنقل نتائج تلك المراجعة إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لينظر فيها وبعد التشاور مع مجلس المعايير الإستشاري يمكن أن يقدم مجلس المعايير المحاسبية الدولية توصيات إجراء التغيير إلى الأوصياء.

التفسير ١

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة

والإستعادة والإلتزامات المماثلة

المحتويات

الفقرات

التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة

تحتوي الفقرات ١–١٠ والملحق على التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *التغيرات في الإلتزامات الحالية للازالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*، ويرافق التفسير ١ أمثلة توضيحية وأساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرة ١ والفقرات ٨–١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحيات التفسيرات.

التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)*
- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)*
- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ *"تكاليف الإقتراض"*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *" انخفاض قيمة الأصول" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *" المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*

الخلفية

١ إن على العديد من المنشآت إلتزامات بتفكيك وإزالة واستعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، وفي هذا التفسير يشار إلى هذه الإلتزامات بـ "إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة"، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ تشمل تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات التقدير المبدئي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الذي كان موجوداً عليه، والذي تتحمل المنشأة الإلتزام عنه إما عند امتلاك البند أو نتيجة لاستعمال البند خلال فترة معينة لأغراض عدا عن إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على متطلبات خاصة بكيفية قياس إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة، ويوفر هذا التفسير الإرشادات بشأن كيف تتم المعالجة المحاسبية لأثر التغيرات في قياس الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة.

النطاق

٢ ينطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس أية إلتزامات حالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة التي:

(أ) يعترف بها كجزء من تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات حسب معيار المحاسبة الدولي ١٦؛ و

(ب) يعترف بها كالتزام حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

على سبيل المثال قد يوجد إلتزام إزالة واستعادة أو إلتزام مماثل لإزالة مصنع أو إصلاح التلف البيئي في الصناعات الإستخراجية أو إزالة المعدات.

الموضوع

٣ يتناول هذا التفسير كيف يجب محاسبة أثر الأحداث التالية التي تغير قياس إلتزام إزالة واستعادة أو إلتزام مماثل:

(أ) تغير في التدفق المقدر الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية (على سبيل المثال التدفقات النقدية) المطلوبة لتسوية الإلتزام؛

(ب) تغير في سعر الخصم الحالي المبني على أساس السوق كما هو معرف في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (يشمل ذلك التغيرات في القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بشكل محدد بالإلتزام)؛ و

(ج) زيادة تعكس مرور الوقت (يشار إليها كذلك تخفيض الخصم (unwinding of the discount)

الإجماع

٤ إن التغيرات في قياس إلتزام حالي للإزالة والإستعادة أو إلتزام مماثل ينتج من تغيرات في التوقيت أو المبلغ المقدر للتدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية مطلوبة لتسوية الإلتزام أو تغير في سعر الخصم تتم معالجتها محاسبياً حسب الفقرات ٥-٧ أدناه.

٥ إذا تم قياس الأصل ذو العلاقة باستخدام نموذج التكلفة:

(أ) مع مراعاة البند (ب) تتم إضافة التغيرات في الإلتزام إلى تكلفة الأصل ذو العلاقة أو خصمها منها في الفترة الحالية.

(ب) يجب أن لا يزيد المبلغ المخصوم من تكلفة الأصل عن مبلغه المسجل، وإذا زاد الإنخفاض في الإلتزام عن المبلغ المسجل للأصل فإنه يجب الإعتراف بالزيادة فوراً في الربح أو الخسارة.

(ج) إذا نجم عن التعديل إضافة إلى تكلفة الأصل فإن على المنشأة النظر فيما إذا كان ذلك دلالة على أن المبلغ المسجل الجديد للأصل قد لا يكون قابلاً للإسترداد بكامله، وإذا كان الأمر كذلك فإن على المنشأة اختبار الأصل لأجل الإنخفاض في القيمة وذلك بتقدير قيمته القابلة للإسترداد ومحاسبة أية خسارة في انخفاض القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦ إذا تم قياس الأصل ذي العلاقة باستخدام نموذج إعادة التقييم:

(أ) التغيرات في الإلتزام تغير فائض أو عجز إعادة التقييم المعترف به سابقاً لذلك الأصل، بحيث:

(١) تتم إضافة الإنخفاض في الإلتزام (مع مراعاة البند (ب)) مباشرة إلى فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية، فيما عدا أنه يجب الإعتراف به في الربح أو الخسارة إلى المدى الذي يعكس به العجز في إعادة تقييم الأصل الذي تم الإعتراف به في السابق في الربح أو الخسارة؛

(٢) يجب الإعتراف بالزيادة في الإلتزام في الربح أو الخسارة، فيما عدا أنه يجب أن يخصم مباشرة من فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية إلى مدى أي رصيد دائن قائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل.

(ب) في حالة زيادة الإنخفاض في الإلتزام عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة فإنه يجب الإعتراف بالزيادة فوراً في الربح أو الخسارة.

(ج) إن التغير في الإلتزام هو دلالة على أنه قد يجب إعادة تقييم الأصل من أجل ضمان أن المبلغ المسجل لا يختلف بشكل جوهري عن المبلغ الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية، ويجب أن تؤخذ إعادة التقييم هذه في الإعتبار عند تحديد المبالغ التي ستؤخذ إلى الربح أو الخسارة وحقوق الملكية بموجب البند (أ)، وإذا كان من الضروري إجراء إعادة تقييم فإنه يجب إعادة تقييم كافة الأصول من تلك الفئة.

(د) يتطلب معيار المحاسبة الدولي١ الإفصاح في صدر بيان التغيرات في حقوق الملكية لكل بند دخل أو مصروف معترف به مباشرة في حقوق الملكية، وبالإمتثال لهذا المتطلب فإنه يجب تحديد التغير في فائض إعادة التقييم الناجم عن التغير في الإلتزام بشكل منفصل والإفصاح عنه على أنه كذلك.

٧ يتم استهلاك مبلغ الأصل المعدل القابل للإستهلاك على مدى عمره الإنتاجي، وبناء على ذلك عندما يصل الأصل ذو العلاقة إلى نهاية عمره الإنتاجي فإنه يجب الإعتراف بكافة التغيرات اللاحقة في الإلتزام في الربح أو الخسارة عند حدوثها، وهذا ينطبق بموجب كلٍ من نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

٨ يجب الإعتراف بالتخفيض الدوري للخصم في الربح أو الخسارة كتكلفة تمويل عند حدوثه، والمعاملة البديلة المسموح بها للرسملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣ غير مسموح بها.

تاريخ النفاذ

٩ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير لفترة تبدأ قبل ١سبتمبر ٢٠٠٤ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الإنتقال

١٠ يجب إعتبار التغيرات في السياسات المحاسبية حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".*

* إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١يناير ٢٠٠٥ فإن على المنشأة إتباع متطلبات النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٨ الذي كان يحمل العنوان *صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية*، ما لم تكن المنشأة تطبق النسخة المعدلة لذلك المعيار لتلك الفترة الأبكر.

ملحق

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ " *تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى* "

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيـــار التقريـــر الدولي١ الصادر في أو بعد ٢٧ مايو ٢٠٠٤.

أمثلة توضيحية

هذه الأمثلة ترافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ولكنها ليست جزءاً منه.

حقائق عامة

مثال١ منشأة لها مصنع توليد طاقة نووي وإلتزام إزالة خاص بذلك، بدأ مصنع توليد الطاقة التشغيل في ابناير ٢٠٠٠، وللمصنع عمر إقتصادي مقداره ٤٠ سنة، وكانت تكلفته الأولية ١٢٠,٠٠٠ * وحدة عملة، وهذه شملت مبلغا لتكاليف الإزالة مقداره ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، تمثل ٧٠,٤٠٠ وحدة عملة لتدفقات نقدية مقدرة تستحق الدفع خلال ٤٠ سنة ومخصومة بسعر معدل حسب المخاطرة مقداره ٥%، وتنتهي السنة المالية للمنشأة في ٣١ ديسمبر.

مثال١: نموذج التكلفة

مثال٢ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ يبلغ عمر المصنع ١٠ سنوات، ويبلغ الإستهلاك المتراكم ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة (١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة ×١٠/٤٠ سنة)، وبسبب تخفيض الخصم (٥%) على مدى السنوات العشر زاد إلتزام الإزالة من ١٠,٠٠٠ وحدة عملة إلى ١٦,٠٠٠ وحدة عملة.

مثال٣ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ لم يتغير سعر الخصم، غير أن المنشأة تقدر أنه نتيجة للتقدم التقني انخفض صافي القيمة الحالية لإلتزام الإزالة بمقدار ٨٠٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك تقوم المنشأة بتعديل إلتزام الإزالة من ١٦٣٠٠ وحدة عملة إلى ٨٣٠٠ وحدة عملة، وفي هذا التاريخ تقوم المنشأة بإجراء القيد التالي في دفتر اليومية ليعكس التغير:

	وحدة عملة	وحدة عملة
من ح/ إلتزام الإزالة	٨٠٠٠	
إلى ح/ تكلفة الأصل		٨٠٠٠

مثال٤ أت٤ بعد هذا التعديل يصبح المبلغ المسجل للأصل ٨٢٠٠٠ وحدة عملة (١٢٠٠٠٠ وحدة عملة – ٨٠٠٠ وحدة عملة – ٣٠٠٠٠ وحدة عملة) سيتم استهلاكه على مدى السنوات الباقية البالغة ٣٠ سنة من عمر الأصل، معطيا مصروف إستهلاك للسنة التالية مقداره ٢٧٣٣ وحدة عملة (٨٢٠٠٠ وحدة عملة ÷ ٣٠)، وستكون تكلفة التمويل للسنة التالية لتخفيض الخصم ٤١٥ وحدة عملة (٨٣٠٠ وحدة عملة ×٥%)

مثال٥ إذا نجم التغير في الإلتزام عن تغير في سعر الخصم بدلا من تغير في التدفقات النقدية المقدرة فإن محاسبة التغير ستكون نفسها، إلا أن تكلفة التمويل للسنة التالية ستعكس سعر الخصم الجديد.

مثال٢: نموذج إعادة التقييم

مثال٦ تتبنى المنشأة نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ حيث تتم إعادة تقييم المصنع بانتظام كاف بحيث لا يختلف المبلغ المسجل بشكل جوهري عن القيمة العادلة، وسياسة المنشأة هي إلغاء الإستهلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم مقابل إجمالي المبلغ المسجل للأصل.

* في هذه الأمثلة المبالغ النقدية مقيمة بوحدات عملة.

مثال٧ عند محاسبة الأصول التي تم إعادة تقييمها التي تتعلق بها إلتزامات الإزالة من المهم فهم أساس التقييم الذي تم الحصول عليه، على سبيل المثال:

(أ) إذا تم تقييم أصل على أساس تدفق نقد مخصوم فقد يقيم البعض الأصل بدون خصم أي مخصص لتكاليف الإزالة (تقييم "إجمالي")، بينما قد يقيم آخرون الأصل بعد خصم مخصص تكاليف الإزالة (تقييم "صافي") لأن المنشأة التي تمتلك الأصل ستتحمل كذلك بشكل عام إلتزام الإزالة، ولأغراض إعداد التقارير المالية يتم الإعتراف بالتزام الإزالة كالتزام منفصل، ولا يتم خصمه من الأصل، وتبعا لذلك إذا تم تقييم الأصل على أساس صافي القيمة فإنه من الضروري تعديل التقييم الذي تم الحصول عليه بإعادة إضافة مخصص الإلتزام بحيث لا يتم عد الإلتزام مرتين*.

(ب) إذا تم تقييم الأصل على أساس تكلفة استبدال مستهلك depreciated replacement cost basis فإن التقييم الذي تم الحصول عليه قد لا يشمل مبلغاً لعنصر الإزالة للأصل، وإذا كان لا يشمل ذلك فإن الحاجة تدعو إلى إضافة مبلغ مناسب إلى التقييم من أجل عكس تكلفة الإستبدال المستهلك لذلك العنصر.

مثال٨ لنفترض أنه تم الحصول على تقييم للتدفق النقدي المخصوم المبني على أساس السوق بمبلغ ١١٥٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، وهو يشمل مخصصاً مقداره ١١٦٠٠ وحدة عملة لتكاليف الإزالة التي تمثل عدم تغير في التقدير الأصلي بعد تخفيض الخصم لثلاث سنوات، وبناءً على ذلك تكون المبالغ الداخلة في الميزانية العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ كما يلي:

	وحدة عملة
الأصل عند التقييم (١)	١٢٦,٦٠٠
الإستهلاك المتراكم	صفر
إلتزام الإزالة	(١١,٦٠٠)
صافي الأصول	١١٥ ٠٠٠
الأرباح غير الموزعة(٢)	(١١٥,٠٠٠)
فائض إعادة التقييم(٣)	١٥,٦٠٠

ملاحظات:

(١) التقييم الذي تم الحصول عليه بمقدار ١١٥٠٠٠ وحدة عملة بالإضافة إلى تكاليف الإزالة البالغة ١١٦٠٠ وحدة عملة مسموح بها في التقييم ولكن معترف بها كالتزام منفصل = ١٢٦٦٠٠ وحدة عملة.

(٢) إستهلاك ٣ سنوات للتكلفة الأصلية ١٢٠ ٠٠٠ وحدة عملة ×٣/٤٠=٩٠٠٠ وحدة عملة بالإضافة إلى الخصم المتراكم لمبلغ ١٠٠٠٠ وحدة عملة بخصم مركب مقداره ٥% = ١٦٠٠ وحدة عملة، الإجمالي ١٠ ٦٠٠ وحدة عملة.

(٣) المبلغ الذي تم إعادته تقييمه البالغ ١٢٦,٦٠٠ وحدة عملة مطروحا منه صافي القيمة الدفترية السابقة البالغة ١١١,٠٠٠ وحدة عملة (التكلفة ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منها الإستهلاك المتراكم البالغ ٩٠٠٠ وحدة عملة).

مثال٩ بناءً على ذلك يبلغ مصروف الإستهلاك لعام ٢٠٠٣ ما مقداره ٣٤٢٠ وحدة عملة (١٢٦٦٠٠ وحدة عملة ×١/٣٧)، ويبلغ مصروف الخصم لعام ٢٠٠٣ ما مقداره ٦٠٠ وحدة عملة (٥% من ٦٠٠ ١١ وحدة عملة). في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ بلغ إلتزام الإزالة (قبل أي تعديل) ١٢,٢٠٠ وحدة عملة ولم

* للإطلاع على أمثلة على هذا المبدأ أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*" ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ "*الإستثمارات العقارية*".

يتغير سعر الخصم، على أنه في ذلك التاريخ تقدر المنشأة أنه نتيجة للتقدم التقني انخفضت القيمة الحالية لإلتزام الإزالة بمقدار ٥٠٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك تعدل المنشأة إلتزام الإزالة من ١٢٢٠٠ وحدة عملة إلى ٧٢٠٠ وحدة عملة.

مثال١٠ أخِذ هذا التعديل بكامله إلى فائض إعادة التقييم لأنه لا يزيد عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة، ولو تم ذلك لكانت الزيادة قد أخذت إلى الربح أو الخسارة حسب الفقرة ٦(ب)، وتقوم المنشأة بإجراء القيد التالي في دفتر اليومية لعكس التغيير:

	وحدة عملة	وحدة عملة
من ح/ إلتزام الإزالة	٥٠٠٠	
إلى ح/ فائض إعادة التقييم		٥٠٠٠

مثال١١ تقرر المنشأة أن هناك حاجة لإجراء تقييم كامل للأصل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ من أجل ضمان أن المبلغ المسجل لا يختلف بشكل جوهري عن القيمة العادلة. لنفرض أن الأصل مقيم حالياً بمبلغ ١٠٧٠٠٠ وحدة عملة ومخصوم منه مخصص مقداره ٧٢٠٠ وحدة عملة عن التزام الإزالة المخفض الذي يجب الإعتراف به كالتزام منفصل، وبناءً على ذلك فإن تقييم الأصل لأغراض إعداد التقارير المالية قبل خصم هذا المخصص هو ١١٤٢٠٠ وحدة عملة، وتدعو الحاجة إلى إجراء القيد الإضافي التالي في دفتر اليومية:

	وحدة عملة	وحدة عملة
من ح/ الإستهلاك المتراكم (١)	٣٤٢٠	
إلى ح/ الأصل عند التقييم		٣٤٢٠
من ح/ فائض إعادة التقييم (٢)	٨٩٨٠	
إلى ح/ الأصل عند التقييم (٣)		٨٩٨٠

ملاحظات:

(١) تم إلغاء الإستهلاك المتراكم البالغ ٣٤٢٠ وحدة عملة حسب السياسة المحاسبية للمنشأة.

(٢) القيد على الحساب هو لفائض إعادة التقييم لأن العجز الناجم من إعادة التقييم لا يزيد عن الرصيد الدائن القائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بالأصل.

(٣) التقييم السابق (قبل المخصص لتكاليف الإزالة) البالغ ١٢٦٦٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه الإستهلاك المتراكم البالغ ٣٤٢٠ وحدة عملة مطروحا منه التقييم الجديد (قبل المخصص لتكاليف الإزالة) هو ١١٤٢٠٠ وحدة عملة.

مثال١٢ بعد هذا التقييم المبالغ الداخلة في الميزانية العمومية هي كما يلي:

	وحدة عملة
الأصل عند التقييم	١١٤٢٠٠
الإستهلاك المتراكم	صفر
إلتزام الإزالة	(٧٢٠٠)
صافي الأصول	١٠٧٠٠٠
الأرباح غير الموزعة (١)	(١٤٦٢٠)
فائض إعادة التقييم (٢)	١١٦٢٠

ملاحظات:

(١) ١٠٦٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ مضافاً إليها مصروف استهلاك في عام ٢٠٠٣ مقداره ٣٤٢٠ وحدة عملة ومصروف الخصم مقداره ٦٠٠ وحدة عملة = ١٤٦٢٠ وحدة عملة.

(٢) ١٥٦٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، مضافاً إليها ٥٠٠٠ وحدة عملة ناجمة من الإنخفاض في الإلتزام، مخصوماً منها ٨٩٨٠ وحدة عملة عجز إعادة التقييم = ١١٦٢٠ وحدة عملة.

مثال٣: الإنتقال

مثال١٣ يوضح المثال التالي التطبيق بأثر رجعي للتفسير للمعدين الذين يطبقون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل، والتطبيق بأثر رجعي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي ٨ " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"حيث يكون ذلك ممكناً من الناحية العملية وهو معاملة القياس benchmark treatment في النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٨، ويفترض المثال أن المنشأة:

(أ) تبنت معيار المحاسبة الدولي ٣٧ في ايوليو ١٩٩٩؛

(ب) تتبنى التفسير في ايناير ٢٠٠٥؛ و

(ج) قبل تبني التفسير إعترفت بالتغيرات في التدفقات النقدية المقدرة لتسوية إلتزامات الإزالة كدخل أو مصروف.

مثال١٤ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠، بسبب تخفيض الخصم (٥%) لسنة واحدة ارتفع إلتزام الإزالة من ١٠٠٠٠ وحدة عملة إلى ١٠٥٠٠ وحدة عملة، إلى جانب ذلك وبناءً على الحقائق الأخيرة تقدر المنشأة أن القيمة الحالية لإلتزام الإزالة قد إزدادت بمقدار ١٥٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك فهي تعدلها من ١٠٥٠٠ وحدة عملة إلى ١٢٠٠٠ وحدة عملة، وحسب سياستها آنذاك تم الإعتراف بالزيادة في الإلتزام في الربح أو الخسارة.

مثال١٥ في ايناير ٢٠٠٥ تقوم المنشأة بإجراء القيد التالي في دفتر اليومية لعكس تبني التفسير:

	وحدة عملة	وحدة عملة
من ح/ تكلفة الأصل	١٥٠٠	
إلى مذكورين		
ح/ الإستهلاك المتراكم		١٥٤
ح/ الأرباح غير الموزعة		١٣٤٦

مثال١٦ يتم تعديل تكلفة الأصل إلى ما ستكون عليه لو أنه تمت رسملة الزيادة في المبلغ المقدر لتكاليف الإزالة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ في ذلك التاريخ، وهذه التكلفة الإضافية كان سيتم استهلاكها على مدى ٣٩ سنة، وبذلك سيكون الإستهلاك المتراكم لذلك المبلغ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ ما مقداره ١٥٤ وحدة عملة (١٥٠٠ وحدة عملة ×٣٩/٤ سنة).

مثال١٧ قبل تبني المنشأة للتفسير في ١يناير ٢٠٠٥ ولأنها اعترفت بالتغيرات في إلتزام الإزالة في الربح أو الخسارة فإنه يتم الإعتراف بصافي التعديل البالغ ١٣٤٦ وحدة عملة كدائن للأرباح غير الموزعة الإفتتاحية، وليس من المطلوب الإفصاح عن هذا الرصيد الدائن في البيانات المالية بسبب إعادة البيان المذكور أدناه.

مثال١٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ تعديل البيانات المالية المقارنة والإفصاح عن التعديل على الأرباح غير الموزعة الإفتتاحية في بداية الفترة المقارنة، والقيود في دفتر اليومية المعادلة في ١ يناير ٢٠٠٤ مبينة أدناه. إلى جانب ذلك زاد مصروف الإستهلاك للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ بمقدار ٣٩ وحدة عملة من المبلغ الوارد سابقاً في التقارير:

	وحدة عملة	وحدة عملة
من ح/ تكلفة الأصل	١٥٠٠	
إلى مذكورين		
ح/ الإستهلاك المتراكم		١١٥
ح/ الأرباح غير الموزعة الإفتتاحية		١٣٨٥

أساس الإستنتاجات

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية١ ولكنه ليس جزءا منه.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص هذا أساس الإستنتاجات إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزنا أكبر لبعض العوامل من عوامل أخرى.

الخلفية

إستنتاج٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" أن تشمل تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات التقدير المبدئي لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع الذي كانت عليه، وتتحمل المنشأة الإلتزام الخاص بذلك إما عند امتلاك البند أو نتيجة لاستخدام البند خلال فترة معينة لأغراض عدا عن إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

إستنتاج٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ " *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*" أن يكون قياس الإلتزام مبدئياً وفيما بعد بمقدار المصروف المقدر لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية، ويجب أن يعكس سعر خصم حالي مبني على السوق، كما يتطلب المعيار أن تتم مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي، وبذلك عندما يكون أثر التغير في التدفقات الصادرة المقدرة للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية و/أو سعر خصم فإنه يجب الإعتراف بهذا التغير.

إستنتاج٤ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تتناول مسألة كيف ستتم محاسبة التغيرات في إلتزام الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة، والموضوع هو ما إذا كان يجب الإعتراف في التغيرات في الإلتزام في الربح أو الخسارة للفترة الحالية أو إضافتها إلى (أو خصمها من) تكلفة الأصل ذي العلاقة. يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٦ على متطلبات للرسملة المبدئية لتكاليف الإزالة، ويحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على متطلبات لقياس الإلتزام الناتج، ولا يتناول أي من هذين المعيارين بالتحديد محاسبة أثر التغيرات في الإلتزام. وقد تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوجود آراء مخالفة مما يؤدي إلى تطور ممارسات متشعبة.

إستنتاج٥ تبعا لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطوير إرشادات بشأن محاسبة التغيرات، وبإجراء ذلك أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تقدير الإلتزام أمر شخصي بطبيعته حيث أن تسويته قد تكون بعيدة جداً في المستقبل، وتقدير (أ) توقيت ومبلغ التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية (على سبيل المثال تدفقات نقدية) مطلوبة لتسوية الإلتزام. (ب) سعر الخصم – كثيراً ما يتضمن ممارسة درجة عالية من التقدير، وبذلك فإن من المحتمل أن تتم تعديلات للتقدير المبدئي.

النطاق

إستنتاج٦ يتناول نطاق التفسير محاسبة التغيرات في تقديرات الإلتزامات الحالية لتفكيك وإزالة واستعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ والمعترف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ولا ينطبق التفسير على التغيرات في الإلتزامات المقدرة فيما يتعلق بالتكاليف التي تقع ضمن نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، على سبيل المثال تكاليف المخزون أو الإنتاج التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢

"*المخزون*". أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن التزامات الإزالة المرتبطة مع استخراج المعادن هي تكلفة إما للممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لاستخراجها، وفي هذه الحالة فإنها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ والتفسير، أو للمخزون المنتج الذي تجب محاسبته بموجب معيار المحاسبة الدولي٢.

أساس للإجماع

إستنتاج٧ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع بأن التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة التي تنجم من التغير في التوقيت أو المبلغ المقدر للتدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية مطلوبة لتسوية الإلتزام أو تغير في سعر الخصم يجب إضافتها إلى تكلفة الأصل ذي العلاقة أو خصمها منها واستهلاكه بأثر مستقبلي على مدى عمره الإقتصادي.

إستنتاج٨ عند تطوير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإجماعها نظرت كذلك في الأساليب الثلاثة البديلة التالية لمحاسبة التغيرات في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية وتغيرات في سعر الخصم:

(أ) رسملة فقط أثر التغير في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية تتعلق بالفترات المستقبلية، والإعتراف في ربح أو خسارة الفترة الحالية بأثر التغير في سعر الخصم بكامله.

(ب) الإعتراف في ربح أو خسارة الفترة الحالية بأثر جميع التغيرات في كل من التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية وسعر الخصم.

(ج) معاملة التغيرات في الإلتزامات المقدرة للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة على أنها تعديلات للإلتزامات المبدئية وتكلفة الأصل، وبموجب هذا الأسلوب فإن المبالغ المتعلقة باستهلاك الأصل التي كان سيعترف بها حتى تاريخه ستعكس في الربح أو الخسارة للفترة الحالية، والمبالغ المتعلقة بالإستهلاك المستقبلي ستتم رسملتها.

إستنتاج٩ رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية البديل (أ) لأن هذا الأسلوب لا يعالج التغيرات في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية وفي سعر الخصم بنفس الطريقة، والذي وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه مهم، إذا أخذنا في الإعتبار أن أمورا مثل التضخم يمكن أن تؤثر على كلٍ من التدفق الصادر للمنافع الإقتصادية وسعر الخصم.

إستنتاج١٠ عند نظر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البديل (ب) أشارت إلى أن الإعتراف بكافة التغيرات في سعر الخصم في ربح أو خسارة الفترة الحالية يعالج بشكل صحيح التغير في سعر الخصم كحدث للفترة الحالية، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قررت ضد البديل (ب) لأن الإعتراف بالتغيرات في التدفق الصادر المقدر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية في ربح أو خسارة الفترة الحالية سيكون غير متفق مع الرسملة المبدئية لتكاليف الإزالة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

إستنتاج١١ كان البديل (ج) هو الأسلوب المقترح في مسودة التفسير د٢ *التغيرات في إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة* التي نشرت في٤ سبتمبر ٢٠٠٣، وعند وضع هذا الإقتراح اعتبرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأصل من الوقت الذي تم فيه تحمل إلتزام الإزالة لأول مرة حتى نهاية العمر الإقتصادي للأصل على أنه وحدة المحاسبة التي تتعلق بها تكاليف الإزالة، وبناءً على ذلك تبنت الرأي بأن التعديلات على تقديرات هذه التكاليف، سواء من خلال التعديلات على التدفقات الصادرة المقدرة للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية أو التعديلات

على سعر الخصم تجب معالجتها محاسبياً بنفس الطريقة مثل التكلفة المبدئية المقدرة، ولازالت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ترى ميزة في هذا الإقتراح، إلا أنها توصلت بالنسبة للميزانية العمومية إلى أنه بموجب المعايير الحالية يجب أن تطلب رسملة كاملة مستقبلية للأسباب التي وردت في الفقرات إستنتاج١٢ – إستنتاج١٨.

معيار المحاسبة الدولي ٨ والتغير في التقدير المحاسبي

إستنتاج١٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* " أن تعترف المنشأة بالتغير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي بإدخاله في الربح أو الخسارة في فترة التغيير إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط، أو فترة التغير والفترات المستقبلية إذا كان التغير يؤثر على كليهما، وإلى المدى الذي يتسبب فيه تغير في التقدير المحاسبي في نشوء تغيرات في الأصول أو الإلتزامات أو يتعلق ببند حقوق ملكية فإنه يطلب الإعتراف به بتعديل الأصل أو الإلتزام أو حقوق الملكية في فترة التغير.

إستنتاج١٣ بالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تبنت الرأي بأن المعاملة التي هي جزئياً بأثر رجعي المقترحة في مسودة التفسير د٢ تتفق مع هذه المتطلبات لمعيار المحاسبة الدولي ٨ فقد أشارت معظم الإستجابات لمسودة التفسير بأن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم عادة تفسيره بأنه يتطلب معالجة كاملة مستقبلية، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يدعم معاملة كاملة مستقبلية كذلك، وهذا هو ما يتطلبه التفسير.

معيار المحاسبة الدولي ١٦ والتغيرات في التقديرات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات

إستنتاج١٤ قدمت العديد من الردود على مسودة التفسير الحجج بأن الإقتراح في مسودة التفسير د٢ غير متفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ الذي يتطلب أنواعاً أخرى من التغيير في تقدير الممتلكات والمصانع والمعدات حتى يمكن تناولها بأثر مستقبلي، فعلى سبيل المثال وكما يعترف معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن التغير في العمر الإقتصادي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك consumption المنافع الإقتصادية المستقبلية التي يتضمنها أصل قابل للإستهلاك depreciable يؤثر على مصروف الإستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية أثناء العمر الإقتصادي المتبقي للأصل، وفي كلتا الحالتين يتم الإعتراف بأثر التغير المتعلق بالفترة الحالية في الربح أو الخسارة في الفترة الحالية، ويتم الإعتراف بالأثر إن وجد على الفترات المستقبلية في الربح أو الخسارة في هذه الفترات المستقبلية.

إستنتاج١٥ أشارت بعض الردود على لمسودة التفسير إلى أن التغير في تقدير القيمة المتبقية يعالج محاسبياً بأثر مستقبلي ولا يتطلب تعديلاً سريعاً، وقد أشارت إلى أن الإلتزامات المتعلقة بتكاليف الإزالة يمكن اعتبارها على أنها قيم سالبة متبقية، واقترحت بأنه يجب أن لا يدخل التفسير معاملة غير متسقة للأحداث المتشابهة، ومن الممكن أن تنتج انحرافات إذا تمت معاملة ناحيتين من نفس التغير بشكل مختلف – على سبيل المثال إذا تم تمديد العمر النافع للأصل وتخفيض القيمة الحالية لإلتزام الإزالة نتيجة لذلك.

إستنتاج١٦ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها لم تقدم حججاً كافية بشأن معاملة التغيرات في تقدير إلتزامات الإزالة والإلتزامات المماثلة بشكل يختلف عن التغيرات الأخرى في التقديرات الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات، وقد أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لا يوجد احتمال لمعاملة التغيرات الأخرى عند تقدير هذه الأصول التي يتم تناولها في المستقبل القريب.

إستنتاج١٧ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الإنحرافات التي قد تنجم من اقتراحها الأصلي لو أنه تم معاملة التغيرات الأخرى في التقديرات بأثر مستقبلي أكثر خطورة مما أدركته سابقاً، وأنه من الأسهل تطبيق معاملة مستقبلية بشكل كامل.

إستنتاج١٨ كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مهتمة بأن معاملة مستقبلية بشكل كامل قد ينجم عنها إما أصول كبيرة بشكل غير واقعي أو أصول سالبة، وبشكل خاص إذا كانت هناك تغيرات كبيرة في التقديرات قرب نهاية عمر الأصل. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يمكن معالجة الإهتمام الأول إذا تمت مراجعة الأصول لتحديد الإنخفاض في قيمتها حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"*، وأنه يمكن تطبيق حد أدنى مقداره صفر لضمان أن الأصل لم يصبح سالباً لو أن تقديرات التكلفة انخفضت بشكل جوهري بالقرب من نهاية عمره، ويمكن تطبيق تخفيض قيمة الأصل أولاً بتخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى الصفر، وبعد ذلك يتم الإعتراف بأي تعديل دائن متبق في الربح أو الخسارة، وأساليب الحماية هذه داخلة في الإجماع النهائي.

المقارنة مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية

إستنتاج١٩ لتتوصل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع أخذت في الإعتبار أسلوب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٣ محاسبة التزامات إحالة الأصل من الخدمة. بموجب هذا المعيار تتم رسملة التغيرات في التدفقات النقدية المقدرة كجزء من تكلفة الأصل واستهلاكها بأثر مستقبلي، ولكن لا يطلب تعديل إلتزام الإزالة ليعكس أثر التغير في سعر الخصم الحالي المقدر في السوق.

إستنتاج٢٠ إن معاملة التغيرات في التدفقات النقدية المقدرة التي يتطلبها هذا التفسير تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية ولم يكن الإقتراح في مسودة العرض د٢ كذلك، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أنه نظراً لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يتطلب أن يعكس التزام الإزالة إثر التغير في سعر الخصم الحالي المبني على السوق (أنظر الفقرة ٣أ) فإنه لم يكن من الممكن عدم أخذك التغيرات في سعر الخصم في الإعتبار. إلى جانب ذلك لم يعامل بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٣ التغيرات في التدفقات النقدية وأسعار الخصم بنفس الطريقة، وهو ما وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه هام.

تفاعل التفسير والإعتراف المبدئي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦

إستنتاج٢١ عند تطوير التفسير أخذت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الإعتبار التحسينات التي أجراها المجلس في معيار المحاسبة الدولي ١٦، ووافقت على أنها ستفسر التفاعل بينهما.

إستنتاج٢٢ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) أن القياس المبدئي لتكلفة بند ممتلكات ومصانع ومعدات يجب أن يشمل تكلفة تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الموجود عليه، إذا تم تحمل هذا الإلتزام إما عند امتلاك البند أو نتيجة لاستخدام البند أثناء فترة معينة لأغراض عدا عن إنتاج مخزون خلال تلك الفترة، ويعود ذلك إلى أن المجلس توصل إلى أنه سواء تم تحمل الإلتزام بامتلاك البند أو نتيجة لاستخدامه فإن الطبيعة الذاتية للتكلفة وارتباطها مع الأصل هي نفسها.

إستنتاج٢٣ على أنه عند اعتبار التحسينات لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ لم يتناول المجلس كيف ستعالج المنشأة محاسبياً (أ) التغيرات في مبلغ التقدير المبدئي لالتزام معترف به. (ب) آثار الإرتفاع أو التغيرات

في أسعار الفائدة لالتزام معترف به (ج) تكلفة الإلتزامات التي لم تكن موجودة عندما امتلكت المنشأة البند مثل التزام أحدثه تغير في قانون صدر بعد امتلاك الأصل، ويتناول التفسير الموضوعين (أ)، (ب).

التفاعل بين التفسير واختيار نموذج القياس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦

إستنتاج٢٤ يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٦ للمنشأة أن تختار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لقياس ممتلكاتها ومصانعها ومعداتها على أساس كل فئة لوحدها، ورأي لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو أن نموذج القياس الذي تختاره المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ لن يتأثر بالتفسير.

إستنتاج٢٥ طلب العديد من المجاوبين لمسودة التفسير ايضاح كيف يجب تطبيقها على الأصول التي أعيد تقييمها، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:

(أ) إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقييم فإن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتطلب أن يبقى التقييم محدثاً بشكل كافٍ بحيث لا يختلف المبلغ المسجل بشكل جوهري عن المبلغ الذي كان سيتم تحديده باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية، ويتطلب هذا التفسير تغييراً في إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة المعترف بها لتضاف بشكل عام إلى تكلفة الأصل أو تخصم منه، على أن التغيير في الإلتزام لا يؤثر بحد ذاته على تقييم الأصل لأغراض إعداد التقارير المالية لأن (لضمان عدم عده مرتين) الإلتزام المعترف به بشكل منفصل يستثنى من تقييمه.

(ب) بدلاً من تغيير تقييم الأصل يؤثر التغير في الإلتزام على الفرق بين ما كان سيتم الإبلاغ عنه للأصل في التقارير بموجب نموذج التكلفة وبموجب هذا التفسير وتقييمه، وبكلمات أخرى فهو يغير فائض أو عجز إعادة التقييم الذي تم الإعتراف به في السابق للأصل، فعلى سبيل المثال إذا زاد الإلتزام بمقدار ٢٠ وحدة عملة والذي كان بموجب نموذج التكلفة ستتم إضافته لتكلفة الأصل ينخفض فائض إعادة التقييم (أو يزيد عجز إعادة التقييم) بمقدار ٢٠ وحدة عملة، وبموجب نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتم احتساب فوائض إعادة التقييم المتراكمة للأصل في حقوق الملكية، ويتم احتساب عجز إعادة التقييم المتراكم في الربح أو الخسارة، وقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب احتساب التغيرات في الإلتزام المتعلق بأصل أعيد تقييمه بنفس الطريقة مثل التغيرات الأخرى في فائض وعجز إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

(ج) بالرغم من أن التغير في الإلتزام لا يؤثر بشكل مباشر على قيمة الأصل لأغراض إعداد التقارير المالية فإن العديد من الأحداث التي تغير قيمة الإلتزام قد تؤثر أيضاً على قيمة الأصل، إما بمقدار أكبر أو أصغر، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه بالنسبة للأصول التي أعيد تقييمها يدل التغير في إلتزام الإزالة على أنه قد تكون هناك حاجة لإعادة تقييم، ويجب أخذ أية إعادة تقييم في الإعتبار عند تحديد المبلغ الذي أخذ للربح أو الخسارة بموجب البند (ب) أعلاه، وإذا تم إجراء إعادة تقييم فإن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتطلب إعادة تقييم كافة الأصول من نفس الفئة.

(د) يجب أن لا تكون التكلفة المستهلكة لأصل (مخصوماً منها أي انخفاض في القيمة) سالبة، بغض النظر عن نموذج التقييم، كما يجب أن لا يزيد فائض إعادة التقييم لأصل عن قيمته، وبناء على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه إذا زاد

التخفيض في إلتزام عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة، فإنه يجب دائماً أخذ تخفيض الزيادة إلى الربح أو الخسارة، فعلى سبيل المثال إذا كانت التكلفة المستهلكة لأصل لم تنخفض قيمته ٢٥ وحدة عملة والمبلغ الذي تم إعادة تقييمه ١٠٠ وحدة عملة فإن هناك فائضاً في إعادة التقييم مقداره ٧٥ وحدة عملة، وإذا تم تخفيض إلتزام الإزالة بمقدار ٣٠ وحدة عملة فإنه يجب تخفيض التكلفة المستهلكة للأصل إلى الصفر، ويجب زيادة فائض إعادة التقييم إلى ١٠٠ وحدة عملة (الذي يساوي قيمة الأصل)، ويجب أخذ المبلغ المتبقي للتخفيض في الإلتزام إلى الربح أو الخسارة.

تخفيض الخصم

إستنتاج٢٦ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان تخفيض الخصم هو تكلفة اقتراض لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقتراض". يبرز هذا السؤال لأنه لو اعتبر تخفيض سعر الخصم تكلفة اقتراض لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٢٣ فإنه في حالات معينة من الممكن رسملة هذا المبلغ بموجب المعالجة البديلة المسموح بها للرسملة، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٢٣ يتناول الأموال المقترضة بشكل محدد لغرض الحصول على أصل معين، ووافقت على أن إلتزام الإزالة لا يقع ضمن هذا الوصف حيث أنه لا يعكس الأموال (أي النقد) المقترضة، وبذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تخفيض الخصم ليس تكلفة اقتراض كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

إستنتاج٢٧ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن تخفيض الخصم كما هو مشار إليه في الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يجب الإبلاغ عنه في الربح أو الخسارة في الفترة التي يحدث فيها.

الإفصاحات

إستنتاج٢٨ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يجب أن يشمل التفسير إرشادات إفصاح، ووافقت على أن ذلك غير ضروري إلى حد بعيد لأن معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ يحتويان على إرشادات خاصة بذلك، على سبيل المثال:

(أ) يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتطلب الإفصاح عن طبيعة وأثر التغيرات في التقديرات المحاسبية التي لها أثر في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون لها أثر جوهري في الفترات اللاحقة، وأن هذا الإفصاح قد ينشأ من التغيرات في التكاليف المقدرة لتفكيك أو إزالة أو استعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

(ب) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإفصاح عن:

(١) مطابقة الحركات في المبلغ المسجل لمخصص الفترة.

(٢) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناجم من مرور الوقت وأثر أي تغير في سعر الخصم.

(٣) وصف موجز لطبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة متوقعة للمنافع الإقتصادية.

(٤) إشارة إلى الشكوك فيما يتعلق بمبلغ أو توقيت هذه التدفقات الصادرة، وحيث يكون ذلك ضرورياً الإفصاح عن الإفتراضات الرئيسية التي تمت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية (على سبيل المثال أسعار الفائدة المستقبلية والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار).

إستنتاج٢٩ على أنه فيما يتعلق بالأصول التي تم قياسها باستخدام نموذج إعادة التقييم أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه كثيراً ما تؤخذ التغيرات في الإلتزام إلى احتياطي إعادة التقييم، وهذه التغيرات تعكس حدثاً ذا أهمية بالنسبة للمستخدمين، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب ابرازها بالإفصاح عنها بشكل منفصل ووصفها أنها كذلك في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

الإنتقال

إستنتاج٣٠ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب على معدي البيانات المالية الذين طبقوا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق التفسير بالأسلوب المطلوب في معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي هو عادة بأثر رجعي، ولم تستطع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تبرير أسلوب تطبيق آخر، خاصة عندما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التطبيق بأثر رجعي.

إستنتاج٣١ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه من أجل تطبيق التفسير بأثر رجعي من الضروري تحديد كلٍ من توقيت ومبلغ أية تغيرات كان التفسير سيطلبهما، على أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يحدد ما يلي:

(أ) إذا لم يكن التطبيق بأثر رجعي ممكناً من الناحية العملية لكافة الفترات المعروضة فإنه يجب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي من أبكر تاريخ ممكن من الناحية العملية؛ و

(ب) إذا لم يكن ممكنا من الناحية العملية تحديد الأثر المتراكم لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة في بداية الفترة الحالية فإنه يجب تطبيق السياسة بأثر مستقبلي من أول تاريخ ممكن من الناحية العملية.

إستنتاج٣٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يحدد أن المتطلب غير ممكن من الناحية العملية عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول لإجراء ذلك، وعليها أن تعطي الإرشادات بشأن متى يكون ذلك.

إستنتاج٣٣ على أن أحكام معيار المحاسبة الدولي ٨ الخاصة بالإمكانية العملية لا تنطبق على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ " *تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*". إن التطبيق بأثر رجعي لهذا التفسير في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهي المعالجة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في حالة عدم وجود أية استثناءات يتطلب أن تقوم المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة بإنشاء سجل تاريخي لكافة هذه التعديلات التي كانت ستتم في الماضي، وفي العديد من الحالات لن يكون ذلك عملياً، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه كبديل للتطبيق بأثر رجعي يجب أن يسمح للمنشأة أن تشمل في التكلفة المستهلكة للأصل في تاريخ الإنتقال مبلغاً يحسب بخصم الإلتزام في ذلك التاريخ وإلى ما قبل ذلك واستهلاكه عندما تم تحمله لأول مرة، وهذا التفسير يعدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبعاً لذلك.

التفسير ٢

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

المحتويات

التفسير ٢ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة.

تحتوي الفقرات ١–١٤ والملحق على التفسير ٢ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة*، ويرافق التفسير ٢ أساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرة ١ والفقرات ٨–١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحية التفسيرات.

التفسير ٢

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية : الإفصاح والعرض*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ " الأدوات المالية : *الإعتراف والقياس*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)

الخلفية

١ يقوم بتكوين المنشآت التعاونية والمنشآت المماثلة مجموعات أشخاص لتلبية احتياجات اقتصادية واجتماعية مشتركة، وتعرّف القوانين الوطنية عادة المنشأة التعاونية على أنها جمعية تسعى لرفع مستوى التقدم الاقتصادي لأعضائها من خلال القيام بأعمال مشتركة (مبدأ الخدمة الذاتية)، وكثيرا ما توصف حصص الأعضاء في منشأة تعاونية على أنها أسهم أو وحدات للأعضاء أو ما شابه ذلك، ويشار إليها أدناه بـــ "أسهم الأعضاء".

٢ يضع معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مبادئاً لتصنيف الأدوات المالية على أنها إلتزامات مالية أو حقوق ملكية، وبشكل خاص تنطبق هذه المبادئ على تصنيف الأدوات القابلة للتسديد **Puttable** التي تتيح لحاملها بيع هذه الأدوات للجهة المصدرة لها مقابل نقد أو أداة مالية أخرى، وتطبيق هذه المبادئ على أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة صعب. طلب بعض المشاركين في مجلس معايير المحاسبة الدولية المساعدة في فهم كيف تنطبق المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء والأدوات المماثلة التي لها خصائص معينة والظروف التي تؤثر فيها هذه الخصائص على التصنيف كإلتزامات أو كحقوق ملكية.

النطاق

٣ ينطبق التفسير على الأدوات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بما في ذلك الأدوات المالية الصادرة للأعضاء في المنشآت التعاونية التي تثبت حصة الملكية للعضو في المنشأة، ولا ينطبق هذا التفسير على الأدوات المالية التي ستتم تسويتها أو يمكن تسويتها في أدوات حقوق الملكية للمنشأة.

الموضوع

٤ إن للعديد من الأدوات المالية، بما في ذلك أسهم الأعضاء خصائص حقوق الملكية، بما في ذلك حقوق التصويت وحقوق المشاركة في أرباح الأسهم الموزعة، وبعض الأدوات المالية تعطي لحاملها الحق في طلب الإسترداد **Redemption** مقابل نقد أو أصل مالي آخر، إلا إنها قد تشمل أو تكون خاضعة لتحديدات بشأن ما إذا كان سيتم استرداد الأدوات المالية. كيف يجب أن تقيم أحكام الإسترداد هذه عند تحديد ما إذا كان يجب تصنيف الأدوات المالية على أنها إلتزامات أو حقوق ملكية.

الإجماع

٥ إن الحق التعاقدي لحامل أداة مالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية) في طلب الإسترداد لا يتطلب في حد ذاته أن تصنف الأداة المالية كالتزام مالي، بل إنه يجب أن تأخذ المنشاة في الإعتبار كافة أحكام وشروط الأداة المالية عند تحديد تصنيفها كالتزام مالي أو حق ملكية، وتشمل هذه الأحكام والشروط القوانين والأنظمة المحلية ذات العلاقة والنظام الأساسي الحاكم للمنشأة الساري المفعول في تاريخ التصنيف، ولكن لا تشمل التعديلات المستقبلية المتوقعة على هذه القوانين أو الأنظمة أو النظام الأساسي.

٦ إن أسهم الأعضاء التي سيتم تصنيفها كحقوق ملكية إذا لم يكن للأعضاء الحق في طلب الإسترداد هي حقوق ملكية إذا كان أي من الشرطين المبينين في الفقرتين ٨،٧ موجودا، وتعتبر الودائع تحت الطلب، بما في ذلك الحسابات الجارية وحسابات الودائع والعقود المشابهة التي تنشأ عندما يتصرف الأعضاء كعملاء أنها إلتزامات مالية للمنشأة.

٧ إن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية إذا كان للمنشأة حقا غير مشروط برفض إسترداد أسهم الأعضاء.

٨ يمكن للقانون والأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشأة أن تفرض مختلف أنواع منع إسترداد أسهم الأعضاء، على سبيل المثال المنع غير المشروط أو المنع بناءً على مقياس السيولة، وإذا تم منع الإسترداد بشكل غير مشروط من قبل القانون والأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشاة فإن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية، غير أن الأحكام في القانون أو الأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشأة التي تمنع الإسترداد فقط إذا تم تلبية الشروط – مثل القيود على السيولة (أو لم يتم تلبيتها) لا تؤدي إلى أن تكون أسهم الأعضاء حقوق ملكية.

٩ من الممكن أن يكون المنع غير المشروط مطلقا من حيث أن كافة الإستردادات ممنوعة، ومن الممكن أن يكون المنع غير المشروط جزئيا من حيث أنه يمنع إسترداد أسهم الأعضاء إذا كان الإسترداد سيؤدي إلى انخفاض عدد أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى أقل من مستوى محدد، وأسهم الأعضاء التي تزيد عن المنع ضد الإسترداد هي إلتزامات، إلا إذا كان للمنشأة حق غير مشروط برفض الإسترداد كما هو مبين في الفقرة ٧، وفي بعض الحالات من الممكن أن يتغير من وقت لآخر عدد الأسهم أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع لمنع الإسترداد، وهذا التغير في منع الإسترداد يؤدي إلى تحويل بين الإلتزامات المالية وحقوق الملكية.

١٠ عند الإعتراف المبدئي على المنشأة قياس إلتزامها المالي من أجل الإسترداد بالقيمة العادلة، وفي حالة أسهم الأعضاء مع خاصية الإسترداد تقيس المنشأة القيمة العادلة للإلتزام المالي من أجل الإسترداد ليس بأقل من الحد الأعلى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الإسترداد لنظامها الأساسي الحاكم أو القانون المنطبق مخصوما من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ (أنظر لمثال ٣).

١١ كما تتطلب الفقرة ٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتم الإعتراف بالتوزيعات على حملة أدوات حقوق الملكية مباشرة في حقوق الملكية مخصوما منها أية منافع ضريبة دخل، والفائدة وأرباح الأسهم والعائدات الأخرى المتعلقة بالأدوات المالية المصنفة كالتزامات مالية هي مصروفات، بغض النظر عما إذا كانت هذه المبالغ المدفوعة تتصف قانونيا بأنها أرباح أسهم أو فائدة أو خلاف ذلك.

١٢ يقدم الملحق الذي هو جزء لا يتجزأ من الإجماع أمثلة على تطبيق هذا الإجماع.

الإفصاح

١٣ عندما يؤدي تغير في منع الإسترداد إلى تحويل بين الإلتزامات المالية وحقوق الملكية فإن على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ وتوقيت وسبب التحويل.

تاريخ النفاذ

١٤ إن تاريخ النفاذ ومتطلبات الإنتقال لهذا التفسير هي نفسها كما هي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، وعلى المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويجب أن يطبق هذا التفسير بأثر رجعي.

ملحق

أمثلة على تطبيق الإجماع

هذا الملحق جزء لا يتجزأ من التفسير.

أ ١ يقدم هذا الملحق سبعة أمثلة على تطبيق إجماع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا تشكل الأمثلة قائمة شاملة، والأنماط الأخرى للحقائق ممكنة، يفترض كل مثال أنه لا توجد شروط عدا عن تلك الواردة في حقائق المثال التي تتطلب تصنيف الأدوات المالية كالتزام مالي.

الحق غير المشروط في رفض الإسترداد (الفقرة ٧)

مثال ١

الحقائق

أ ٢ يبين النظام الأساسي للمنشأة أن الإستردادات تتم حسب التقدير المنفرد للمنشأة، ولا ينص النظام الأساسي على مزيد من التفصيل أو التحديد لذلك التقدير، ولم ترفض المنشأة أبدا في تاريخها إسترداد أسهم الأعضاء بالرغم من أن المجلس الحاكم له الحق في إجراء ذلك.

التصنيف

أ ٣ للمنشأة الحق غير المشروط برفض الإسترداد، وأسهم الأعضاء هي حقوق ملكية. يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مبادئ التصنيف المبنية على أحكام الأداة المالية، ويشير إلى أن تاريخا من الدفعات حسب التقدير أو النية لإجراء دفعات حسب التقدير لا تسبب تصنيف الإلتزامات. تبين الفقرة أز ٢٦ من معيار المحاسبة ٣٢ ما يلي :

عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للإسترداد فإنه يتم تحديد التصنيف المناسب من قبل الحقوق الأخرى المرتبطة بها، والتصنيف مبني على تقييم محتوى الترتيبات التعاقدية وتعريف الإلتزام المالي وأداة حقوق الملكية، وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة، سواء كانت تراكمية أو غير تراكمية، خاضعة لتقدير الجهة المصدرة فإن الأسهم هي أدوات حقوق ملكية، ولا يتأثر تصنيف السهم الممتاز على أنه أداة حق ملكية بما يلي على سبيل المثال:

(أ) تاريخ إجراء التوزيعات؛

(ب) نية إجراء توزيعات في المستقبل؛

(ج) أثر سلبي محتمل على سعر الأسهم العادية للجهة المصدرة إذا لم تتم التوزيعات (بسبب القيود على دفع أرباح الأسهم العادية إذا لم يتم دفع أرباح الأسهم الممتازة)؛

(د) مبلغ احتياطات الجهة المصدرة؛

(هـ) توقع الجهة المصدرة للربح أو الخسارة لفترة؛ أو

(و) قدرة أو عدم قدرة الجهة المصدرة على التأثير على مبلغ ربحها أو خسارتها للفترة.

مثال ٢

الحقائق

أ ٤ يبين النظام الأساسي للمنشأة على أن الإستردادات تتم حسب التقدير المفرد للمنشأة، على أن النظام الأساسي يبين كذلك أن الموافقة على طلب إسترداد تتم تلقائياً إلا إذا كانت المنشأة غير قادرة على إجراء دفعات بدون مخالفة الأنظمة المحلية فيما يتعلق بالسيولة أو الإحتياطات.

التصنيف

أ ٥ ليس للمنشأة الحق غير المشروط برفض الإسترداد، وحصص الأعضاء هي إلتزام مالي، والقيود المبينة أعلاه مبنية على قدرة المنشأة على تسوية إلتزامها، وهي تقيد الإستردادات فقط إذا لم يتم تلبية متطلبات السيولة أو الإحتياطي وعندئذ فقط حتى ذلك الوقت الذي يتم فيه تلبيتها، وبذلك وبموجب المبادئ الموضوعة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لا تؤدي إلى تصنيف الأداة المالية كحق ملكية. تنص الفقرة أ ز ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على ما يلي:

> يمكن إصدار أسهم ممتازة مع حقوق مختلفة، وعند تحديد ما إذا كان السهم الممتاز إلتزاما ماليا أو أداة حق ملكية فإن على الجهة المصدرة تقييم الحقوق المعينة المرتبطة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تظهر الخصائص الأساسية لإلتزام مالي، فعلى سبيل المثال السهم الممتاز الذي ينص على إسترداد في تاريخ معين أو حسب اختيار حامله يحتوي على إلتزام مالي لأن على الجهة المصدرة التزام تحويل الأصول المالية إلى حامل السهم، وعدم القدرة المحتملة للجهة المصدرة على تلبية التزام لإسترداد سهم ممتاز عندما يطلب منها ذلك تعاقديا، سواء بسبب عدم توفر الأموال أو قيد قانوني أو أرباح أو إحتياطيات غير كافية لا يلغي الإلتزام [أضيف التأكيد].

المنع ضد الإسترداد (الفقرتان ٩ و٨)

مثال ٣

الحقائق

أ ٦ أصدرت منشأة تعاونية أسهما لأعضائها في تواريخ مختلفة وبمبالغ مختلفة في السابق كما يلي :

(أ) ١ يناير ٢٠×١ ١٠٠٠٠٠ سهم بسعر ١٠ وحدات عملة لكل سهم (١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة)؛

(ب) ١ يناير ٢٠×١ ١٠٠٠٠٠ سهم بسعر ٢٠ وحدة عملة لكل سهم (٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة أخرى بحيث يصبح إجمالي الأسهم الصادرة ٣٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة).

الأسهم قابلة للإسترداد عند الطلب بالمبلغ الذي صدرت مقابله.

أ ٧ يبين النظام الأساسي للمنشأة أن الإستردادات المتراكمة لا يمكن أن تزيد عن ٢٠% من أعلى عدد من أسهم أعضائها المصدرة في أي وقت، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ للمنشأة ٢٠٠٠٠٠ سهم مصدر وهذا هو أعلى عدد لأسهم الأعضاء المصدرة في أي وقت، ولم يتم استرداد أية أسهم في الماضي، وفي ١ يناير ٢٠×٣ تعدل المنشأة نظامها الأساسي الحاكم وتزيد من المستوى المسموح به للإستردادات المتراكمة إلى ٢٥% من أعلى عدد لأسهم أعضائها المصدرة في أي وقت.

التصنيف

قبل تعديل الميثاق الحاكم

أ ٨ إن أسهم الأعضاء التي تزيد عن المنع ضد الإسترداد هي إلتزامات مالية. تقيس المنشأة التعاونية هذا الإلتزام المالي بالقيمة العادلة عند الإعتراف المبدئي، ونظرا لأن هذه الأسهم قابلة للإسترداد عند الطلب تحدد المنشأة القيمة العادلة لهذه الإلتزامات المالية حسبما تتطلب الفقرة ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي تبين " أن القيمة العادلة لإلتزام مالي له خاصية الطلب (على سبيل المثال وديعة تحت الطلب) ليست أقل من المبلغ المستحق الدفع عند الطلب ...". وتبعا لذلك تصنف المنشأة التعاونية كإلتزامات مالية الحد الأعلى للمبلغ المستحق الدفع عند الطلب بموجب أحكام الإسترداد.

أ ٩ في ١ يناير ٢٠×١ الحد الأقصى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الإسترداد هو ٢٠٠٠٠ سهم بسعر ١٠ وحدات عملة لكل سهم، وتبعا لذلك تصنف المنشأة مبلغ ٢٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها إلتزام مالي ومبلغ ٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية، على أنه في ١ يناير ٢٠×٢ بسبب الإصدار الجديد للأسهم بسعر ٢٠ وحدة عملة يزيد الحد الأقصى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الإسترداد إلى ٤٠٠٠٠ سهم بسعر ١٠ وحدات عملة لكل سهم. إن إصدار أسهم جديدة يخلق إلتزاما جديدا يقاس عند الإعتراف المبدئي بمقدار القيمة العادلة، والإلتزام بعد إصدار هذه الأسهم هو ٢٠% من إجمالي الأسهم الصادرة (٢٠٠٠٠٠) مقاسة بمقدار ٢٠ وحدة عملة أو ٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة، وهذا يتطلب الإعتراف بإلتزام إضافي مقداره ٦٠٠٠٠٠ وحدة عملة. في هذا المثال لا يتم الإعتراف بمكسب أو خسارة، وتبعا لذلك تصنف المنشأة حاليا مبلغ ٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزامات مالية ومبلغ ٢٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية. يفترض هذا المثال أن هذه المبالغ لم تتغير بين ١ يناير ٢٠×١ و ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ .

بعد تعديل النظام الأساسي الحاكم

أ ١٠ بعد التغير في النظام الأساسي الحاكم للمنشأة يمكن الآن أن يطلب من المنشأة التعاونية إسترداد حد أقصى مقداره ٢٥% من أسهمها المصدرة أو حد أقصى مقداره ٥٠٠٠٠ سهم بسعر ٢٠ وحدة عملة لكل سهم، وتبعا لذلك في ١ يناير ٢٠×٣ تصنف المنشأة التعاونية كإلتزامات مالية مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه المبلغ الأقصى المستحق الدفع عند الطلب. بموجب أحكام الإسترداد كما هي محددة حسب الفقرة ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولذلك تقوم المنشأة في ١ يناير ٢٠×٣ بإجراء تحويل من حقوق الملكية إلى الإلتزامات المالية مبلغ ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة وترك ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة مصنفة على أنها حقوق ملكية، وفي هذا المثال لا تعترف المنشأة بمكسب أو خسارة عند التحويل.

مثال ٤

الحقائق

أ ١١ يمنع القانون المحلي الذي يحكم عمليات المنشآت التعاونية أو أحكام النظام الأساسي للمنشأة أن تقوم المنشأة باسترداد أسهم الأعضاء إذا كانت باستردادها ستخفض رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى أقل من ٧٥% من أعلى مبلغ لرأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء، وأعلى مبلغ لمنشأة تعاونية معفية هو ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة، وفي تاريخ الميزانية العمومية رصيد رأس المال المدفوع هو ٩٠٠٠٠٠ وحدة عملة.

التصنيف

أ ١٢ في هذه الحالة يتم تصنيف مبلغ ٧٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية وتصنيف مبلغ ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزامات مالية، وإلى جانب الفقرات التي إستشهد بها تنص الفقرة ١٨(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على ما يلي :

> ... الأداة المالية التي تعطي حاملها الحق في إعادة بيعها للجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر ("أداة قابلة للتسديد") هي إلتزام مالي، وهي كذلك حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر له قابلية الزيادة أو الإنخفاض، أو عندما يعطي الشكل القانوني للأداة القابلة للتسديد لحاملها الحق في الحصة المتبقية في أصول الجهة المصدرة، ووجود خيار لحامل الأداة لإعادة بيع الأداة إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة القابلة للتسديد تلبي تعريف الإلتزام المالي.

أ ١٣ يختلف منع الإسترداد المبين في هذا المثال عن القيود المبينة في الفقرتين ١٩، أ ز٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وهذه القيود هي تحديدات لقدرة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على إلتزام مالي، أي أنها تمنع دفع الإلتزام فقط إذا تم تلبية شروط محددة، وبالمقارنة مع ذلك يبين هذا المثال منعا غير مشروط للإستردادات بما يتعدى مبلغا محددا، بغض النظر عن قدرة المنشأة على إسترداد أسهم الأعضاء (على سبيل المثال بناءً على مواردها النقدية أو أرباحها أو احتياطياتها القابلة للتوزيع)، وفي الواقع يحول منع الإسترداد دون أن تتحمل المنشأة أي إلتزام مالي لإسترداد ما يزيد عن مبلغ معين من رأس المال المدفوع، وبناءً على ذلك فإن الجزء من الحصص الخاضع لمنع الإسترداد ليس إلتزاماً مالياً، وبينما يمكن أن تكون أسهم كل عضو قابلة للإسترداد فرديا فإن جزءً من إجمالي الأسهم المصدرة ليس قابلا للإسترداد في أية ظروف عدا عن تصفية المنشأة.

مثال ٥

الحقائق

أ ١٤ الحقائق في هذا المثال هي كما هي مبينة في المثال ٤، إلى جانب ذلك في تاريخ الميزانية العمومية تمنع متطلبات السيولة المفروضة في الإختصاص المحلي المنشأة من إسترداد أسهم أي أعضاء ما لم تكن ممتلكاتها من النقد والإستثمارات قصيرة الأجل أكبر من مبلغ محدد، وأثر متطلبات السيولة هذه في تاريخ الميزانية العمومية هو أن المنشأة لا تستطيع دفع أكثر من ٥٠٠٠٠ وحدة عملة لإسترداد أسهم الأعضاء.

التصنيف

أ ١٥ كما في المثال ٤ تصنف المنشأة مبلغ ٧٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية ومبلغ ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزام مالي، ويعود ذلك إلى أن المبلغ المصنف على أنه إلتزام مبني على حق المنشأة غير المشروط في رفض الإسترداد وليس بناءً على قيود مشروطة تمنع الإسترداد فقط إذا لم تتم تلبية شرط السيولة أو شروط أخرى، وعندئذ فقط حتى ذلك الوقت الذي يتم تلبيتها فيه، وتنطبق أحكام الفقرتين ١٩، أ ز٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في هذه الحالة.

المثال ٦

الحقائق

أ ١٦ يمنع النظام الأساسي الحاكم للمنشأة أن تقوم المنشأة باسترداد أسهم الأعضاء، فيما عدا إلى مدا العوائد المستلمة من إصدار أسهم أعضاء إضافية للأعضاء الجدد أو الحاليين خلال السنوات الثلاث السابقة، ويجب إستخدام العوائد من إصدار أسهم الأعضاء لإسترداد الأسهم التي طلب لها الأعضاء الإسترداد، وخلال السنوات الثلاث السابقة كانت العوائد من إصدار أسهم الأعضاء ١٢٠٠٠ وحدة عملة، ولم يتم إسترداد أية أسهم أعضاء.

التصنيف

أ ١٧ تصنف المنشأة مبلغ ١٢٠٠٠ وحدة عملة من أسهم الأعضاء على أنها إلتزامات مالية، وانسجاما مع الإستنتاجات المبينة في المثال ٤ فإن أسهم الأعضاء الخاضعة لمنع غير مشروط للإسترداد ليست إلتزامات مالية، وهذا المنع غير المشروط ينطبق على مبلغ مساوٍ لعوائد الأسهم التي صدرت قبل السنوات الثلاث السابقة، وتبعا لذلك يصنف هذا المبلغ على أنه حقوق ملكية، غير أن المبلغ المساوي للعوائد من أية أسهم صدرت خلال السنوات الثلاث السابقة ليس خاضعا لمنع غير مشروط للإسترداد، وتبعا لذلك فإن العوائد من إصدار أسهم الأعضاء خلال السنوات الثلاث السابقة تسبب في نشوء إلتزامات إلى أن لا تعود متوفرة لإسترداد أسهم الأعضاء، ونتيجة لذلك على المنشأة إلتزام مالي مساوٍ لعوائد الأسهم التي صدرت خلال السنوات الثلاث السابقة مخصوما منه أية إستردادات خلال تلك الفترة.

المثال ٧

الحقائق

أ ١٨ المنشأة بنك تعاوني، ويبين القانون المحلي الذي يحكم عمليات البنوك التعاونية أن على الأقل ٥٠% من إجمالي "الإلتزامات المستحقة" للمنشأة (مصطلح معرف في الأنظمة على أنه يشمل حسابات أسهم الأعضاء) يجب أن يكون على شكل رأسمال مدفوع للأعضاء، وأثر التعليمات هو أنه إذا كانت جميع الإلتزامات المستحقة للمنشآت التعاونية على شكل أسهم أعضاء فإنها قادرة على إستردادها جميعها. في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ للمنشأة إجمالي إلتزامات مستحقة مقدارها ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة منها ١٢٥٠٠٠ وحدة عملة تمثل حسابات أسهم الأعضاء، وتسمح شروط حسابات أسهم الأعضاء لحاملها باستردادها عند الطلب، ولا توجد تحديدات للإسترداد في النظام الأساسي للمنشأة.

التصنيف

أ ١٩ في هذا المثال أسهم الأعضاء مصنفة على أنها إلتزامات مالية، ومنع الإسترداد مماثل للقيود المبينة في الفقرتين ١٩، أ ز ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والقيود هي تحديد مشروط لقدرة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على إلتزام مالي، أي أنها تمنع دفع الإلتزام فقط إذا تم تلبية شروط محددة، وبشكل أكثر تحديدا من الممكن أن يطلب من المنشأة إسترداد مبلغ أسهم الأعضاء بكامله (١٢٥٠٠٠ وحدة عملة) إذا قامت بتسديد كافة إلتزاماتها الأخرى (٧٥٠٠٠ وحدة عملة)، وتبعا لذلك لا يحول المنع ضد

الإسترداد دون أن تتحمل المنشأة إلتزاماً مالياً لإسترداد ما يزيد عن عدد محدد من أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع، وهو يسمح للمنشأة فقط بتأجيل الإسترداد إلى أن يتم تلبية شرط، أي تسديد الإلتزامات الأخرى، وأسهم الأعضاء في هذا المثال ليست خاضعة لمنع غير مشروط للإسترداد، ولذلك فهي تصنف على أنها إلتزامات مالية.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات التفسير، ولكنه ليس جزءا منه.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص هذا أساس الإستنتاجات إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للتوصل إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزنا أكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية

إستنتاج٢ في سبتمبر ٢٠٠١ نشرت لجنة التفسيرات الدائمة التي أنشأتها لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة مسودة التفسير د-٣٤ *الأدوات المالية – الأدوات أو الحقوق القابلة للإسترداد من قبل حاملها*، وقد بينت مسودة التفسير ما يلي: "يجب على الجهة المصدرة لأداة قابلة للإسترداد تصنيف الأداة بكاملها كالتزام".

إستنتاج٣ في عام ٢٠٠١ بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية عملياته خلفا للجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد شمل جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية المبدئي مشروعا لإجراء تعديلات محددة على معايير الأدوات المالية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إدخال الإجماع من مسودة التفسير د-٣٤ كجزء من هذه التعديلات، وفي يونيو ٢٠٠٢ نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض لتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" والذي شمل الإجماع المقترح من مسودة العرض د-٣٤.

إستنتاج٤ في استجابات ممثلي البنوك التعاونية لمسودة العرض وفي مشاركتهم في المناقشات العامة حول المائدة المستديرة التي عقدت في مارس ٢٠٠٣ أثار هؤلاء أسئلة حول تطبيق المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء، وتبع لذلك سلسلة من الإجتماعات بين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية وموظفيه وممثلي الجمعية الأوروبية للبنوك التعاونية، وبعد النظر في الأسئلة التي أثارتها مجموعة البنوك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المبادئ التي تم بيانها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يجب أن لا تعدل، ولكن ولكن كانت هناك أسئلة حول تطبيق هذه المبادئ على المنشآت التعاونية يجب على لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النظر فيها.

إستنتاج٥ عند النظر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المنشآت التعاونية أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن هناك تنوعا في المنشآت التي تعمل كمنشآت تعاونية، وهذه المنشآت لها هياكل رأسمال متنوعة، وقررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تفسيرها المقترح يجب أن يتناول بعض الخصائص الموجودة في عدد من المنشآت التعاونية، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن إستنتاجاتها والأمثلة في التفسير ليست مقتصرة على الخصائص المحددة لأسهم الأعضاء في البنوك التعاونية الأوروبية.

أساس للإجماع

إستنتاج٦ تبين الفقرة ١٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ما يلي:

على الجهة المصدرة للأداة المالية تصنيف الأداة أو أجزائها المكونة لها عند الإعتراف المبدئي بها كالتزام مالي أو أصل مالي أو أداة حقوق ملكية حسب *محتوى الترتيب التعاقدي* وتعريفات الإلتزام المالي والأصل المالي وأداة حقوق الملكية (أضيف التأكيد).

إستنتاج٧ في العديد من الإختصاصات بين القانون أو الأنظمة المحلية أن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية للمنشأة، على أن الفقرة ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تبين ما يلي:

أن أحد الخصائص الهامة التي تفرق بين إلتزام مالي وأداة حقوق ملكية هو *وجود التزام تعاقدي على أحد أطراف الأداة المالية (الجهة المصدرة) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى الطرف الآخر (حاملها)* أو تبادل أصول مالية أو إلتزامات مالية مع حامل الأداة بموجب شروط قد لا تكون لصالح الجهة المصدرة، وبالرغم من أن حامل أداة حقوق الملكية قد يكون له الحق في استلام حصة نسبية من أية أرباح أسهم أو توزيعات أخرى لحقوق الملكية فإنه لا يوجد على الجهة المصدرة التزام تعاقدي لإجراء هذه التوزيعات لأنه لا يمكن أن يطلب منها تسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر (أضيف التأكيد).

إستنتاج٨ تبين الفقرات التي تم الإستشهاد بها في الأمثلة في الملحق وفي الفقرات أعلاه أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تحكم أحكام الإتفاقية التعاقدية تصنيف الأداة المالية كإلتزام مالي أو حقوق ملكية، وإذا أنشأت أحكام الأداة التزاماً غير مشروط لتحويل نقد أو أصل مالي آخر فإن الظروف التي قد تقيد قدرة المنشأة على إجراء التحويل عند استحقاقه لا تغير لتصنيف كإلتزام مالي، وإذا كانت أحكام الأداة تعطي المنشأة حقا غير مشروط لتجنب تسليم النقد أو أصل مالي آخر فإنه يتم تصنيف الأداة كحقوق ملكية، وهذا أمر صحيح حتى إذا كانت عوامل أخرى تجعل من المحتمل أن المنشأة ستستمر في توزيع أرباح الأسهم أو إجراء دفعات أخرى، ونظرا لهذه المبادئ قرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التركيز على الظروف التي قد تدل على أن للمنشأة الحق غير المشروط في تجنب إجراء دفعات لعضو طلب أن يتم إسترداد حصصه.

إستنتاج٩ حددت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حالتين للمنشأة التعاونية فيهما حق غير مشروط لإبطال تحويل النقد أو أصل مالي آخر، وتقر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه من الممكن أن تكون هناك حالات أخرى تثير الأسئلة بشأن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء، غير أن اللجنة تدرك أنه كثيراً ما تكون الحالتان موجودتين في الشروط التعاقدية والشروط الأخرى الخاصة بأسهم الأعضاء وأن تفسير هاتين الحالتين سيلغي العديد من الأسئلة التي قد تنشأ عمليا.

إستنتاج١٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن المنشأة تقوم بتقييم ما إذا كان لها حق غير مشروط في إلغاء تحويل النقد أو أصل مالي آخر على أساس القوانين والأنظمة المحلية ونظامها الأساسي الحاكم الساري المفعول في تاريخ التصنيف، ويعود ذلك إلى أن القوانين والأنظمة المحلية والنظام الأساسي الحاكم الساري المفعول في تاريخ التصنيف مع الأحكام التي تتضمنها وثيقة الأداة هي التي تشكل أحكام وشروط الأداة في ذلك التاريخ، وتبعا لذلك لا تأخذ المنشأة في الإعتبار التعديلات المستقبلية للقوانين والأنظمة المحلية أو نظامها الأساسي الحاكم.

حق رفض الإسترداد (الفقرة ٧)

إستنتاج١١ يمكن أن يكون للمنشأة الحق غير المشروط برفض إسترداد أسهم عضو، وإذا وجد هذا الحق لا يكون على المنشأة التزام تحويل نقد أو أصل مالي آخر، والذي يحدده معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أنه خاصية هامة لإلتزام مالي.

إستنتاج١٢ نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يؤخذ في الإعتبار تاريخ المنشأة فيما يتعلق بعمل إستردادات عند تقرير ما إذ كان حق المنشأة في رفض الطلبات هو في الحقيقة غير مشروط، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تاريخا بعمل إستردادات قد يخلق توقعا معقولا بأن جميع الطلبات المستقبلية سيتم تلبيتها، على أن حملة العديد من أدوات حقوق الملكية لديهم توقع معقول بأن المنشأة ستستمر في ممارسة سابقة بعمل دفعات، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تكون المنشأة قد أجرت دفعات أرباح أسهم للأسهم الممتازة لعدة عقود، وعدم إجراء هذه الدفعات سيعرض المنشأة لتكاليف إقتصادية كبيرة، بما في ذلك ضرر لقيمة الأسهم العادية، وبرغم ذلك وكما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الفقرة أز٢٦ (مستشهد بها في الفقرة أ٣) لا تسبب توقعات حامل السهم فيما يتعلق بأرباح الأسهم أن يصنف السهم الممتاز على أنه إلتزام مالي.

المنع ضد الإسترداد (الفقرات ٨ و٩)

إستنتاج١٣ قد تكون المنشأة ممنوعة من خلال القانون أو نظامها الأساسي الحاكم من إسترداد حصص الأعضاء إذا كان إجراء ذلك سيسبب إنخفاض عدد حصص الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من حصص الأعضاء إلى أقل من مستوى محدد، وبينما من الممكن أن يكون كل سهم فردي قابل للإسترداد فإن جزءًا من إجمالي الأسهم المصدرة ليس كذلك.

إستنتاج١٤ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الشروط التي تحد من قدرة المنشأة على إسترداد حصص الأعضاء يجب تقييمها بشكل متتابع، والمنع غير المشروط مثل ذلك الذي أشير له في الفقرة ٨ من الإجماع يمنع أن تتحمل المنشأة إلتزاماً لإسترداد جميع أو بعض أسهم الأعضاء، بغض النظر عما إذا كانت خلافاً لذلك ستستطيع تلبية ذلك الإلتزام المالي، وهذا يتباين مع المنع المشروط الذي يمنع أن تتم الدفعات فقط إذا تم تلبية شروط محددة – مثل القيود على السيولة، والمنع غير المشروط يمنع الإلتزام من أن يتحقق، بينما المنع المشروط قد يؤجل فقط دفع إلتزام تم تحمله من قبل، وبإتباع هذا التحليل يؤثر المنع غير المشروط على التصنيف عندما تصدر أداة خاضعة للمنع أو عندما يشرّع المنع أو يضاف إلى النظام الأساسي الحاكم للمنشأة، وبالمقارنة مع ذلك لا ينجم عن القيود المشروطة مثل تلك المبينة في الفقرتين ١٩، ٢٥ أز من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تصنيف لحقوق الملكية.

إستنتاج١٥ ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما إذا كان يمكن تطبيق المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على تصنيف أسهم الأعضاء ككل الخاضعة لمنع استرداد جزئي. يشير معيار المحاسبة الدولية ٣٢ " أداة مالية و" إلتزام مالي" و" أداة حقوق ملكية"، ولا يشير إلى مجموعات أو محافظ أدوات، وبسبب ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يمكن تطبيق المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على تصنيف أسهم الأعضاء الخاضعة لمنع الإسترداد الجزئي، وتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المنع ضد استرداد جزء من أسهم الأعضاء (على سبيل المثال ٥٠٠٠٠٠ سهم لمنشأة لها ١٠٠٠٠٠٠ سهم مصدر) غير واضح.

إستنتاج١٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تصنيف مجموعة من أسهم الأعضاء بإستخدام أسلوب الأداة الفردية قد يؤدي إلى سوء تطبيق مبدأ " محتوى العقد " في معيار المحاسبة الدولية ٣٢، كما أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تتطلب أن تقوم المنشأة التي دخلت في إتفاقية لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها بالإعتراف بإلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (على سبيل المثال القيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الأجل أو سعر ممارسة الخيار أو مبلغ لسترداد آخر) حتى بالرغم من أن الأسهم الخاضعة لإتفاقية إعادة الشراء ليست محددة فردياً، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لأغراض التصنيف هناك حالات لا يتطلب فيها معيار المحاسبة الدولية ٣٢ أسلوب الأداة الفردية.

إستنتاج١٧ في العديد من الحالات ينجم عن النظر إما إلى الأدوات الفردية أو إلى كافة الأدوات التي يحكمها عقد معين نفس التصنيف كإلتزام مالي أو حقوق ملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وهكذا إذا منعت المنشأة من استرداد أي من أسهم أعضائها فإن الأسهم ليست قابلة للبيع وهي حقوق ملكية، ومن ناحية أخرى إذا لم يكن هناك منع للإسترداد ولا تنطبق شروط أخرى فإن أسهم الأعضاء تكون قابلة للبيع والأسهم هي إلتزامات مالية، على أنه في حالة المنع الجزئي ضد الإسترداد فإن تصنيف أسهم الأعضاء التي يحكمها نفس النظام الأساسي سيختلف اعتماداً على ما إذا كان هذا التصنيف مبني على أسهم الأعضاء الفردية أو مجموعة أسهم الأعضاء ككل، فعلى سبيل المثال لنأخذ منشأة ذات منع جزئي يمنعها من استرداد ٩٩% من أعلى عدد من أسهم الأعضاء المصدرة في أي وقت، والتصنيف المبني على أسهم فردية يعتبر أن من المحتمل أن كل سهم قابل للبيع ولذلك فهو إلتزام مالي، هذا يختلف عن التصنيف المبنى على جميع أسهم الأعضاء، وبينا قد يكون سهم كل عضو قابل للإسترداد فردياً فإن ٩٩% من أعلى عدد من الأسهم المصدرة في أي وقت ليس قابلاً للإسترداد في أية ظروف عدا تصفية المنشأة، ولذلك فهي حقوق ملكية.

القياس عند الإعتراف المبدئي (الفقرة ١٠)

إستنتاج١٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما يتم الإعتراف بالإلتزام المالي لإسترداد أسهم الأعضاء القابلة للإسترداد عند الطلب فإنه يتم قياس الإلتزام المالية بمقدار القيمة العادلة حسب الفقر ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية : الإعتراف والقياس"*. تنص الفقرة ٤٩ على ما يلي: " القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي له خاصية الطلب (على سبيل المثال وديعة تحت الطلب) ليست أقل من المبلغ المستحق الدفع عند الطلب، مخصومة من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ"، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن القيمة العادلة للإلتزام المالي لإسترداد أسهم الأعضاء القابلة للإسترداد عند الطلب هي الحد الأعلى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الإسترداد في النظام الأساسي الحاكم أو القانون المنطبق. نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك في الحالات التي يمكن أن يتغير فيها عدد أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع للمنع ضد الإسترداد، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تغيراً في مستوى المنع ضد الإسترداد يجب أن يؤدي إلى تحويل بين الإلتزامات المالية وحقوق الملكية.

القياس اللاحق

إستنتاج١٩ طلب بعض المجاوبين إرشادات إضافية بشأن القياس اللاحق للإلتزام لإسترداد أسهم الأعضاء، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تركيز التفسير كان على

إيضاح تصنيف الأدوات المالية وليس على قياسها اللاحق، كذلك لمجلس معايير المحاسبة الدولية على جدول أعماله مشروع لتناول محاسبة الأدوات المالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء) التي هي قابلة للإسترداد حسب نسبة الأسهم من القيمة العادلة للحصة المتبقية في المنشأة المصدرة للأداة المالية، وسينظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في مواضيع قياس معينة في هذا المشروع. تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير لإعداد التقارير المالية كذلك أن غالبية أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية ليست قابلة للإسترداد حسب نسبة الأسهم من القيمة العادلة للحصة المتبقية في المنشأة التعاونية، وبذلك فهي تتجنب مواضيع القياس المعقدة، ونظراً لما ورد أعلاه قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدم تقديم إرشادات إضافية بشأن القياس في التفسير.

العرض

إستنتاج٢٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المنشآت التي لا تعتبر أسهم أعضائها ليست حقوق ملكية يمكنها استخدام نماذج العرض الواردة في الفقرتين ط هـ ٣٢، ط هـ ٣٣ من الأمثلة التوضيحية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

البدائل التي أخذت في الإعتبار

إستنتاج٢١ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الإقتراحات التالية :

(أ) يجب تصنيف أسهم الأعضاء على أنها حقوق ملكية إلى أن يطلب العضو الإسترداد، ويتم عندئذ تصنيف أسهم ذلك العضو على أنها إلتزام مالي، وهذه المعالجة تتفق مع القوانين المحلية، ويعتقد البعض أن هذا الأسلوب أكثر سهولة للتصنيف.

(ب) يجب أن يتضمن تصنيف أسهم الأعضاء احتمال أن يطلب الأعضاء الإسترداد، ويشير أولئك الذين يقترحون هذا الرأي إلى أن الخبرة تبين أن هذا الإحتمال ضئيل، وهو عادة ضمن ١-٥% لبعض أنواع المنشآت التعاونية، وهم لا يرون أساسً لتصنيف ١٠٠% من أسهم الأعضاء على أنها إلتزامات على أساس سلوك ١% منها.

إستنتاج٢٢ لم تقبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه الآراء، فبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تصنيف أداة على أنها إلتزام مالي أو حق ملكية مبني على " محتوى الترتيب التعاقدي وتعريفات الإلتزام المالي، والأصل المالي وأداة حقوق الملكية". في الفقرة إستنتاج ٧ من أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ما يلي:

> بالرغم من أن الشكل القانوني لهذه الأدوات المالية كثيراً ما يشمل حقاً في الحصة المتبقية في أصول المنشأة المتوفرة لحملة هذه الأدوات فإن إدخال خيار الحامل الأداة لإعادة بيع الأداة للمنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة تلبي تعريف الإلتزام المالية، والتصنيف كإلتزام مالي مستقل عن إعتبارات مثل متى يكون الحق قابلاً للممارسة، وكيف يتم تحديد المبلغ المستحق الدفع أو الاستلام عند ممارسة الحق، وما إذا كانت الأداة القابلة للتسديد لها استحقاق ثابت.

إستنتاج٢٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن أسلوباً مشابهاً للأسلوب في الفقرة إستنتاج٢١ (أ) دعا إليه الرأي المعارض لأحد أعضاء المجلس بشأن معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وحيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يتبن هذا الأسلوب فإن تبنيه هنا يتطلب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الإنتقال وتاريخ النفاذ (الفقرة ١٤)

إستنتاج٢٤ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان تفسيرها يجب أن يكون له نفس تاريخ الإنتقال والنفاذ مثل معيار المحاسبة الدولية ٣٢، أو ما إذا كان يجب أن ينطبق تاريخ نفاذ لاحق مع الإستثناء من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لأسهم الأعضاء أثناء ذلك، وقد ترغب بعض المنشآت التعاونية في تعديل نظامها الأساسي الحاكم من أجل الإستمرار في ممارستها الحالية بموجب المتطلبات المحاسبية الوطنية لتصنيف أسهم الأعضاء كحقوق ملكية، وهذه التعديلات تتطلب عادة اجتماعاً عاماً للأعضاء، وعقد اجتماع قد لا يكون ممكناً قبل تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولية ٣٢.

إستنتاج٢٥ بعد النظر في عدد من البدائل قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد أي استثناء أو إعفاء من متطلبات الإنتقال وتاريخ النفاذ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وبالتوصل إلى هذا الإستنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه طلب منها تقديم إرشادات بشأن تطبيق معيار المحاسبة الدولية ٣٢ عند تبنيه لأول مرة من قبل المنشآت التعاونية، أي من ١ يناير ٢٠٠٥. كذلك الغالبية العظمى من أولئك الذين أبدوا ملاحظات حول مسودة التفسير لم يعترضوا على تاريخ النفاذ المقترح وهو ١ يناير ٢٠٠٥. أخيراً أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تصنيف أسهم الأعضاء كالتزامات مالية قبل تاريخ تعديل أحكام هذه الأسهم سيؤثر فقط على البيانات المالية لعام ٢٠٠٥ حيث أن المنشآت المتبنية للمرة الأولى لا يطلب منها تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لفترات أبكر، ونتيجة لذلك يتوقع أن يكون أي أثر للتفسير على المنشآت المتبنية لأول مرة محدوداً. إلى جانب ذلك أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن واضعي الأنظمة على علم بالمواضيع المحاسبية ذات العلاقة، وقد يطلب من المنشأة التعاونية عرض أسهم أعضائها كالتزام غالى أن يتم تعديل النظام الأساسي الحاكم، وتدرك لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه إذا تم تبني هذه التعديلات فإنها من الممكن أن تكون في مكانها في منتصف عام ٢٠٠٥، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تاريخ النفاذ للتفسير سيكون للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك.

التفسير ٣
للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

حقوق الإنبعاث

المحتويات

التفسير ٣ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
حقوق الإنبعاث

تحتوي الفقرات ١ – ١١ على التفسير ٣ "*حقوق الإنبعاث*" للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويرافق التفسير ٣ مثال توضيحي وأساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ١، ٨ – ١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحية التفسيرات.

التفسير ٣
للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

حقوق الإنبعاث

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)

الخلفية

١ يتناول هذا التفسير كيفية محاسبة خطة "الحد الأعلى والمتاجرة" "Cap and Trade" لحقوق الإنبعاث، وهذه الخطة لها عادة الملامح التالية:

(أ) يُحدد للمنشأة المشاركة في الخطة (المشارك) هدفا لتخفيض إنبعاثاتها إلى مستوى محدد (الحد الأعلى Cap)، ويصدر للمشارك مخصصات* Allowances مساوية في العدد لحدها الأعلى من قبل حكومة أو وكالة حكومية، ومن الممكن أن تصدر المخصصات بدون تكلفة، أو من الممكن أن يدفع المشاركون عنها للحكومة.

(ب) تعمل الخطة لفترات امتثال محددة – كثيرا ما تكون سنوية، وتصدر عادة المخصصات لفترة امتثال لكل مشارك في بداية فترة، ويتم التحقق من الإنبعاثات الفعلية بعد نهاية الفترة موضوع البحث.

(ج) للمشاركين حرية شراء أو بيع المخصصات، وبذلك يكون للمشارك ثلاثة خيارات:

- يستطيع تحديد إنبعاثاته إلى حده الأعلى
- يستطيع تخفيض إنبعاثاته إلى أقل من حده الأعلى وبيع (أو ترحيل – أنظر البند (هـ) أدناه) المخصصات التي لا يحتاجها
- يستطيع إصدار إنبعاثات بما يزيد عن حده الأعلى، وفي هذه الحالة يجب عليه شراء مخصصات إضافية للإنبعاثات الزائدة و/ أو تحمل عقوبة (أنظر البند (د) أدناه)

يستطيع المشارك كذلك بيع بعض أو حتى جميع مخصصاته توقعا لمخصصات شراء فيما بعد مساوية لإنبعاثاته الفعلية

(د) في نهاية فترة الإمتثال (وأية "فترة مطابقة" إضافية يتم خلالها التحقق من الإنبعاثات الفعلية، ويمكن للمشاركين القيام بأية متاجرة أخرى لازمة لضمان أن لديهم مخصصات كافية لمواجهة الإنبعاثات الفعلية)، يطلب من المشارك تسليم مخصصات مساوية لإنبعاثاته الفعلية، وإذا لم يقم المشارك بتسليم مخصصات كافية فإنه سيتحمل عقوبة (وسيطلب منه عادة تسليم النقص في المخصصات في المستقبل). من الممكن أن تأخذ العقوبة عدة أشكال متنوعة، بما في ذلك دفعة

* يستخدم المصطلح "مخصص" في هذا التفسير، على أن بعض الخطط قد تصف أداة تخفيض الإنبعاث على أنها حق أو شهادة أو منفعة Credit.

نقدية وتخفيضات في المخصصات الصادرة للمشارك في الفترات اللاحقة وقيود علـــى عمليـــات المشارك.

(هـ) في بعض الخطط من الممكن ترحيل المخصصات غير المستعملة لإستخدامها مقابل الإنبعاثـــات المستقبلية إما ضمن الخطة الحالية، أو في بعض الحالات في الخطط اللاحقة.

(و) تشمل الخطة وسطاء أو مؤسسات أخرى ذات علاقة تتولى مركزا ما، أي المنشآت التي تـشتري وتتمتع المخصصات من المشاركين في الخطة، ومن الممكن أن يشجع وجود هـؤلاء الوسـطاء السوق النشط في المخصصات كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

النطاق

٢ يتناول هذا التفسير المحاسبة من قبل المشارك لخطة الحد الأعلى والمتاجرة المطبقة، ولا يتناول شراء المنشآت للمخصصات التي هي لم تخضع بعد لهذه الخطة، ولكن يتوقع أن تخضع لهـذه الخطـة فـي المستقبل، كما أنه لا يتناول المعالجة المحاسبية التي سيتبناها أولئك الوسطاء أو المؤسسات الأخرى التي تتولى مركزا ما والتي لا تصدر لها مخصصات.

٣ يتناول التفسير محاسبة خطة الحد الأعلى والمتاجرة كما هي مبينة سابقا، إلا أن بعض متطلباتها قد تكون مناسبة لخطط أخرى مصممة أيضا لتشجيع المستويات المنخفضة من الإنبعاثات وتـشترك فـي بعـض الملامح المبينة في الفقرة ١.

المواضيع

٤ فيما يلي المواضيع التي يتم تناولها في هذا التفسير:

(أ) هل تتسبب خطة الحد الأعلى والمتاجرة في نشوء (١) صافي أصـل أو إلتـزام، أو (٢) أصـل (للمخصصات المحتفظ بها) إلتزام، ودخل مؤجل و / أو دخل؟

(ب) إذا تم الإعتراف بأصل منفصل ما هي طبيعة ذلك الأصل؟

(ج) إذا تم الإعتراف بالتزام منفصل أو دخل مؤجل و / أو دخل ما هي طبيعة ذلك البند وكيـف يـتم قياسه؟

الإجماع

٥ تتسبب خطة الحد الأعلى والمتاجرة في نشوء ما يلي:

(أ) أصل للمخصصات المحتفظ بها كما هو مبين في الفقرة ٦؛

(ب) منحة حكومية كما هو مبين في الفقرة ٧؛ و

(ج) بند إلتزام تسليم مخصصات مساوية للإنبعاثات التي تمت كما هو مبين في الفقرة ٨.

لا تتسبب الخطة في نشوء صافي أصل أو إلتزام.

٦ إن المخصصات، سواء كانت صادرة من قبل الحكومة أو مشتراة، هي أصول غير ملموسة تتم محاسبتها حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويتم مبدئيا قياس المخصصات التي تصدر بأقل من القيمـة العادلـة بمقدار قيمتها العادلة.

٧ عندما تصدر المخصصات بأقل من قيمتها العادلة فإن الفرق بين المبلغ المدفوع والقيمة العادلة هو منحه حكومية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٠، ومبدئيا يجب الإعتراف بالمنحة على أنها دخل مؤجل

في الميزانية العمومية، وبعد ذلك يتم الإعتراف بها على أساس منهجي على مدى فترة الإمتثال التي صدرت لها المخصصات، بغض النظر عما إذا كانت المخصصات محتفظ بها أو مباعة.

٨ عندما تحدث الإنبعاثات يتم الإعتراف ببند إلتزام تسليم مخصصات مساوية للإنبعاثات التي حدثت، وهذا الإلتزام هو مخصص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ويجب أن يتم قياس بمقدار أفضل تقدير للمصروف المطلوب لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية، وهذا يكون عادة سعر السوق الحالي لعدد المخصصات المطلوبة لتغطية الإنبعاثات التي صدرت حتى تاريخ الميزانية العمومية.

٩ إن وجود خطة حقوق إنبعاث أو متطلبات لها قد يسبب إنخفاضاً في التدفقات النقدية التي يتوقع توليدها من قبل أصول معينة، وهذا الإنخفاض هو دلالة على أنه يحتمل أن قيمة هذه الأصول قد إنخفضت، وبذلك يطلب إختبار هذه الأصول لتحديد الإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

تاريخ النفاذ

١٠ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مارس ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، ويشجع التبني الأبكر، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ مارس ٢٠٠٥ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الإنتقال

١١ تجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب متطلبات الإنتقال في معيار المحاسبة الدولي ٨.

مثال توضيحي

ان هذا المثال يرافق التفسير ٣ ولكنه ليس جزءا منه.

الحقائق

مثال١ الشركة أ مشاركة في خطة حد أعلى ومتاجرة تتم فيها المتاجرة بالمخصصات في سوق نشط كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*"، وتعمل الخطة لفترات إمتثال سنوية تتصادف مع فترات تقديم للشركة أ للتقارير. في أول يوم من الفترة الأولى صدر للشركة أ بدون تكلفة مخصصات للسنة لإصدار ١٢٠٠٠ طن من ثاني أكسيد الكربون، ويبلغ سعر السوق للمخصصات في ذلك اليوم ١٠ وحدات عملة * للطن، معطية قيمة عادلة مقدارها ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة.

مثال٢ بعد ستة شهور (في تاريخ تقديم الشركة أ لتقاريرها المالية المرحلية) أصدرت الشركة ٥٥٠٠ طن من ثاني أكسيد الكربون، وتتوقع أن تبلغ إنبعاثاتها للسنة بكاملها ١٢٠٠٠ طن (أي مساوية للمخصصات التي صدرت لها)، وقد ارتفع سعر السوق للمخصصات إلى ١٢ وحدة عملة للطن.

مثال٣ في نهاية السنة تقيس الشركة إنبعاثاتها للسنة بمقدار ١٢٥٠٠ طن، وفي آخر يوم في السنة تشتري الشركة ٥٠٠ مخصص لتغطية الإنبعاثات التي تزيد عن المخصصات التي بحوزتها، ويبلغ سعر السوق للمخصصات في نهاية السنة (والتي تدفع الشركة للمخصصات الإضافية البالغة ٥٠٠) هو ١١ وحدة عملة للطن.

مثال٤ لا تصدر الشركة أ إنبعاثات أثناء عمل مخزون (أو أصول أخرى)، وبناءً على ذلك يتم الإعتراف بتكلفة الإنبعاثات كمصروف في الربح أو الخسارة.

المحاسبة بموجب نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨

القيود المحاسبية

في أول يوم في السنة

مثال٥ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية لتسجيل إستلام المخصصات بدون تكلفة:

من ح / المخصصات (أصل غير ملموس)	١٢٠٠٠٠ وحدة عملة	
إلى ح / المنحة الحكومية (دخل مؤجل)		١٢٠٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالمخصصات بمقدار قيمتها العادلة (١٢٠٠٠ طن بسعر ١٠ وحدات عملة للطن)

* في هذا المثال المبالغ النقدية مقيمة بوحدات عملة.

في نهاية الأشهر الستة الأولى

مثال٦ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية فيما يتعلق بالأشهر الستة الأولى من السنة:

من ح / المنحة الحكومية (دخل مؤجل) ٥٥٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / الدخل ٥٥٠٠٠ وحدة عملة

*للإعتراف كدخل بالجزء من المنحة الحكومية الذي يعادل تكلفة الإنبعاثات خلال الفترة**

من ح / مصروف الإنبعاثات ٦٦٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / إلتزام تسليم المخصصات ٦٦٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالزيادة في إلتزام الإنبعاثات حتى تاريخه (٥٥٠٠ طن تم قياسها بسعر ١٢ وحدة عملة للطن).

في نهاية السنة

مثال٧ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية فيما يتعلق بالأشهر الستة الأخيرة من السنة:

من ح / المنحة الحكومية (دخل مؤجل) ٦٥٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / الدخل ٦٥٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف كدخل بالجزء المتبقي من المنحة الحكومية.

من ح / مصروف الإنبعاثات ٧١٥٠٠ وحدة عملة
إلى ح / إلتزام تسليم المخصصات ٧١٥٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالزيادة في الإلتزام للإنبعاثات حتى تاريخه (١٢٥٠٠ طن تم قياسها بسعر ١١ وحدة عملة للطن، ناقصا ٦٦٠٠٠ وحدة عملة معترف بها في تاريخ تقديم التقارير المرحلية).

من ح / المخصصات (أصل غير ملموس) ٥٥٠٠ وحدة عملة
إلى ح / النقد ٥٥٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بشراء ٥٠٠ طن إضافي من المخصصات بسعر ١١ وحدة عملة للطن.

---

* في هذا المثال إختارت الشركة إطفاء الدخل المؤجل باستخدام نسبة الإنبعاثات الفعلية إلى إجمالي الإنبعاثات المقدرة.

مثال٨ بناءً على ذلك تعد الشركة تقريرها كما يلي:

الدخل / المصروف المعترف به في الربح أو الخسارة	النصف الأول	النصف الثاني	السنة كاملة
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
المنحة الحكومية	٥٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠
مصروف الإنبعاثات	(٦٦٠٠٠)	(٧١٥٠٠)	(١٣٧٥٠٠)
	(١١٠٠٠)	(٦٥٠٠)	(١٧٥٠٠)

الميزانية العمومية	تاريخ التخصيص	التاريخ المرحلي	نهاية السنة
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الأصول	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٥٥٠٠
المخصصات	–	–	(٥٥٠٠)
نقد	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
الإلتزامات	–	٦٦٠٠٠	١٣٧٥٠٠
إلتزام تسليم المخصصات	١٢٠٠٠٠	٦٥٠٠٠	–
المنحة الحكومية	١٢٠٠٠٠	١٣١٠٠٠	١٣٧٥٠٠
حقوق الملكية	–	(١١٠٠٠)	(١٧٥٠٠)

القيود المحاسبية عند تسوية الإلتزام

مثال٩ تستمر الشركة أ في محاسبة المخصصات بمقدار التكلفة مخصوما منها الإنخفاض في القيمة وإعادة قياس إلتزامها لتسليم المخصصات حتى إجراء القيود المحاسبية التالية عندما تقوم بتسوية إلتزام الإنبعاثات التي حدثت خلال السنة:

من ح / إلتزام تسليم المخصصات ١٣٧٥٠٠ وحدة عملة

إلى مذكورين

ح / المخصصات ١٢٥٥٠٠ وحدة عملة

ح / الربح أو الخسارة ١٢٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بتسوية الإلتزام

المحاسبة بموجب نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨

مثال١٠ في هذا المثال تتم المتاجرة بالمخصصات في سوق نشط كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، وبناء على ذلك تستطيع الشركة أ إختيار إستخدام نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لمعالجة المخصصات محاسبيا.

القيود المحاسبية

في أول يوم في السنة

مثال١١ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية لتسجيل استلام المخصصات بدون تكلفة:

من ح / المخصصات (أصل غير ملموس) ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / المنحة الحكومية (دخل مؤجل) ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالمخصصات بمقدار قيمتها العادلة (١٢٠٠٠ طن بسعر ١٠ وحدات عملة للطن).

في نهاية الأشهر الستة الأولى

مثال١٢ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية فيما يتعلق بأول ستة شهور من السنة:

من ح / المخصصات (أصل غير ملموس) ٢٤٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / حقوق الملكية (فائض إعادة التقييم) ٢٤٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالزيادة في القيمة العادلة للمخصصات المحتفظ بها (١٢٠٠٠ طن زاد سعرها من ١٠ وحدات عملة إلى ١٢ وحدة عملة للطن).

من ح / المنحة الحكومية (دخل مؤجل) ٥٥٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / الدخل ٥٥٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف كدخل بالجزء من المنحة الحكومية الذي يعادل تكلفة الإنبعاثات خلال الفترة.

من ح / مصروف الإنبعاثات ٦٦٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / إلتزام تسليم المخصصات ٦٦٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالزيادة في إلتزام الإنبعاثات حتى تاريخه (٥٥٠٠ طن تم قياسها بمقدار ١٢ وحدة عملة للطن).

في نهاية السنة

مثال١٣ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية فيما يتعلق بآخر ستة أشهر من السنة:

من ح / حقوق الملكية (فائض إعادة التقييم) ١٢٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / المخصصات (أصل غير ملموس) ١٢٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالإنخفاض في القيمة العادلة للمخصصات المحتفظ بها (١٢٠٠٠ طن إنخفض سعرها من ١٢ وحدة عملة إلى ١١ وحدة عملة للطن).

من ح / المنحة الحكومية (دخل مؤجل) ٦٥٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / الدخل ٦٥٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف كدخل بالجزء المتبقي من المنحة الحكومية.

من ح / مصروف الإنبعاثات ٧١٥٠٠ وحدة عملة
إلى ح / إلتزام تسليم المخصصات ٧١٥٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالزيادة في إلتزام الإنبعاثات حتى تاريخه (١٢٥٠٠ طن تم قياسها بمقدار ١١ وحدة عملة للطن، مخصوما منها مبلغ ٦٦٠٠٠ وحدة عملة معترف به في تاريخ تقديم التقارير المرحلية).

من ح / المخصصات (أصل غير ملموس) ٥٥٠٠ وحدة عملة
إلى ح / النقد ٥٥٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بشراء ٥٠٠ طن إضافي من المخصصات بمقدار ١١ وحدة عملة للطن.

مثال١٤ بناءً على ذلك تعد الشركة أ تقريرها كما يلي:

الدخل / المصروف المعترف به في الربح أو الخسارة	النصف الأول	النصف الثاني	السنة بكاملها
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
المنح الحكومية	٥٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠
مصروف الإنبعاث	(٦٦٠٠٠)	(٧١٥٠٠)	(١٣٧٥٠٠)
	(١١٠٠٠)	(٦٥٠٠)	(١٧٥٠٠)

الدخل / المصروف المعترف به مباشرة في حقوق الملكية			
إعادة تقييم المخصصات	٢٤٠٠٠	(١٢٠٠٠)	١٢٠٠٠

الميزانية العمومية	تاريخ التخصيص	التاريخ المرحلي	نهاية السنة
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الأصول			
المخصصات	١٢٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠	١٣٧٥٠٠
نقد	–	–	(٥٥٠٠)
	١٢٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠	١٣٢٠٠٠
الإلتزامات			
إلتزام تسليم المخصصات	–	٦٦٠٠٠	١٣٧٥٠٠
المنحة الحكومية	١٢٠٠٠٠	٦٥٠٠٠	–
	١٢٠٠٠٠	١٣١٠٠٠	١٣٧٥٠٠
حقوق الملكية	–	١٣٠٠٠	(٥٥٠٠)

القيود المحاسبية عند تسوية الإلتزام

مثال١٥ تستمر الشركة أ في إعادة قياس المخصصات وإلتزامها لتسليم المخصصات حتى تقوم بإجراء القيود المحاسبية التالية عندما تقوم بتسوية إلتزام الإنبعاثات التي حدثت خلال السنة:

من ح / تسليم المخصصات ١٣٧٥٠٠ وحدة عملة
إلى ح / المخصصات ١٣٧٥٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بتسوية الإلتزام

مثال١٦ يمكن للشركة أ أن تحول فائضها من إعادة التقييم البالغ ١٢٠٠٠ وحدة عملة مباشرة إلى الأرباح غير الموزعة حسب الفقرة ٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

أساس الإستنتاجات

إن هذا أساس الإستنتاجات يرافق التفسير ٣ ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للوصول إلى إجماع، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزنا اكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية

إستنتاج٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن العديد من الحكومات طورت أو تقوم بتطوير خطط لتشجيع مستويات منخفضة من الإنبعاثات، وبشكل خاص يتم تطوير الخطط لتشجيع إنبعاثات الغاز من المستنبتات في ضوء اتفاقية كيوتو التي تصبح نافذة المفعول في عام ٢٠٠٨، وبعض هذه الخطط مبني على نموذج الحد الأعلى والمتاجرة كما هو مبين في الفقرة ١ من هذا التفسير.

إستنتاج٣ لاحظت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن العديد من الشركات خاضعة أو ستكون خاضعة لهذه الخطط، وبشكل خاص أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن خطة الإتحاد الأوروبي للمتاجرة في إنبعاثات الغاز من المستنبتات ستبدأ في عام ٢٠٠٥، كما أشارت إلى أنه لا يوجد حاليا إرشادات بشأن المحاسبة لهذه الخطط، وقد تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لم يحصل إجماع بين المشاركين في السوق بشأن كيف يجب أن تكون المعالجة المحاسبية، ونظراً لوجود مخاطرة أن تتطور ممارسات متشعبة فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب عليها تطوير تفسير ما، وكجزء من هذه العملية نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير د١ حقوق الإنبعاث من أجل ملاحظات الجمهور في مايو ٢٠٠٣ واستلمت ٤٠ رسالة ملاحظات إستجابة لإقتراحاتها.

إستنتاج٤ دعم معظم المجاوبين لمسودة التفسير د١ إقتراح لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتطوير تفسير، غير أنه بالرغم من الموافقة على أنه يجب أن تضيف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الموضوع إلى جدول أعمالها فقد إقتراح بعض المجاوبين أنه يجب أن لا تكمل اللجنة إقتراحاتها في الوقت الحاضر، وقد قدم سببان رئيسيان لذلك:

(أ) إن خطط منافع الإنبعاث في مهدها، وبناءً على ذلك يجب أن تنتظر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حتى يصبح تصميم مختلف الخطط أوضح، بحيث أنه إذا كان ذلك ضروريا فإنه من الممكن أن يتناول التفسير نطاقا أوسع من المواضيع المحاسبية.

(ب) لمجلس معايير المحاسبة الدولية على جدول أعماله الحالي مشروع لتعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "*محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*"، ومع الأخذ في الإعتبار أن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ مرجع هام للتفسير فإن على لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الانتظار حتى تستطيع تفسير معيار المحاسبة الدولي ٢٠ المعدل.

إستنتاج٥ عند إعتبار هذه الملاحظات قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مبدئيا تأجيل إكمال تفسيرها بإنتظار (أ) مشروع المجلس لتعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٠ (ب) تعديل ممكن على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" لطلب قياس المخصصات بمقدار القيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في الربح أو الخسارة (تتم مناقشة هذا التعديل المحتمل في الفقرة إستنتاج ١٨ أدناه)، على أنه أصبح من الواضح أنه لا يمكن إجراء هذه التغييرات قبل بدء عدد من الخطط، وقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هناك حاجة لإرشادات معينة

في الوقت المناسب لمنع تطور ممارسات متشعبة تفوق مساوئ إحتمال تعديل التفسير على المدى المتوسط، وبناءً على ذلك قررت إكمال هذا التفسير، واعترفت أنه قد تدعو الحاجة إلى تعديل التفسير إذا قام المجلس بتعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٠ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨، ولكنها أشارت إلى أن مثل هذه التعديلات ستتم كنتيجة للتعديلات من قبل هذه المعايير المعدلة.

النطاق والمواضيع

إستنتاج٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يتم حاليا تطوير شكل عالمي لخطة، وبدلا من ذلك تقوم البلدان فرديا (أو في بعض الحالات مجموعات بلدان) بتطوير خطط خاصة بالظروف المحلية، ونتيجة لذلك فإن بعض الملامح الموجودة في بعض الخطط ليست موجودة في خطط أخرى، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تناول المواضيع المحاسبية الثلاثة الرئيسية التي أثارتها خطة الحد الأعلى والمتاجرة (كما هي واردة في الفقرة ٤ من التفسير). تدرك لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن لهذه الخطط ملامح مشتركة مع معظم الخطط، وأنه في الوقت الحالي تتسبب هذه الملامح في نشوء أكبر المواضيع من الناحية العملية.

إستنتاج٧ بينما تركز لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على خطة الحد الأعلى والمتاجرة فقد أوضحت أن متطلبات التفسير قد تكون مناسبة للخطط الأخرى المصممة لتخفيض الإنبعاثات، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالرغم من أن الخطط الأخرى قد لا يكون لها جميع الملامح المبينة في الفقرة ١، أو قد يكون لها ملامح إضافية فإنه من المحتمل أن تثير بعض المواضيع المحاسبية التي تم تناولها في التفسير، وبشكل خاص مسألة ما إذا كان هناك صافي أصل (أو إلتزام) أو أصل وإلتزام منفصلين، وتعتقد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه حسب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يجب على المنشأة أن تأخذ التفسير في الإعتبار عند تطوير وتطبيق سياسة محاسبية مناسبة لخطط تخفيض الإنبعاث الأخرى.

إستنتاج٨ طلب بعض المجاوبين مسودة التفسير د١ من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما يلي:

(أ) إيضاح كيف تنطبق متطلباتها على الخطط الأخرى (على سبيل المثال شهادات الطاقة المتجددة وخطط خط القياس Baseline schemes)؛ و

(ب) النظر في بعض الأسئلة الإضافية التي تثيرها خطط الحد الأعلى والمتاجرة (بما في ذلك على سبيل المثال المعالجة المحاسبية للعقوبات غير النقدية وقياس المخصصات والإلتزامات لتسليم المخصصات عندما لا يكون هناك سوق نشط للمخصصات وقياس والإعتراف بخسائر الإنخفاض في القيمة).

إستنتاج٩ غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن الأسئلة الإضافية التي طلب منها النظر فيها لم تكن أهم المواضيع من الناحية العملية، أو أنها لم تكن مناسبة بالتحديد لخطط حقوق الإنبعاث، وبناءً على ذلك أكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رأيها بأن التفسير يجب أن يتناول المواضيع الثلاثة المذكورة في الفقرة ٤، وبرغم ذلك وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه إذا كان ذلك ضروريا فأنها ستضيف ملحقا إلى التفسير ليتناول أية أمور أخرى تتطلب إرشادات ذات صلاحية عندما تكتسب مزيد من الخبرة فيما يتعلق بخطط حقوق الإنبعاث.

إستنتاج١٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن بعض الشركات التي ليست خاضعة بعد لمثل هذه الخطة ولكنها تتوقع أن تكون خاضعة لها في المستقبل تقوم بشراء حقوق الإنبعاث آملة أن تستطيع استعمالها في خطة مستقبلية، كذلك هناك بعض الشركات (التي تدخل في عقود " لمنافع "الإنبعاث "Credits" Emission أي حقوق الإنبعاث التي لم يتم التأكد منها بعد، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تدفع شركة مبلغا نقديا لشركة ثانية حتى تتمكن تلك الشركة الثانية من القيام بمشروع لتخفيض الإنبعاثات والتي يؤمل أن تؤدي إلى حقوق انبعاث يتم التأكد منها يتم عندئذ تسليمها

إلى الشركة الأولى. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذه الحالات تثير السؤال ما إذا كان يجب الإعتراف بالمخصصات على أنها أصول، ونظرا لان لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم تعتبر كذلك أن هذا السؤال هو أحد أهم المواضيع من الناحية العملية في الوقت الحاضر فقد قررت تحديد نطاق التفسير ليقتصر على المشاركين في خطة مطبقة.

الإجماع

هل تتسبب خطة الحد الأعلى والمتاجرة في نشوء (١) صافي أصل أو إلتزام، أو (٢) أصل (للمخصصات المحتفظ بها) وإلتزام ودخل مؤجل و/أو دخل؟

إستنتاج١١ في مسودة التفسير د١ اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن خطة الحد الأعلى والمتاجرة تتسبب في نشوء أصل (للمخصصات المحتفظ بها) وإلتزام ودخل مؤجل و / أو دخل، وبالرغم من أن معظم المجاوبين وافقوا على هذا الإقتراح إلا أن بعضهم قدم الحجج بأن خطة الحد الأعلى والمتاجرة تتسبب في نشوء مركز بالصافي، واقترحوا أن على المشارك الذي يصدر إنبعاثات إلى مدى مخصصاته عدم الإعتراف بأصل للمخصصات التي صدرت بدون تكلفة أو إلتزام لإنبعاثاته، وبدلا من ذلك اقترحوا أن على المشارك الإعتراف بالتزام فقط عندما يصدر إنبعاثات ويكون لديه مخصصات غير كافية لتغطيتها (أو الإعتراف بأصل عندما يكون لديه مخصصات تزيد عن متطلباته)، وقد قدم هؤلاء المجاوبون الحجة بأن محاسبة خطة حقوق الإنبعاث بهذه الطريقة ستعكس بأن المشارك الذي يصدر إنبعاثات إلى مدى مخصصاته يتصرف حسب الحقوق الممنوحة له، بينما المشارك الذي يصدر إنبعاثات تزيد عن مخصصاته مجبر على الحصول على مخصصات إضافية.

إستنتاج١٢ رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه الحجج وقررت أن حججها الأصلية للتوصل إلى أن خطة حقوق الإنبعاث تتسبب في نشوء أصل (للمخصصات المحتفظ بها) وإلتزام ودخل مؤجل و / أو دخل كانت صحيحة، ودعما لما توصلت إليه أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:

- أن المخصص يلبي تعريف الأصل في *الإطار*، أي أنه "مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة والذي يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة" وهذا يظهر من طبيعة المخصص مثل شهادة قابلة للتحويل يتوقع المشارك إما أن يبيعها أو يستخدمها لتسوية إلتزام.
- عندما تحدث الإنبعاثات فإن على المشارك إلتزام ضمن التعريف في *الإطار*، أي أن عليه "إلتزام حالي... ناجم من الأحداث السابقة يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صادر من المنشأة للموارد التي تتضمن منافع إقتصادية"، والإلتزام هو تسليم المخصصات.
- يوجد المخصص والإلتزام بشكل مستقل، وبالرغم من أن المشارك قد *ينوي* استخدام المخصصات التي هي بحوزته لتسوية إلتزامه فإنه لا يمكن إجباره على ذلك، وبدلا من ذلك يمكنه إختيار بيع المخصصات وأما تخفيض الإنبعاثات أو شراء مخصصات في تاريخ مستقبلي، وهكذا لا توجد صلة تعاقدية بين الأصل والإلتزام حتى بالرغم من أن العديد من المشاركين سيحتفظون بالمخصصات فقط لغرض تسوية التزاماتهم.
- بموجب بعض الخطط يحتاج بعض المشاركين أن يكون لديهم إذن إنبعاثات من أجل إصدار

الإنبعاثات، وهذا يؤكد أن المخصص بحد ذاته لا يمنح حق إصدار إنبعاثات، بل هو الأداة التي يجب تسليمها لتسوية الإلتزام الناجم من الإنبعاثات.

- في بعض الحالات قد يستطيع المشارك أن يختار أي مخصص من عدد من المخصصات (صادرة بموجب خطط مختلفة) يستعمله لتسوية إلتزامه، ومن المحتمل أن تصبح هذه الصفة أكثر شيوعا عندما يتم تطوير خطط في مختلف البلدان، مع القدرة على إستخدام المخصصات الصادرة بموجب خطة واحدة لتسوية التزامات ناجمة في خطة أخرى.
- لا تمثل خطة الحد الأعلى والمتاجرة فقط "ضريبة" على الإنبعاثات التي تزيد عن الحد الأعلى. ومن الملامح الهامة لخطة الحد الأعلى والمتاجرة القدرة التي تمنحها للمشاركين للمتاجرة في المخصصات، وتبعا لذلك سيقوم بعض المشاركين بشراء المخصصات من مشاركين آخرين مقابل نقد والإعتراف بهذه المخصصات المشتراة كأصول، غير أن المخصصات المشتراة لا يمكن تمييزها من المخصصات التي تصدرها الحكومة، مما يؤكد أن المخصصات الصادرة عن الحكومة هي أصول في حد ذاتها.
- لا يوجد حق تقاص بين المخصصات وإلتزام تسليم المخصصات، كما لا توجد علاقة مدين / دائن، وبناءً على ذلك ليس من المناسب إجراء تقاص بين الأصل وإلتزام.

ما هي طبيعة الأصل للمخصصات التي هي بحوزة المشاركين؟

هي يصف الأصل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

إستنتاج١٣ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المخصصات التي يحتفظ بها المشاركون هي أصول غير ملموسة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لأنها تلبي تعريف الأصل غير الملموس في الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨: "أصل غير نقدي قابل للتحديد بدون مضمون مادي".

إستنتاج١٤ لم يتفق بعض المجاوبين مع هذا الإستنتاج واقترحوا أن تتم محاسبة المخصصات على أنها أصول مالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، وإقترح البعض الآخر أنه تجب معاملة المخصص عندئذ على أنه أداة تحوط Hedging Instrument لمعاملة توقع Forecast Transaction (أي الإنبعاثات المستقبلية)، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى ما يلي:

- المخصصات لا تلبي تعريف الأصل المالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" حيث أنها ليست أدوات حقوق ملكية ولا حقوق تعاقدية لاستلام نقد أو أصول مالية أخرى.
- لا تقع المخصصات ضمن النطاق الموسع في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعقود شراء أو بيع بند غير مالي، حيث أنها ليست عقدا لشراء أو بيع بند غير مالي.
- المخصصات ليست أداة مالية مشتقة لأنها "ليس لها صافي إستثمار مبدئي أو صافي استثمار مبدئي أصغر مما يطلب للأنواع الأخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق" ولا تتم "تسويتها في تاريخ مستقبلي"، ولذلك لا يمكن أن تسمى أداة تحوط، (وحقيقة أن من الممكن أن تكون المخصصات أدوات حصلت عليها المنشأة بدون تكلفة لا يعني أنه "ليس لها صافي إستثمار مبدئي").
- إن كون المخصصات قابلة للتداول بسهولة لا يجعلها أصول مالية أكثر من سلعة قابلة للتداول بسهولة.

إستنتاج١٥ بناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يمكنها تفسير المخصصات على أنها تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، كما توصلت إلى أنه سيكون من غير المناسب الطلب من المجلس تعديل نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ من أجل أن تصبح المخصصات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج١٦ برغم ذلك أقرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن للمخصصات بعض الملامح التي توجد بشكل عام أكثر في الأصول المالية مما هي في الأصول غير الملموسة، وبشكل خاص يتم تداول العديد منها في سوق سهل المعاملات، وهي آلية " لتسعير " منتج معين (على سبيل المثال طن من ثاني أكسيد الكربون)، وبناءً على ذلك إقترح بعض المجاوبين على مسودة التفسير د١ أن أفضل قياس للمخصصات سيكون بمقدار القيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة في الربح أو الخسارة، وقد كان هؤلاء المجاوبون قلقون بشكل خاص بشأن عدم التوافق الذي قد ينشأ في الربح أو الخسارة لو أنه تمت محاسبة المخصصات باستخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يتطلب أن يقاس بنبد التزام تسليم المخصصات بمقدار القيمة الحالية. إلى جانب ذلك أشاروا إلى أنه حتى ولو تم قياس المخصصات بمقدار القيمة العادلة باستخدام نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فإنه سيكون هناك عدم توافق في الإعتراف بالتغييرات في الأصول الإلتزامات، ويعود ذلك إلى أن التغيرات في قيمة المخصصات بما يزيد عن التكلفة يتم الإعتراف بها في حقوق الملكية، بينما يتم الإعتراف بالتغيرات في الإلتزام في الربح أو الخسارة.

إستنتاج١٧ عندما طورت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير د١ أشارت إلى أن المجلس كان يأخذ في الإعتبار إزالة التمييز الحالي بين التغيرات في القيمة المعترف بها في حقوق الملكية وتلك المعترف بها في الربح أو الخسارة كجزء من مشروعها الخاص بإعداد التقارير حول الأداء المالي، وبالنسبة للمشارك الذي يستخدم نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فإن ذلك سيخفف بعضا من عدم التوافق المشار إليه أعلاه، غير أنه أثناء إعادة المداولات للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت اللجنة إلى أن المجلس أعاد النظر في الجدول الزمني للمشروع الخاص بإعداد التقارير حول الأداء المالي، وهكذا فإنه من المحتمل أن التمييز بين الإعتراف ببعض التغيرات في القيمة في الربح أو الخسارة وأخرى في حقوق الملكية سيبقى لبعض الوقت.

إستنتاج١٨ في ضوء ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يجب عليها الطلب من المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بحيث يتم الإعتراف بكافة التغيرات في قيمة أصل تم قياسه بمقدار القيمة العادلة في الربح أو الخسارة، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه من غير المحتمل لسببين أن يعيد المجلس النظر في الإعتراف بالتغيرات في قيمة كافة الأصول غير الملموسة بموجب نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨: هذه المعالجة هي نفسها في معيار المحاسبة الدولي ١٦" *الممتلكات والمصانع والمعدات* "، وللمجلس مشروع بحث بشأن الأصول غير الملموسة، وبناءً على ذلك لتبرير تعديل لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ قدمت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحجج أنها بحاجة لتمييز المخصصات عن الأصول غير الملموسة الأخرى التي هي مؤهلة ليتم قياسها فيما بعد بمقدار القيمة العادلة. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه قد يكون من الممكن تحديد فئة فرعية للأصول غير الملموسة المشابهة للعملة (لتشمل المخصصات)، أي الأصول غير الملموسة التي لها قيمة فقط لأنها تستخدم لتسوية الإلتزامات، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توصلت إلى أنه من غير الممكن صياغة وعرض وإكمال تعديل لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الوقت المناسب لعام ٢٠٠٥.

هل يجب إطفاء المخصصات؟

إستنتاج١٩ بعد أن تم التوصل إلى أن المخصصات تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مسودة التفسير د١ أنه يجب عدم إطفاء المخصصات، ولكن يجب اختبارها من أجل الإنخفاض في القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إنخفاض قيمة الأصول.

إستنتاج٢٠ إختلف العديد من المجاوبين على مسودة التفسير د١ مع الإستنتاج بأنه يجب عدم إطفاء المخصصات، وإقترح البعض أن المخصص يمثل حقا لإصدار الإنبعاثات، ولذلك يجب على المشارك إطفاء

مخصصاته عند إصداره للانبعاثات من أجل عكس إستهلاك Consumption هـذا الحـق، ووافـق آخرون بشكل عام على إقتراح لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكنهم أشـاروا إلى أن أساس عدم الإطفاء للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والذي كان أن القيمة المتبقية لمخصص هي نفسها مثل تكلفته (أو المبلغ الذي تم إعادته تقييمه) ينطبق فقط لو أنه تم تـداول المخصصات في سوق نشط، ويعود ذلك إلى أن الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ تبين أنـه يجب إفتراض القيمة المتبقية بمقدار صفر، إلا إذا كان هناك التزام من قبل طرف آخر لشراء الأصـل في نهاية عمره الإقتصادي أو سوق نشط للأصل.

إستنتاج٢١ كما أشير في الفقرة إستنتاج١٢ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلـى أن المخصص ليس حقا لإصدار إنبعاثات، وأكدت هذا الرأي لإداريي الخطة، أن المخـصص هـو الأداة التي يقدمها المشارك لتسوية التزامه الذي ينجم من إنبعاثاته، وبناءً على ذلك ينتج أن المـشارك فـي خطة الحد الأعلى والمتاجرة لا يستهلك المنافع الإقتصادية لمخصص نتيجة لإنبعاثاته، بل أن المشارك يدرك منافع ذلك المخصص بتقديمه لتسوية الإلتزام الذي ينشأ من إصدار إنبعاثات (أو ببيعه إلى منشأة أخرى)، وبناءً على ذلك أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الإطفاء الذي هو التخصيص المنهجي لتكلفة أصل ليعكس إستهلاك Consumption المنافع الإقتصادية لذلك الأصل على مدى عمره الإقتصادي لا يتناسب مع الطريقة التي يتم بها تحقيق منـافع المخصـصات، وبالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أن هذه الملاحظـة أشارت إلى منع الإطفاء فقد اتفقت مع هؤلاء المجاوبين الذين أوضحوا أنه في بعض الحالات قد يكون هذا المتطلب غير متفق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٨، وبناءً علـى ذلـك قـررت لجنـة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدم المضي قدما في إقتراحها في مسودة التفسير د١ بأنه يجب عدم إطفاء المخصصات، وبرغم ذلك بالنسبة لمعظم المخصصات التي يتم تداولها في سوق نشط لن تكون هناك حاجة للإطفاء لأن القيمة المتبقية ستكون مثل التكلفة، وبذلك تكون القيمة القابلـة للإستهلاك صفراً.

ما هي طبيعة الإلتزام المنفصل والمنحة الحكومية و/ أو الـدخل المعتـرف بـه وكيف يتم قياسه؟

متى يتم الإعتراف بالتزام؟

إستنتاج٢٢ ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متى ينشأ بند إلتزام فيما يتعلـق بـالتزام مخصصات مساوية للانبعاثات الفعلية، وتوصلت اللجنة إلى أن بند إلتزام الخاص بهذا الإلتزام ينـشأ فقط عندما تتم الإنبعاثات، وهذا يتبع من معيار المحاسبة الـدولي ٣٧ *"المخصـصات والإلتزامـات المحتملة والأصول المحتملة"* الذي يبين أنه لا يوجد مطلوب حتى يقع "حدث ملزم"، وفي خطة حقـوق إنبعاث، الحدث الملزم– أي الحدث الذي يلزم المنشأة تسليم المخصصات – هـو صـدور إنبعاثـات (وليس إستلام المخصصات)، وفي بداية فترة الإمتثال عندما تصدر المخصصات لم يحدث ذلك بعـد، وبذلك لا يوجد بند إلتزام تسليم مخصصات، ويدعم هذا الرأي الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الـدولي ٣٧ الذي ينص على "فقط تلك الإلتزامات الناجمة من أحداث سابقة موجـودة بـشكل مـستقل عـن الإجراءات المستقبلية للمنشأة (أي الإجراء المستقبلي لأعمالها) التي يتم الإعتراف بها كمخصـصات"، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الإلتزام بتـسليم المخصـصات يعتمد بشكل كامل على الإجراءات المستقبلية للمشارك، أي ما إذا كان يصدر إنبعاثات أم لا.

إستنتاج٢٣ بناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما تصدر إنبعاثات ينشأ إلتزام تجب معاملته محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولية ٣٧، وأولئك المجاوبون لمسودة التفسير د١ الذين قدموا الحجج بأن المخصصات تمثل حقا لإصدار انبعاثات (أي أولئك الذين اقترحوا صافي نموذج – أنظر الفقرة إستنتاج١١ – أو أولئك الذين إقترحوا أنه يجب إطفاء المخصصات عندما تصدر المنشأة إنبعاثات – أنظر الفقرة إستنتاج٢٠) إختلفوا مع هذا الإستنتاج، وقدموا الحجة أنه ينشأ إلتزام فقط عندما لا يكون لدى المشارك مخصصات كافية لتغطية إنبعاثاته (أي أنه أصدر إنبعاثات خارج حقه المسموح له به) ولذلك فهو مجبر على الحصول على مخصصات إضافية، غير أنه كما أشير في الفقرة أستنتاج٢١ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المخصص ليس حقا لإصدار إنبعاثات، بل هو أداة تقدم للحكومة من أجل تسوية الإلتزام الذي ينشأ من الإنبعاثات، ويتم تحمل هذا الإلتزام بغض النظر عما إذا كان المشارك لديه مخصصات، وحقيقة أنه يمكن أن يحتفظ المشارك بأصول لتلبية التزامه عن الإنبعاثات لا يعفي المشارك من ذلك الإلتزام.

كيف يجب قياس الإلتزام؟

إستنتاج٢٤ يحدد التفسير بأن الإلتزام بتسليم مخصصات عن الإنبعاثات السابقة يتم قياسه عادة بمقدار سعر السوق الحالي لعدد المخصصات المطلوبة لتغطية الإنبعاثات التي تمت في تاريخ الميزانية العمومية، ورأي لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن هذا نتيجة للفقرة ٣٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التي تتطلب أن يتم قياس المخصص بمقدار "أفضل تقدير للمصروف المطلوب لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية"، وهذا يوصف بأنه المبلغ الذي يجب أن تدفعه المنشأة منطقيا لتسوية الإلتزام أو لتحويله إلى طرف آخر.

إستنتاج٢٥ إختلف بعض المجاوبين لمسودة التفسير د١ مع هذا التفسير لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، وقدموا الحجة بأن "أفضل تقدير" يمكن تفسيره على أنه يشير إلى تكلفة المخصصات التي هي لدى المشارك وليس سعرها الحالي في السوق، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن تكلفة المخصصات (أو قيمتها العادلة المبدئية إذا صدرت بأقل من قيمتها العادلة) ليست المبلغ الذي يدفعه المشارك منطقياً لتسوية التزامه، بل إن المبلغ المطلوب لتسوية التزام في تاريخ الميزانية العمومية يعكس القيم الحالية، كما أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يتم قياس الإلتزامات بشكل مستقل عن الكيفية التي سيتم بها تمويل هذه الإلتزامات.

المنحة الحكومية

إستنتاج٢٦ بعد أن توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يوجد إلتزام لتسليم مخصصات في بداية فترة الامتثال عندما تصدر المخصصات نظرت اللجنة عندئذ فيما إذا كان هناك عنصر منحة حكومية، وتوصلت إلى أن موضوع المخصصات بأقل من قيمتها العادلة (على سبيل المثال بدون تكلفة) يتسبب في نشوء منحة حكومية، وهذا المنح Award يأتي ضمن تعريف المنحة الحكومية في معيار المحاسبة الدولي ٢٠: "مساعدة من الحكومة على شكل تحويلات للموارد إلى منشأة مقابل امتثال سابق أو مستقبلي لشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة"، وبشكل خاص أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الإلتزام الذي تفرضه خطة حقوق إنبعاث لتخفيض الإنبعاثات أو لتسليم المخصصات هو شرط "يتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة "، كما أشارت إلى أن منح المخصصات بأقل من قيمتها العادلة يأتي ضمن الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٠ : المنحة الحكومية قد تأخذ شكل تحويل أصل غير نقدي مثل الأرض أو موارد أخرى لإستخدام المنشأة".

إستنتاج٢٧ قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه عندما تصدر المخصصات بأقل من قيمتها العادلة فإنه يجب الإعتراف بها مبدئياً بمقدار قيمتها العادلة، وقد أقرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ يسمح بالإعتراف بالمخصصات التي تصدر بأقل من قيمتها العادلة بمقدار المبلغ المدفوع لها، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أنه لو تم تبني هذه المعاملة فإن المشاركين لن يعترفوا بالمخصصات الصادرة بدون تكلفة في ميزانيتهم العمومية، إلا أنهم سيعترفون بالمخصصات المشتراة، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذه المعاملة ليست تمثيلا صادقا للموارد التي يسيطر عليها المشارك لأنه لا يمكن التمييز بين المخصصات المشتراة والمخصصات التي تصدر بدون تكلفة.

إستنتاج٢٨ بينما لا يختلف بعض المجاوبين لمسودة التفسير د١ بالضرورة مع إستنتاج لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإنهم قدموا الحجة بأنه بمنع المشاركين من الإعتراف بالمخصصات الصادرة بأقل من قيمتها العادلة بالمبلغ المدفوع لها فإن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كانت تلغي إختياراً للمعالجة المحاسبية من معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وتبعا لذلك وفي رأيهم كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعدل معيارا، وفي إعادة مداولاتها أشارت اللجنة إلى أن المعاملة التي كانت تطلبها لم تتعارض مع معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وبناءً على ذلك ولأن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعتقد أن الإعتراف مبدئيا بالمخصصات بمبلغ عدا عن قيمتها العادلة سيكون غير مناسب فقد أعادت اللجنة تأكيد قرارها قياس المنحة والمخصصات مبدئيا بمقدار قيمتها العادلة.

إستنتاج٢٩ ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك ما هو الأسلوب الذي يجب استخدامه للإعتراف بالمنحة كدخل، وأين في الميزانية العمومية (أي كمنفعة مؤجلة أو تخفيض في المبلغ المسجل لأصل) يجب عرض المنحة إذا لم يتم الإعتراف بها كدخل عند الإعتراف المبدئي، وأشارت إلى أن الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٠ تتطلب الإعتراف بالمنح Grants في الدخل "على مدى الفترات اللازمة لمطابقتها مع التكاليف ذات العلاقة التي يقصد أن تعوضها على أساس منهجي"، والسؤال بناءً على ذلك هو: ما هي التكاليف التي يقصد بمنح Award المخصصات بأقل من قيمتها العادلة أن تعوضها؟

إستنتاج٣٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المنحة مقصود بها التعويض عن تكاليف التشغيل العالية في فترة الإمتثال، وتبعا لذلك وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب مبدئيا الإعتراف بالمنحة على أنها دخل مؤجل في الميزانية العمومية، وبالتالي يتم تلبية المتطلب في الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بإطفاء الدخل المؤجل على أساس منهجي على مدى فترة الامتثال التي خصصت لها المخصصات، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن أية علاقة بين المخصصات وفترة الإمتثال عدا عن تلك التي خصصت لها ستكون غير واضحة، كما أبدت اللجنة الملاحظة أن أسلوب الإطفاء المناسب سيعتمد على كيفية إختيار المشترك للإستجابة لخطة حقوق الإنبعاث، وتبعا لذلك قررت أنه لا يجب عليها تحديد أسلوب معين.

إستنتاج٣١ طلب عدد قليل من المجاوبين على مسودة التفسير د١ أن توضح لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعالجة المحاسبية للمنفعة المؤجلة القائمة إذا قام مشارك ببيع مخصصاته، وقد اقترح هؤلاء أنه يجب الإعتراف بالمنفعة القائمة المؤجلة في الدخل لتعكس تحقيق المنحة، غير أن رأي لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو أن المنحة أعطيت للتعويض عن تكاليف التشغيل الأعلى التي تم تحملها نتيجة لكونها خاضعة لخطة الحد الأعلى والمتاجرة، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب عدم الإعتراف بالمنفعة المؤجلة عندما تباع المخصصات ويجب أن تستمر مطفأة.

إستنتاج٣٢ كما تمت مناقشته في الفقرة أستنتاج١٦ كان العديد من المجاوبين مهتمين بنموذج القياس المختلط للتفسير Mixed Measurement Model، وبينما أشار البعض إلى أنه يمكن معالجة ذلك بقياس المخصصات بمقدار القيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة في الربح أو الخسارة أشار

البعض الأخر إلى أنه يمكن بشكل كامل معالجة آثار نموذج القياس المختلط في الربح أو الخسارة فقط بإعادة قياس المنفعة المؤجلة لاحقا لتأخذ في الإعتبار التغيرات في القيمة السوقية للمخصصات، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رأت أنه حيث أن المنفعة المؤجلة ليست إلتزاماً. بموجب الإطار فإنه من غير المناسب بالنسبة لها أن يتم إعادة قياسها.

العقوبات

إستنتاج٣٣ في مسودة التفسير د١ اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن عقوبة (نقدية) يتم تحملها إذا لم يقم المشارك بتسليم مخصصات كافية لتغطية إنبعاثاته الفعلية يجب أخذها في الاعتبار عند قياس مخصص Provision الإلتزام لتسليم المخصصات allowances ، وبكلمات أخرى اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يمكن تسوية التزام تسليم المخصصات في بعض الحالات بدفع عقوبة نقدية، وقد أشار البعض إلى أنه سيكون من غير العادي لخطة الحد الأعلى والمتاجرة السماح لمشارك بتلبية التزامه البيئي بدفعة نقدية، فعلى سبيل المثال في خطة المتاجرة في الإنبعاثات في المجتمع الأوروبي لا تعفي العقوبة المشارك من إلتزامه بتسليم مخصصات: يدفع المشارك عقوبة ويسلم المخصصات في السنة التالية، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب معاملة العقوبة بشكل منفصل عن التزام تسليم المخصصات، وأشارت إلى أن العقوبة ستكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧، إلا أنها قررت أنه لا توجد حاجة لتقديم إرشادات محددة لهذه النقطة.

انخفاض القيمة

إستنتاج٣٤ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن وجود خطة حقوق إنبعاث قد يسبب انخفاض قيمة أصول معينة، حيث أنه قد يكون لها أثر تخفيض التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من أصل (على سبيل المثال محطة توليد طاقة كهربائية) وبذلك تخفيض قيمة ذلك الأصل المستخدم، وكما أشير في الفقرة أأ٩ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يتوجب عليها تقديم إرشادات بشأن الإعتراف بخسائر الإنخفاض في القيمة وقياسها، وعدا عن الإشارة إلى أن هذا الموضوع لم يكن خاصا بخطط حقوق الإنبعاث فقد شكت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كانت تستطيع إضافة الكثير إلى المتطلبات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أنه سيكون من المفيد إدخال تذكير في التفسير بأن خطة حقوق الإنبعاث تقع ضمن الإشارة في الفقرة ١٢ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأن قيمة الأصل يمكن أن تنخفض.

الإفصاح

إستنتاج٣٥ أشار بعض المجاوبين لمسودة التفسير د١ إلى أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم تقترح أية متطلبات إفصاح، وفي إعادة مناقشات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت اللجنة إلى أنه حسب معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* يطلب من المشارك الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة لخطة الحد الأعلى والمتاجرة. إلى جانب ذلك تحدد معايير المحاسبة الدولية ٢٠، ٣٧، ٣٨ الإفصاح عن تفاصيل المنحة الحكومية والإلتزام والأصل على التوالي، ولم تحدد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه الإفصاحات في التفسير لأنها تعتقد أنه بشكل عام يجب أن لا يكرر التفسير متطلبات المعايير.

إستنتاج٣٦ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان مستخدمو البيانات المالية يطلبون أية إفصاحات تتعدى الإفصاحات التي تتطلبها المعايير الحالية، ولإتاحة المجال أمامهم لتقييم آثار خطة الحد الأعلى والمتاجرة على المشارك، أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية إلى أن الخطط تتطور وأنه قد يكون من السابق لأوانه فرض متطلبات إفصاح معينة، كما أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه من غير المحتمل أن يستطيع المشارك توضيح سياسته المحاسبية بدون تقديم بعض تفاصيل الخطة، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنها لن تطلب إفصاحاً إضافياً.

تاريخ النفاذ والإنتقال

إستنتاج٣٧ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن خطط حقوق الإنبعاث لا زالت تتطور – معظمها تم تنفيذه فقط في الأعوام الأخيرة أو أنها لا زالت قيد التطوير، وتبعاً لذلك من المحتمل أن القليل من المشاركين كانوا خاضعين لخطط حقوق انبعاث هامة لعدة سنوات، ولهذا السبب قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لا تدعو الحاجة إلى أحكام إنتقالية خاصة، وأنه يجب أن يكون تاريخ النفاذ للتفسير هو ١ مارس ٢٠٠٥، ولأسباب مماثلة قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لا توجد حاجة لأحكام إنتقالية خاصة لأولئك الذين يتبنون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.

التفسير ٤

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

المحتويات

التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

تحتوي الفقرات ١-١٧ والملحق على التفسير ٤ تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويرافق التفسير ٤ أمثلة توضيحية وأساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحية التفسيرات.

التفسير ٤

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨" *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"
- معيار المحاسبة الدولية ١٦" *الممتلكات والمصانع والمعدات*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولية ١٧" *عقود الإيجار*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولية ٣٨"*الأصول غير الملموسة*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)

الخلفية

١ يمكن للمنشأة أن تدخل في تريب يشمل معاملة أو سلسلة من المعاملات ذات العلاقة لا تأخذ الشكل القانوني لعقد إيجار ولكن تنقل حقاً بإستخدام أصل (على سبيل المثال بند ممتلكات أو مصانع أو معدات) مقابل دفعة أو سلسلة دفعات، وتشمل الأمثلة على الترتيبات التي يمكن أن تنقل فيها منشأة (المزود) هذا الحق بإستخدام أصل إلى منشأة أخرى (المشتري) يكون بينهما علاقة خدمات كما يلي:

- ترتيبات المصادر الخارجية (على سبيل المثال استخدام مصادر خارجية لأعمال معالجة بيانات المنشأة).
- ترتيبات في قطاع الإتصالات يدخل فيها مزودو طاقة الشبكة في عقود لتزويد المشترين بحقوق في الطاقة.
- عقود الأخذ– أو– الدفع والعقود المماثلة التي يجب أن يقوم فيها المشترون بإجراء دفعات محددة بغض النظر عما إذا كانوا يستلمون المنتجات أو الخدمات المتعاقد عليها (على سبيل المثال عقد الأخذ – أو– الدفع لإمتلاك كافة إنتاج مولد الطاقة للمزود بشكل أساسي).

٢ يقدم التفسير إرشادات لتحديد ما إذا كانت هذه الترتيبات هي عقود إيجار أو تحتوي على عقود إيجار تجب معالجتها محاسبيا حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧، ولا يقدم إرشادات لتحديد كيف يجب تصنيف عقد الإيجار هذا بموجب ذلك المعيار.

٣ في بعض الترتيبات، يعتمد الأصل المعني موضوع عقد الإيجار جزءً من أصل أكبر، ولا يتناول هذا التفسير كيفية تحديد متى يكون جزء من الأصل الأكبر في حد ذاته هو الأصل المعني لأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبرغم ذلك فإن الترتيبات التي يمثل فيها الأصل المعني وحدة محاسبية إما في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ هي ضمن نطاق هذا التفسير.

النطاق

٤ لا ينطبق هذا التفسير على الترتيبات المتعلقة بعقود إيجار أو تحتوي على عقود إيجار مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧.

الموضوع

٥ فيما يلي المواضيع التي تناولها هذا التفسير:

(أ) كيفية تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١٧؛

(ب) متى يجب إجراء تقييم أو إعادة تقييم إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار؛ و

(ج) كيفية فصل الدفعات عن عقد الإيجار عن الدفعات لآية عناصر أخرى في الترتيب، إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار.

الإجماع

تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار

٦ إن تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار يجب أن يكون مبنياً على محتوى الترتيب، ويتطلب تقييماً لما يلي:

(أ) إنجاز الترتيب يعتمد على استخدام أصل محدد أو أصول محددة (الأصل)؛ و

(ب) ينقل الترتيب حقاً باستخدام الأصل.

إنجاز الترتيب يعتمد على استخدام أصل محدد

٧ بالرغم من أن الأصل المحدد قد يكون معرفاً صراحة في الترتيب، فإنه ليس موضوع عقد الإيجار إذا كان إنجاز الترتيب لا يعتمد على استخدام أصل محدد. فعلى سبيل المثال إذا كان المزود مجبراً على تسليم كمية محددة من البضائع أو الخدمات وله الحق والقدرة على تزويد هذه البضائع أو الخدمات باستخدام أصول أخرى ليست محددة في الترتيب عندئذ لا يكون إنجاز الترتيب معتمداً على الأصل المحدد ولا يحتوي الترتيب على عقد إيجار. إن إلتزام ضمان الذي يسمح أو يتطلب استبدال نفس الأصول أو أصول مماثلة عندما يكون الأصل المحدد لا يعمل بشكل مناسب حيث لا يمنع ذلك معالجة عقد الإيجار، إلى جانب ذلك فإن مخصصا تعاقديا (محتملا أو خلاف ذلك) يسمح أو يتطلب أن يستبدل المزود أصول أخرى لأي سبب في تاريخ محدد أو بعده لا يمنع معالجة عقد الإيجار قبل تاريخ الإستبدال.

٨ يحدد الأصل ضمنا على سلبي المثال إذا كان المزود يمتلك أو يؤجر أصلاً واحداً فقط يلبي به الإلتزام وليس من المجدي إقتصاديا أو ممكن عمليا بالنسبة للمزود أداء التزامه من خلال استخدام أصول بديلة.

الترتيب الذي ينقل حقاً باستخدام الأصل

٩ الترتيب الذي ينقل الحق باستخدام الأصل إذا كان الترتيب ينقل للمشتري (المستأجر) الحق في السيطرة على استخدام الأصل المعني، ويتم نقل الحق في السيطرة على استخدام الأصل المعني إذا تم تلبية أي شرط من الشروط التالية:

(أ) للمشتري القدرة على أو الحق في تشغيل الأصل أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالأسلوب الذي يحدده بينما يحصل أو يتحكم بأكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج أو منفعة الأخرى للأصل.

(ب) للمشتري القدرة أو الحق في السيطرة الفعلية على الأصل المعني بينما يحصل أو يتحكم بأكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج أو المنفعة الأخرى للأصل.

(ج) تدل الحقائق والظروف على أنه من المستبعد أن طرفاً واحداً أو أكثر باستثناء المشتري سيأخذ أكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج أو المنفعة الأخرى التي سيتم إنتاجها أو توليدها من قبل الأصل أثناء فترة الترتيب، والسعر الذي سيدفعه المشتري مقابل الإنتاج ليس محدداً تعاقدياً لوحدة الإنتاج، وليس مساوياً لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج.

تقييم أو إعادة تقييم ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار

١٠ يتم تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار في بدء الترتيب، وهو تاريخ الترتيب أو تاريخ التزام الأطراف بالأحكام الرئيسية للترتيب، أيهما أبكر، على أساس كافة الحقائق والظروف، وتتم فقط إعادة تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار بعد بدء الترتيب إذا تم تلبية أي شرط من الشروط التالية:-

(أ) هناك تغيير في الأحكام التعاقدية، ما لم يجدد أو يمدد التغيير فقط الترتيب.

(ب) يمارس أطراف الترتيب خيار التجديد أو يتم الموافقة على التمديد، ما لم تكنن فترة التجديد أو التمديد قد تم إدخالها مبدئياً في فترة عقد الإيجار حسب الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتجديد أو تمديد الترتيب الذي لا يشمل تعديلاً لأية أحكام في الترتيب الأصلي قبل نهاية فترة الترتيب الأصلي يجب تقييمه بموجب الفقرات ٦-٩ فقط فيما يتعلق بفترة التجديد أو التمديد.

(ج) هناك تغيير في تحدد ما إذا كان الإنجاز يعتمد على أصل محدد.

(د) هناك تغيير كبير في الأصل، على سبيل المثال تغيير مادي كبير في الممتلكات أو المصانع أو المعدات.

١١ يجب أن تكون إعادة التقييم مبنية على الحقائق والظروف ففي تاريخ إعادة التقييم، بما في ذلك المدة المتبقية للترتيب، والتغيرات في التقدير (على سبيل المثال المبلغ المقدر للإنتاج الذي سيتم تسليمه للمشتري أو لمشتر أخر محتمل) لن يسبب إعادة تقييم، وإذا تمت إعادة تقييم الترتيب وتحدد بأنه يحتوي على عقد إيجار (أو لا يحتوي على عقد إيجار) فغنه يجب تطبيق المعالجة المحاسبية لقعد الإيجار (أو عدم تطبيقها) من :

(أ) في حالة البنود (أ) أو (ج) أو (د) في الفقرة ١٠، عند حدوث التغير في الظروف التي سببت إعادة التقييم؛

(ب) في حالة البند (ب) في الفقرة ١٠، بدء فترة التجديد أو التمديد.

فصل دفعات عقد الإيجار عن الدفعات الأخرى

١٢ إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على أطراف الترتيب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عنصر عقد الإيجار فيه، ما لم يكن مستثنى من هذه المتطلبات حسب الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتبعاً لذلك إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإنه يتم تصنيف عقد الإيجار هذا كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي حسب الفقرات ٧-١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، ويجب أن تتم المعالجة المحاسبية للعناصر الأخرى للترتيب والتي ليست ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ حسب المعايير الأخرى.

١٣ لأغراض تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب فصل الدفعات والعوض المالي الآخر الذي يتطلبه الترتيب، في بدء الترتيب أو عند إعادة تقييم الترتيب إلى دفعات لعقد الإيجار ودفعات للعناصر الأخرى على أساس قيمها العادلة النسبية، ويشمل الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار كما هو معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقط الدفعات لعقد الإيجار (أي الحق في استعمال الأصل) ولا تشمل الدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب (على سبيل المثال مقابل الخدمات وتكلفة المدخلات).

١٤ في بعض الحالات فصل دفعات عقد الإيجار عن الدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب يتطلب أن يستخدم المشتري أسلوب تقييم، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقدر المشتري دفعات عقد الإيجار بالرجوع إلى اتفاقية عقد إيجار لأصل مماثل لا يحتوي على عناصر أخرى، أو بتقدير الدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب بالرجوع إلى الإتفاقيات المماثلة وبعد ذلك خصم هذه الدفعات من إجمالي الدفعات بموجب الترتيب .

١٥ إذا توصل المشتري إلى أنه من غير العملي فصل الدفعات بشكل موثوق به فإن عليه:

(أ) في حالة الإيجار التمويلي، الإعتراف بأصل وإلتزام بمبلغ مساو للقيمة العادلة للأصل المعني الذي تم تحديده في الفقرتين ٧، ٨ على أنه موضوع عقد الإيجار، وبعد ذلك يجب تخفيض الإلتزام عندما تتم الدفعات وكذلك الإعتراف برسم مالي على الإلتزام بإستخدام سعر الفائدة المتزايد على الاقتراض للمشتري.*

(ب) في حالة عقد الإيجار التشغيلي معاملة كافة الدفعات بموجب الترتيب على أنها دفعات عقد إيجار لأغراض الإمتثال لمتطلبات الإفصاح لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، ولكن

(١) الإفصاح عن هذه الدفعات بشكل منفصل عن الحد لأدنى لدفعات عقد الإيجار للترتيبات الأخرى التي لا تشمل دفعات لعناصر غير متعلقة بعقد إيجار، و

(٢) بيان أن الدفعات التي تم الإفصاح عنها تشمل كذلك دفعات لعناصر غير متعلقة بعد إيجار في الترتيب.

* أي سعر الفائدة المتزايدة للمستأجر كما هو معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧.

تاريخ النفاذ

١٦ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق الأبكر، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الإنتقال

١٧ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ كيفية تطبيق المنشأة للتغير في السياسة المحاسبية الناجم عن التطبيق المبدئي للتفسير، ولا يطلب من المنشأة الإمتثال لهذه المتطلبات عند تطبيق هذا التفسير للمرة الأولى، وإذا استخدمت المنشأة هذا الإستثناء فإن عليها تطبيق الفقرات ٦-٩ من التفسير على الترتيبات القائمة في بداية أبكر فترة يتم لها عرض معلومات مقارنة بموجب المعايير الدولة لإعداد التقارير المالية على أساس الحقائق والظروف القائمة في بداية تلك الفترة.

ملحق

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيار التقرير الدولي١ الصادر في أو بعد ٢ ديسمبر ٢٠٠٤.

أمثلة توضيحية

هذه الأمثلة ترافق التفسير ٤ ولكنها ليست جزءاً منه.

مثال على ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الحقائق

مثال١ شركة إنتاج (المشتري) تدخل في ترتيب مع طرف آخر (المزود) لتزويد حد أدنى من كمية غاز بحاجة له في عملية إنتاج لفترة زمنية محددة، يقوم المزود بتصميم وبناء مرفق مجاور لمصنع المشتري لإنتاج الغاز المطلوب، ويحتفظ بملكية كافة النواحي الهامة لتشغيل المصنع والسيطرة عليها، وتنص الإتفاقية على ما يلي:

- المرفق محدد صراحة في الترتيب، وللمزود الحق التعاقدي في تزويد الغاز من مصادر أخرى، إلا أن تزويد الغاز من مصادر أخرى ليس مجديا اقتصاديا أو عمليا.
- للمزود الحق في تزويد الغاز لعملاء آخرين وإزالة واستبدال معدات المرفق وتعديل أو توسيع المرفق لتمكين المزود من إجراء ذلك، إلا انه في بدء الترتيب لا يوجد لدى المزود خطط لتعديل أو توسيع المرفق، والمرفق مصمم فقط لتلبية إحتياجات المشتري.
- المزود مسؤول عن التصليحات والصيانة والمصروفات الرأسمالية.
- يجب أن يكون المزود جاهزا لتسليم حد أدنى من الغاز كل شهر.
- يقوم المشتري كل شهر بدفع رسم طاقة ثابت ورسم متغير بناءً على الإنتاج الفعلي المأخوذ، ويجب أن يدفع المشتري رسم الطاقة الثابت بغض النظر عما إذا كان يأخذ أياً من إنتاج المرفق. يشمل الرسم المتغير تكاليف الطاقة الفعلية للمرفق التي تبلغ تقريبا ٩٠% من إجمالي التكاليف المتغيرة للمرفق، والمزود معرض لتكاليف متزايدة ناجمة من العمليات غير الكفؤة للمرفق.
- إذا لم ينتج المرفق الحد الأدنى من الكمية المبينة فإن على المزود إعادة رسم الطاقة الثابت بكامله أو جزءاً منه.

التقييم

مثال٢ يحتوي الترتيب على عقد إيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار، والأصل (المرفق) محدد صراحة في الترتيب، وتنفيذ الترتيب يعتمد على المرفق، وبالرغم من أن للمزود الحق في تزويد الغاز من مصادر أخرى فإن قدرته على إجراء ذلك ليست كبيرة، وقد حصل المشتري على الحق في إستعمال المرفق لأنه بناءً على الحقائق المقدمة – وبشكل خاص لأن المرفق مصمم فقط لتلبية إحتياجات المشتري وليس لدى المزود خطط لتوسيع أو تعديل المرفق – فإنه من المستبعد أن يأخذ

طرف واحد أو أكثر عدا عن المشتري أكثر من مقدار غير هام من إنتاج المرفق، والسعر الذي سيدفعه المشتري ليس محددا تعاقديا لوحدة الإنتاج وليس مساويا لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج.

مثال على ترتيب لا يحتوي على عقد إيجار

الحقائق

مثال٣ شركة تصنيع (المشتري) تدخل في ترتيب مع طرف آخر (المزود) لتزويد قطعة مكوّنة محددة من منتجها المصنع لفترة زمنية محددة، ويقوم المزود بتصميم وبناء مصنع مجاور لمصنع المشتري لإنتاج القطعة المكوّنة. تزيد الطاقة المصممة للمصنع عن الاحتياجات الحالية للمشتري، ويحتفظ المزود بملكية كافة النواحي الهامة لتشغيل المصنع والسيطرة عليها، وينص الترتيب على ما يلي:

- مصنع المزود محدد صراحة في الترتيب، إلا أن للمزود الحق في تنفيذ الترتيب بشحن القطع المكونة من مصنع آخر يملكه المزود، إلا أن إجراء ذلك لأية فترة زمنية مطولة سيكون غير اقتصادي.
- المزود مسؤول عن التصليحات والصيانة والمصروفات الرأسمالية للمصنع.
- يجب أن يكون المزود جاهزا لتسليم حد أدنى من الكمية، ويطلب من المشتري دفع سعر ثابت لوحدة الكمية الفعلية المأخوذة، وحتى إذا كانت احتياجات المشتري بالشكل الذي لا تحتاج فيه إلى الحد الأدنى المبين فإنه لا زال يقوم بالدفع فقط عن الكمية المأخوذة.
- للمزود الحق في بيع القطع المكونة لعملاء آخرين وله تاريخ بإجراء ذلك (بالبيع في سوق قطع الغيار)، وهكذا فإنه من المتوقع أن تأخذ الأطراف عدا عن المشتري أكثر من مقدار غير هام من القطع المكونة المنتجة في مصنع المزود.

التقييم

مثال٤ لا يحتوي الترتيب على عقد إيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، والأصل (المصنع) محدد صراحة في الترتيب، وتنفيذ الترتيب يعتمد على المرفق، وبالرغم من أن المزود له الحق في تزويد القطع المكونة من مصادر أخرى فإنه ليس للمزود القدرة على إجراء ذلك لأنه سيكون غير اقتصادي، إلا أن المشتري لم يحصل على حق استخدام المصنع لأن المشتري ليس له القدرة أو الحق في تشغيل المصنع أو توجيه الآخرين لتشغيل المصنع أو السيطرة على الوصول الفعلي إلى المصنع، واحتمال أن تأخذ أطراف عدا عن المشتري أكثر من مقدار غير هام من القطع المكونة المنتجة في المصنع أكثر من بعيد على أساس الحقائق المقدمة. إلى جانب ذلك السعر الذي يدفعه المشتري ثابت لكل وحدة إنتاج تؤخذ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات التفسير ٤، إلا أنه ليس جزءًا منه

مقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في اللجنة وزنا أكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية (الفقرات ١ – ٣)

إستنتاج٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه قد تطورت ترتيبات في السنوات الأخيرة لا تأخذ الشكل القانوني لعقد إيجار ولكن تنقل حقوق لستخدام بنود لفترات زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات، وتحتوي الفقرة ١ من التفسير على أمثلة على هذه الترتيبات. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذه الترتيبات تشترك في عدة ملامح لعقد إيجار لأن عقد الإيجار معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ عقود الإيجار على أنه "إتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق إستخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات" (التأكيد مضاف)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن كافة الترتيبات التي تلبي تعريف عقد الإيجار تجب معالجتها محاسبيا حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (مع مراعاة نطاق ذلك المعيار) بغض النظر ما إذا كانت تتخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار، وبكلمات أخرى كما توصلت إليه لجنة التفسيرات الدائمة في التفسير – ٢٧ *تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الشكل القانوني لعقد ايجار* إلى أن الترتيب الذي يوصف بأنه عقد ايجار لا تتم بالضرورة معالجته محاسبيا كعقد ايجار، وعليه فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الترتيب يمكن أن يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ حتى ولو لم يتم وصفه على أنه عقد ايجار، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب أن تصدر إرشادات للمساعدة في تحديد ما إذا كان ترتيب ما هو عقد ايجار أو يحتوي على عقد ايجار.

إستنتاج٣ نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير د٣ *تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد ايجار* من أجل ملاحظات الجمهور في يناير ٢٠٠٤ واستلمت ٥١ رسالة ملاحظة استجابة لاقتراحاتها. إلى جانب ذلك ولأجل فهم أفضل للمواضيع العملية التي قد تكون نشأت عند تطبيق التفسير المقترح قابل موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية عددا من المشاركين المعدين.

إستنتاج٤ كان هناك دعم واسع لإصدار لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتفسير بشأن هذا الموضوع (حتى بين أولئك المجاوبين الذين اختلفوا مع المقاييس في مسودة التفسير د٣ لتحديد ما إذا كان هناك عقد ايجار)، على أن بعض المجاوبين لمسودة التفسير د٣ تساءلوا ما إذا كانت الإقتراحات تفسيرا شرعيا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، وبشكل خاص اقترح البعض أن الإقتراحات توقعت مشروع البحث الحالي للمجلس حول عقود الإيجار.

إستنتاج٥ عند أخذ هذه الملاحظات في الإعتبار توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنها نشأت بشكل رئيسي من ملاحظتها في أساس الإستنتاجات لمسودة التفسير د٣ بأن "أصل عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ هو الحق في إستخدام [و] أنه يجب عدم الخلط بين هذا الأصل مع البند المعني [في الترتيب]" (على سبيل المثال بند ممتلكات أو مصانع أو معدات)، ونتيجة لذلك أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن بعض المجاوبين كانوا معنيين بأن مسودة التفسير د٣ كانت تتطلب من أو تسمح ل) المشترين (المستأجرين) الإعتراف بأصل غير ملموس لحق الإستعمال حتى لعقود الإيجار المصنفة على أنها عقود ايجار تشغيلي.

إستنتاج٦ أثناء إعادة المداولات أكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رأيها بأنه من ناحية المفهوم يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصل أنه حق استعمال (بالرغم من أنها أقرت أنه في عقد إيجار تمويلي على المستأجر الإعتراف بالأصل ومحاسبته كما لو أنه ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة)، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قررت التأكيد بأن هدف التفسير هو فقط تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار وليس تغيير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتبعا لذلك بعد تحديد وجود عقد إيجار، على المنشأة إجراء المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار هذا حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧، وهذا يشمل إتباع المتطلبات في الفقرات ٧ – ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي، وهذا يعني على سبيل المثال أنه إذا كان المشتري يلبي المقاييس في التفسير فإن عليه (أ) الإعتراف بأصل فقط إذا تم بشكل جوهري تحويل كافة المخاطر والمكافآت الملازمة للملكية (ب) معاملة الأصل المعترف به كبند عقد إيجار وليس كأصل غير ملموس لحق استخدام ذلك البند.

إستنتاج٧ أعادت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النظر في إستخدامها لمصطلح "بند" في مسودة التفسير د٣ (مثل في الحق في إستخدام بند)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنها استخدمت "بند" وليس "أصل" للإشارة إلى الأصل المعني في الترتيب (على سبيل المثال بند ممتلكات أو مصانع أو معدات) من أجل تأكيد أن الأصل الذي هو موضوع التفسير هو الحق في الاستعمال وليس البند أو الأصل المعني، على أنه بناءً على ذلك وجد العديد أن إستعمال المصطلح مربك وقررت عند إكمال التفسير العودة إلى العبارة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ "حق استعمال الأصل".

الترتيبات ذات العناصر المتعددة

إستنتاج٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الترتيبات التي تقع ضمن نطاق التفسير من المحتمل أنها تشمل خدمات وكذلك حق إستخدام أصل، وبكلمات أخرى الترتيب هو ما يشار إليه في بعض الأحيان أنه ترتيب ذو عناصر متعددة، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يسمح بالإعتراف المنفصل بعقد الإيجار الذي هو ضمن أو موجود في ترتيب ذي عناصر متعددة لأن معيار المحاسبة الدولي ١٧ (الفقرة ٣) يبين أنه ينطبق على "الترتيبات التي تنقل حق إستعمال الأصول حتى بالرغم من أن المستأجر قد يتطلب خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول". إلى جانب ذلك يوضح تعريف الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ أن هذه الدفعات تستثني تكاليف الخدمات، وبناءً على ذلك فإن التفسير يتناول ما إذا كان الترتيب ذو العناصر المتعددة يحتوي على عقد إيجار وليس فقط ما إذا كان ترتيب بكامله عقد إيجار.

الأجزاء من الأصل (الفقرة ٣)

إستنتاج٩ لا يتناول التفسير (مثل مسودة التفسير د٣) ما يشكل الأصل المعني في الترتيب، وبكلمات أخرى لا يتناول متى يمكن أن يكون جزء من أصل أكبر موضوع عقد إيجار.

إستنتاج١٠ إقترح بعض المجاوبين لمسودة التفسير د٣ أن هذا الحذف أشار إلى عيب في الإقتراحات، مما أدى إلى قلق بسبب عدم الإتساق المحتمل بين محاسبة ترتيب الأخذ – أو – الدفع لجميع الإنتاج بشكل جوهري من الأصل المحدد (الذي يمكن أن يحتوي على عقد إيجار) ومحاسبة جزء أصغر من الإنتاج (والذي لم يكن سيطلب أن يعامل على أنه يحتوي على عقد إيجار). قدم بعض المجاوبين الآخرين

الحجة بأن مسودة التفسير د٣ كانت ستسمح بمرونة غير مناسبة، وأن على لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إما أن تستبعد صراحة أجزاءً أو تقدم إرشادات إضافية لإيضاح أية أجزاء يجب الإعتراف بها (على سبيل المثال تلك التي هي قابلة للتمييز فعليا).

إستنتاج١١ في مرحلة مبكرة من هذا المشروع قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عدم تناول موضوع الأجزاء، ويجب أن تركز على الموضوع الرئيسي أي ما يشكل عقد إيجار. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن موضوع الأجزاء كان هاما في حد ذاته وله تطبيق أوسع كثيراً من التفسير، وأكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذا الرأي أثناء إعادة مداولاتها، وبناءً على ذلك رفضت الإقتراح بأنه يجب عليها أيضا تناول الأجزاء في التفسير. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه من غير المناسب تحديد أنه يجب عدم تطبيق التفسير على ترتيب يحتوي على حق استعمال جزء من أصل (سواء كان ذلك الجزء من الأصل قابلاً للتمييز بالفعل أو محدد بالإشارة إلى إنتاج الأصل أو الوقت الذي تم فيه توفير الأصل) لأن ذلك سيتعارض مع معيار المحاسبة الدولي ١٧، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن العبارة "حق إستعمال أصل" لا تستبعد أن يكون الأصل جزءا من أصل أكبر.

إستنتاج١٢ على أنه في ضوء الملاحظات من المجاوبين قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إيضاح أنه يجب تطبيق التفسير على الترتيبات التي يمثل فيها الأصل المعني وحدة المحاسبة إما في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

النطاق (الفقرة ٤)

إستنتاج١٣ إن هدف التفسير هو تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وعندئذ تتم معالجة عقد الإيجار محاسبيا حسب ذلك المعيار، ونظرا لأنه يجب عدم قراءة التفسير على أنه يتجاوز أيا من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن توضح أنه إذا وجد أن ترتيبا ما يحتوي على عقد إيجار أو اتفاقية ترخيص مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ فإن المنشأة ليست بحاجة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عقد الإيجار أو اتفاقية الترخيص تلك.

إستنتاج١٤ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يمكن أن يتداخل نطاق التفسير مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"، وبشكل خاص أشارت إلى الرأي بأن ترتيبا للإنتاج قد يلبي تعريف المشتق Derivative بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ولكن أيضا يحدد أنه يحتوي على عقد إيجار بموجب هذا التفسير، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب أن لا يكون هناك تداخل لأن الترتيب للإنتاج الذي يعتبر مشتق لن يلبي المقاييس في الفقرات ٦ – ٩ من التفسير، وبشكل خاص أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا الترتيب سيكون لمنتج له سعر سوق معروض متوفر في سوق نشط، ولذلك فإنه ليس من المحتمل أن يعتمد على استعمال أصل محدد.

الإجماع (الفقرات ٦ – ١٥)

المعيار لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار (الفقرات ٦–٩)

إستنتاج١٥ في مسودة التفسير د٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هناك ثلاثة مقاييس يجب الوفاء بها حتى يكون الترتيب عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار.

(أ) يعتمد الترتيب على بند أو بنود معينة (البند)، وليس البند بحاجة لأن تحدده صراحة الأحكام

التعاقدية للترتيب، بل يمكن أن يحدد ضمنيا لأنه من غير المجدي اقتصاديا أو ممكن عمليا أن ينفذ المزود الترتيب بتوفير إستخدام بنود بديله.

(ب) ينقل الترتيب حقا بإستعمال البند لفترة زمنية محددة بحيث يكون المشتري قادر على إستثناء الآخرين من إستخدام البند.

(ج) تتم الدفعات بموجب الترتيب للوقت الذي يتم فيه توفير البند للإستعمال وليس للإستعمال الفعلي للبند.

إستنتاج١٦ إقترحت مسودة التفسير د٣ كذلك أن الترتيبات التي يكون فيها إحتمال ضئيل أن الأطراف باستثناء المشتري ستأخذ أكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج الذي ينتجه بند ما ستلبي المقياس الثاني من المقاييس أعلاه.

إستنتاج١٧ في أساس الإستنتاجات لمسودة التفسير د٣ لفتت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإنتباه إلى نواحي التشابه بين تفسيرها والموضوع رقم ٠١-٨ *تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد ايجار* الذي نشرته "لجنة العمل للمواضيع الطارئة" الأمريكية في مايو ٢٠٠٣، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه "بالرغم من أن صياغة الموضوع ٠١-٨ ومسودة التفسير تختلفان.... فإن هناك إحتمال بأن يكون هناك تقييم مماثل لما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار بموجب كلا التفسيرين.

إستنتاج١٨ اختلف بعض المجاوبين مع إستنتاج لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأشاروا إلى أن الاختلافات بين التفسيرين كانت في الحقيقة هامة، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أبقت على إستنتاجها الأصلي، وبشكل خاص أشارت إلى أنها و "لجنة العمل للمواضيع الطارئة" توصلتا إلى أن حق الاستعمال يمكن نقله في الترتيبات التي للمشترين فيها حقوق الحصول على الإنتاج الذي سينتجه الأصل، بغض النظر عن أي حق أو قدرة فعلية على تشغيل أو السيطرة على الوصول إلى ذلك الأصل، وتبعا لذلك كان سيتم تقييم العديد من عقود الأخذ – أو – الدفع (والعقود المشابهة) بشكل مشابه بموجب التفسيرين.

إستنتاج١٩ برغم ذلك وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه سيتم إعتبار بعض الترتيبات كعقود إيجار بموجب الموضوع ٠١-٨ ولكن ليس بموجب مسودة التفسير د٣، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه كان هناك سببين رئيسيين لذلك، أولا، أن أثر المقياس الثالث في مسودة التفسير د٣ ("تتم الدفعات بموجب الترتيب للوقت الذي يتم فيه توفير البند للاستعمال وليس للاستعمال الفعلي للبند") كان أن المشتري سيطلب منه دائما تحمل بعض مخاطرة السعر في ترتيب ما حتى يكون هناك عقد إيجار، وليست الحالة كذلك بموجب الموضوع ٠١-٨. ثانيا، أن المقياس الثاني في مسودة العرض د٣ ("الترتيب ينقل حقا باستعمال البند.. بحيث أن المشتري قادر على استثناء الآخرين من استعمال البند") أوحى بأن حق الاستعمال ينقل في ترتيب للإنتاج من الأصل فقط عندما يأخذ المشتري بشكل جوهري كل الإنتاج من أصل محدد، وبموجب الموضوع ٠١-٨ يتم نقل حق الاستعمال كذلك إذا كان المشتري يسيطر على الأصل المعني أو يقوم بتشغيله بينما يأخذ أكثر من *مقدار ضئيل* من الإنتاج من الأصل.

إستنتاج٢٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تعريف عقد الإيجار في معيار المحاسبة الدولي ١٧ مشابه لتعريفه في المعيار الأمريكي بيان معايير المحاسبة المالية ١٣ *محاسبة عقود الإيجار*، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يوجد سبب موجب لتقييمات مختلفة إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية. إلى جانب ذلك كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متعاطفة بالنسبة للصعوبات العملية التي أوضحها بعض الجاوبين التي ستنشأ في الحالات التي تحتاج فيها الإتفاقية للتقييم مقابل

مجموعتي مقاييس متشابهتين ولكن مختلفتين، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عليها أن تحاول إزالة الاختلافات بين الأسلوب في مسودة التفسير د٣ والموضوع ٠١-٨ لتحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن أكثر الطرق فاعلية لتحقيق هذا الهدف هي تعديل مقاييسها لتكون أكثر توافقا مع الأسلوب في الموضوع ٠١-٨.

إستنتاج٢١ قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عليها إلى أقصى حد ممكن تبني الصياغة الفعلية من الموضوع ٠١-٨ مع مراعاة الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ١٧ وبيان معايير المحاسبة المالية ١٣، وتوصلت إلى أن الإختلافات في الصياغة لن تزيد التقارب ومن المحتمل أن تسبب الإرباك، وبناءً على ذلك فإن الفقرات ٧-٩ هي فعليا مطابقة للموضوع ٠١-٨ باستثناء أن:

(أ) التفسير يستخدم المصطلح "أصل" وليس "ممتلكات أو مصانع أو معدات كما في الموضوع ٠١-٨، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يغطي سلسلة أوسع من عقود الإيجار مما يغطيه بيان معايير المحاسبة المالية ١٣، وأنه لا يوجد سبب لتقييد هذا التفسير ليقتصر فقط على بنود الممتلكات أو المصانع أو المعدات.

(ب) تم التعبير عن العبارة "أكثر من مقدار ضئيل من الإنتاج" في الموضوع ٠١-٨ على أنها "أكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج"، ويعود ذلك إلى أن العبارة الأخيرة هي الشكل الأكثر شيوعا بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولذلك فهي متوافقة مع المعايير الأخرى، على أنه في هذا السياق تقصد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يكون للتعبير "ضئيل" والتعبير "غير مادي" نفس المعنى.

إستنتاج٢٢ وباستثناء التعديلات الصغيرة على صياغة المقياس الأول في مسودة التفسير د٣ فإن أثر التقارب بشكل كامل مع المقاييس في الموضوع ٠١-٨ لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار هو أن المقياسين الثاني والثالث في مسودة التفسير د٣ تم استبدالهما بمقياس واحد يتطلب أن ينقل الترتيب إلى المشتري الحق في السيطرة على استعمال الأصل المعني.

إستنتاج٢٣ بالرغم من أن المتطلبات لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار هي نفسها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية فإن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تؤكد أن أي عقد إيجار يحدده التفسير يمكن أن يعالج محاسبيا بشكل مختلف بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية بسبب وجود اختلافات بين معايير عقود الإيجار الخاصة بها.

تنفيذ الترتيب يعتمد على إستعمال الأصل المحدد (الفقرتان ٧ و٨)

إستنتاج٢٤ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الأصل المعني بحاجة إلى تحديده في الترتيب حتى يكون هناك عقد إيجار، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا يتبع تعريف عقد الإيجار الذي يشير إلى "الحق في إستعمال أصل" (التأكيد مضاف)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الإعتماد على أصل محدد بشكل دقيق هو خاصية تميز عقد الإيجار عن الترتيبات الأخرى التي تنقل أيضا حقوقا في استعمال الأصول ولكنها ليست عقود إيجار (على سبيل المثال بعض ترتيبات الخدمة).

إستنتاج٢٥ على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تحديد الأصل في الترتيب ليس بحاجة لأن يكون صريحا، بل إنه يمكن أن تحدد الحقائق والظروف ضمنياً الأصل لأنه لن يكون مجديا اقتصاديا أو ممكناً عمليا بالنسبة للمزود أن يؤدي التزامه بتوفير إستعمال أصول بديلة، والأمثلة على متى يمكن تحديد الأصل ضمنيا هو عندما يمتلك المزود فقط أصلاً مناسبا واحداً، والأصل المستخدم لتنفيذ العقد بحاجة لأن يكون في موقع معين أو مختص في إحتياجات المشتري، والمزود هو منشأة ذات غرض خاص تم تكوينها لغرض محدود.

إستنتاج٢٦ أشار بعض المجاوبين لمسودة التفسير د٣ إلى أن أثر المقياس الأول هو أن محاسبة المشتري يمكن أن تعتمد على كيفية إختيار المزود لتنفيذ الترتيب، وأشاروا إلى أنه قد لا يكون *المشتري* سيطرة على ذلك لأن (من ناحية الشكل) المشتري تعاقد من أجل الإنتاج. كان بعض المجاوبين كذلك قلقين بسبب عدم

وجود إمكانية المقارنة لأن الترتيبات المماثلة لإنتاج الأصل من الممكن معالجتهـا محاسـبيا بـشكل مختلف حسب ما إذا كانت تعتمد على إستعمال أصل محدد.

إستنتاج٢٧ إستجابة للملاحظة الأولى من هذه الملاحظات أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقـارير المالية إلى أن كيفية إختيار المنشأة الحصول على منتج تحدد عادة المعالجة المحاسبية، علـى سـبيل المثال المنشأة التي تحتاج إلى طاقة قد تختار استئجار مصنع طاقة أو الربط مع الشبكة، وينـتج عـن الخيارين معالجة محاسبية مختلفة، وبالرغم من أنه في مثال المجاوبين الاختيار هو للمزود (ولـيس للمشتري) فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الأمر الهام هـو الوضع النهائي للمنشأة (أي هل هناك عقد إيجار؟) وليس كيف حصلت على ذلك المركـز (أي هـل إختارت تلك النتيجة أو فرضت عليها).

إستنتاج٢٨ إستجابة للملاحظة الثانية أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنـه مـن المهم إعتبار الأثر المشترك للمقياس في التفسير وليس إعتبار المقاييس فرديا، وعندما قامـت لجنـة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعادة النظر في الإقتراحات في مسودة التفـسير د٣ ومتطلبات الموضوع ٠١–٨ توصلت إلى أنه في سياق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحاليـة التي لا يتم فيها بشكل عام محاسبة العقود القابلة للتنفيذ يحدد التفسير العقود (أو عنصر فيهـا) التـي تتطلب الإعتراف فيها بالنسبة للمشتري (إذا تم تلبية تعريف عقد الإيجار التمويلي)، وتوصـلت لجنـة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تحديد ومحاسبة عنصر عقد الإيجـار يمثـل تحسنا في الممارسة المحاسبية الحالية.

الترتيب الذي ينقل حقا باستعمال الأصل (الفقرة ٩)

إستنتاج٢٩ بإتباع الموضوع ٠١–٨ يحدد التفسير أنه يمكن نقل حق الإستعمال إذا تم تلبية مقيـاس واحـد مـن المقاييس الثلاثة.

إستنتاج٣٠ يتناول المعيار الأول والثاني قدرة المنشأة على السيطرة الفعلية على استخدام الأصل المعني، إما مـن خلال العمليات أو الوصول، بينما يحصل على أكثر من مقدار غير مادي من إنتاج الأصل أو السيطرة عليه، فعلى سبيل المثال من الممكن إظهار قدرة المشتري على تشغيل الأصل من خلال قدرته علـى توظيف أو إنهاء خدمة أو استبدال مشغّل الأصل أو قدرته على تحديد سياسات وإجراءات تشغيل هامة في الترتيب (بالمقارنة مع الحق في مراقبة أنشطة المزود) مع عدم تمتع المزود بالقدرة علـى تغييـر هذه السياسات والإجراءات.

إستنتاج٣١ في مسودة التفسير د٣ أوضحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنهـا لا تعتبـر قدرة المشتري على التشغيل الفعلي للأصل المعني أنها تحدد ما إذا كان حق الإستخدام قد تـم نقلـه، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن مـدراء الأصـول "يـشغلون" الأصول، ولكن هذا لا ينقل بالضرورة حق الإستعمال، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أنه بموجب الموضوع ٠١–٨ بالإضافة إلى القدرة على تشغيل الأصل فإن على المشتري أخذ أكثر من مقدار ضئيل من الإنتاج، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعـداد التقارير المالية على أنه في مثل هذه الحالات ينقل الترتيب حق الإستعمال.

إستنتاج٣٢ اتفقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع "لجنة العمل للمواضيع الطارئة" علـى أنه تم نقل حق الاستعمال في الترتيبات التي يكون للمشتري فيها القدرة على الـسيطرة فعليـا علـى استعمال الأصل المعني من خلال الوصول إليه (بينما يحصل على أكثر من مقدار ضئيل مـن إنتـاج الأصل أو يسيطر عليه)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه فـي مثل هذه الترتيبات سيكون للمشتري القدرة على تقييد وصول الآخرين إلى المنافع الإقتصادية للأصـل المعني.

إستنتاج٣٣ يتناول المقياس الثالث تحديد ما إذا كان حق للإستعمال قد تم نقله إذا كان المشتري يأخذ كل الإنتاج أو كل الإنتاج بشكل جوهري أو منفعة أخرى للأصل المعني.

إستنتاج٣٤ كما أشير سابقا حددت مسودة التفسير د٣ بالمثل أنه من الممكن نقل حق الإستعمال في الترتيبات التي يوجد فيها فقط إحتمال بعيد بأن تستطيع أطراف أخرى أخذ أكثر من مقدار غير مـادي مـن إنتـاج الأصل، وبين المجاوبين الذين إختلفوا مع الإقتراحات في مسودة التفسير د٣ أن هـذا المقيـاس هـو الأكثر إثارة للقلق، ولم يوافقوا في بعض الظروف المحددة على أن حق المشتري في الحصول علـى الإنتاج من أصل من الممكن مساواته مع حق لإستعمال ذلك الأصل، وكان من بين الحجج التي قـدمت للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما يلي:

(أ) إن حق الإستعمال يتطلب أن يكون للمشتري القدرة على السيطرة على الطريقة التي يـتم بهـا استعمال الأصل المعني أثناء فترة الترتيب، على سبيل المثال حـق مـوظفي المـشتري فـي المساعدة أو الإشراف على تشغيل الأصل.

(ب) إلى جانب الحق في الإنتاج يحتاج المشتري أن تكون له السيطرة على وضع تـسليم الإنتـاج، وبكلمات أخرى هو أيضا بحاجة للقدرة على تحديد متى يتدفق الإنتاج، وخلافاً لذلك هو ببساطة يستهلك إنتاج الأصل المعني ولا يستخدم الأصل في أعماله.

(ج) في معظم ترتيبات التزويد لا يكون للمشتري إمكانية الوصول إلى المصنع في حالة تقـصير المزود ولكنه يستلم تعويضا عن الأضرار، وعدم وجود هذا الحق يشير إلى أنه لم يكن هنـاك عقد إيجار، وإذا إحتوى الترتيب على عقد إيجار فإنه سيكون للمشتري القـدرة علـى اسـتلام الإنتاج من المصنع في الترتيب باستبدال المزود الأصلي بمقدم آخر للخدمة.

(د) تستبعد مسودة التفسير د٣ "المخاطر والمكافآت المرتبطة مع ملكية" الأصل عند تحديد مـا إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار، وبناءً على ذلك فإن الترتيبات التي يحتفظ فيها المزود إلى حد كبير بكافة مخاطر ومكافآت التشغيل وملكية الأصل من الممكن اعتبارها أنها تحتوي على عقود إيجار، غير أنه في هذه الترتيبات قد يكون للتدفقات النقدية للمشتري احتمال أكبر للتغيـر من مؤجر "صادق" ومن الممكن أن يطلب المزود مقابلا أعلى إلى حد كبير من سعر الـسوق للمؤجر.

إستنتاج٣٥ أثناء إعادة مناقشات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أعادت اللجنة تأكيد رأيهـا بأن المشتري الذي يأخذ بشكل جوهري كل الإنتاج من الأصل له القدرة على تقييد وصول الآخـرين إلى الإنتاج من ذلك الأصل، وبناءً على ذلك للمشتري حق الإستعمال لأنه يسيطر على الوصول إلى المنافع اقتصادية التي سيتم اشتقاقها من الأصل، لذلك لم توافق لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعـداد التقارير المالية على أن غياب القدرة على السيطرة فعلياً على الطريقة التي تتم فيها استعمال الأصـل يمنع وجود حق الإستعمال (بالرغم من أنه كما أشير سابقا قد تدل هذه القدرة على أن حق الإستعمال قد تم نقله).

إستنتاج٣٦ فيما يتعلق بالنقاط الأخرى أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:

(أ) أن المشتري الذي يأخذ بشكل جوهري كل الإنتاج من الأصل في الحالات التـي يكـون فهـا مستبعداً أن يكون الآخرين يأخذون مقداراً أكثر من ضئيل من الإنتاج يحدد في الواقـع متـى يتدفق الإنتاج.

(ب)في معظم عقود الإيجار البسيطة فإن أي مستأجر ينهي عقد الإيجار بسبب تخلف المؤجر لن يكون له بعد ذلك إمكانية الوصول إلى الأصل، إلى جانب ذلك في العديد من عقود الإيجار التي تحتوي على كل من حق الإستعمال وعنصر خدمة لا يسري عقد الخدمة ذي العلاقة بشكل مستقل (على سبيل المثال لا يستطيع المستأجر إنهاء عنصر الخدمة لوحدة)، وفي الحقيقة أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن حق المشتري في التعويض عن الأضرار في حالة تخلف المزود يدل على أنه تم في الأصل نقل حق الإستخدام وأن المزود يقوم بتعويض المشتري عن سحب ذلك الحق.

(ج) أن المخاطر والمكافآت هي بشكل عام مناسبة لتحديد تصنيف عقد الإيجار وليس ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في العديد من عقود الإيجار التشغيلية البسيطة قصيرة الأجل يحتفظ المؤجر بشكل جوهري بكافة المخاطر والمكافآت. وحتى ولو كان من المرغوب فيه تحديد أن مستوى معين من المخاطر والمكافآت بحاجة لتحويله حتى يكون هناك عقد إيجار فقط كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في شك بأنه يمكن تفعيل هذا المقياس، وبرغم ذلك فإن الترتيب الذي ينقل حق استخدام أصل سينقل أيضاً مخاطر ومكافآت معينة ملازمة للملكية، وبناءً على ذلك من الممكن أن يدل تحويل مخاطر ومكافآت الملكية على ان الترتيب ينقل حق استخدام الأصل، فعلى سبيل المثال إذا نص سعر ترتيب ما على رسم ثابت للطاقة مصمم لإستعادة الإستثمار الرأسمالي للمزود في الأصل المعني فإن السعر قد يكون دليلاً مقنعاً على أنه من المستبعد أن أطرافاً أخرى باستثناء المشتري ستأخذ مقداراً أكثر غير مادي من الإنتاج أو منفعة أخرى سينتجها أو يولدها الأصل وأن المقياس في الفقرة ٩ (ج) قد تمت تلبيته.

إستنتاج٣٧ عند تبني الأسلوب من الموضوع ٠١-٨ حددت لجنة تفسيرات المعاير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الترتيب لكل الإنتاج أو بشكل جوهري كل الإنتاج من أصل محدد لا ينقل حق استخدام الأصل إذا كان السعر الذي سيدفعه المشتري محدداً تعاقدياً لوحدة الإنتاج أو مساوٍ لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج، ويعود ذلك إلى أنه في مثل هذه الحالات يدفع المشتري مقابل المنتج أو الخدمة وليس مقابل حق استعمال الأصل، وقد اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مسودة التفسير د٣ إجراء تمييز مماثل بجمع المقياس الثاني والمقياس الثالث (أنظر الفقرة إستنتاج ١٥ (ب) و (ج) أعلاه).

إستنتاج٣٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا أن تفسيرها قد يؤدي إلى ترتيبات الأخذ -أو- الدفع التي يلتزم فيها المشترون بشراء كل الإنتاج بشكل جوهري من الأصول المعينة التي حددت بأنها تحتوي على عقود إيجار، ويعود ذلك إلى أنه في مثل هذه الترتيبات يقوم المشتري بإجراء الدفعات للوقت الذي يتم فيه توفير الأصل المعني للإستعمال وليس على الإستعمال أو الإنتاج الفعلي (مما ينجم عنه أن سعر الترتيب ليس ثابتاً لوحدة الإنتاج وليس مساوياً لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج)، وفي العديد من ترتيبات الأخذ -أو- الدفع المشتري ملزم تعاقدياً لأن يدفع للمزود بغض النظر ما إذا كان المشتري يستعمل الأصل المعني أو يحصل على الإنتاج من ذلك الأصل، وبناءً على ذلك تتم الدفعات مقابل حق استخدام ذلك الأصل، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الأثر الكلي لترتيب الأخذ -أو- الدفع هذا مماثل لأثر عقد الإيجار بالإضافة إلى العقود الخاصة بالخدمات والإمدادات ذات العلاقة (مثل عقود تشغيل الأصل وشراء المدخلات).

إستنتاج٣٩ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار وعقد الإيجار هو عقد إيجار تشغيلي فإن تطبيق التفسير من المحتمل أن يؤدي للإعتراف بنفس الأصول والإلتزامات والمصروفات كما لو أنه لم يتم تحديد عقد إيجار، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب أن يعترف المؤجرون والمستأجرون بدفعات عقد الإيجار التشغيلي على أساس القسط الثابت على مدى فترة عقد الإيجار (إلا إذا كان هناك أساس منهجي آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني للمنفعة المشتقة من الأصل المؤجر)، وهكذا فإن التعديلات على وضع الإعتراف بالدفعات عن عنصر عقد الإيجار قد تكون مطلوبة في بعض الحالات. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه كثيراً ما ينجم عن التفسير إفصاح إضافي لأن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب أن يفصح المؤجر والمستأجر عن الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستقبلية، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالنسبة للمشتري تمثل الترتيبات التي نوقشت في التفسير بشكل نموذجي الإلتزامات المستقبلية الهامة، ومع ذلك فإن هذه الإلتزامات غير مطلوبا بشكل محدد أن يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية من قبل معايير باستثناء معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن إدخال هذه الترتيبات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ سيزود مستخدمي البيانات المالية بالمعلومات المناسبة المفيدة لتقييم ملاءة المشتري وسيولته وقدرته على التكيف، وقد أقرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها قد تتعلق فقط بعنصر عقد الإيجار في الترتيب، إلا إنها وافقت على أنه سيكون خارج نطاق هذا التفسير تناول الإفصاح عن العقود القابلة للتنفيذ بشكل أكثر عمومية.

تقييم أو إعادة تقييم ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار (الفقرتان ١٠و ١١)

إستنتاج٤٠ في مسودة التفسير د٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار يجب أن يتم في بدء الترتيب على أساس الحقائق والظروف القائمة في ذلك الوقت، وبما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب إعادة تقييم الترتيب فقط إذا كان هناك تغيير في أحكام الترتيب، وذلك بموجب مسودة التفسير د٣ فإن المزود الذي حصل لاحقاً على أصول إضافية يستطيع بها تنفيذ الترتيب لن يقوم بإعادة تقييم الترتيب.

إستنتاج٤١ اختلف بعض المجاوبين مع هذا الإستنتاج وقدموا الحجة بأن القياس Analogy مع المتطلبات لإعادة تصنيف عقد إيجار في معيار المحاسبة الدولي ١٧ لم يكن مناسباً لأن هدف التفسير هو تحديد ما إذا كان الترتيب هو ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وأشاروا إلى أنه حيث أن ذلك يعتمد على عوامل مثل ما إذا كان الترتيب يعتمد على أصل معين فإنه من المنطقي أنه تكون إعادة التقييم مطلوبة إذا تغيرت هذه العوامل.

إستنتاج٤٢ اقتنعت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بهذه الحجة وتوصلت إلى أنها تفوق الإهتمامات التي عبرت عنها مسودة التفسير د٣ وأنه يعتبر أمراً مرهقاً أن تطلب أن يعيد المشترون تقييم الترتيبات. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن اقتراحها في مسودة التفسير د٣ كان مختلفاً عن الموضوع ٠١-٨، وإذا أخذنا في الإعتبار أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدلت أسلوبها ليتلاءم مع الموضوع ٠١-٨ فقد قررت اللجنة أنه يجب أيضاً تحديد نفس المعاملة مثل الموضوع ٠١-٨ لإعادة التقييم.

إستنتاج٤٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المتطلبات في الفقرتين ١١، ١٢ تتعلقان فقط بتحديد متى يجب إعادة تقييم الترتيب، وأنها لا تغير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبذلك إذا طلب إعادة تقييم ترتيب يحتوي على عقد إيجار ووجد أنه لا زال يحتوي على عقد إيجار فإنه تتم إعادة تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي فقط إذا طلبت ذلك الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٧.

فصل الدفعات عن عقد الإيجار عن الدفعات الأخرى (الفقرات ١٢-١٥)

إستنتاج٤٤ اقترحت مسودة التفسير د٣ ويتطلب التفسير أن يتم فصل الدفعات في ترتيب يحتوي على كل من عقد إيجار وعناصر أخرى (على سبيل المثال الخدمات) إلى دفعات لعقد الإيجار ودفعات للعناصر الأخرى على أساس قيمها العادلة النسبية، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن القيمة العادلة هي أكثر تمثيلا مناسبا وصادقا للإقتصاديات المعنية للعملية.

إستنتاج٤٥ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا المتطلب قد يكون أثر إرهاقا للمشترين من المزودين، وبشكل خاص عندما لا يكون للمشتري إمكانية الوصول إلى معلومات التسعير للمزود، وبناءً على ذلك وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب عليها تقديم بعض الإرشادات لمساعدة المشترين في فصل عقود الإيجار من العناصر الأخرى في الترتيب، وبرغم ذلك أقرت لجنة تفسيرات المعايير للدولية لإعداد التقارير المالية أنه في حالات نادرة قد يكون من غير العملي بالنسبة للمشتري فصل الدفعات بشكل موثوق بـه، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه إذا كانت الحالة كذلك وكان عقد الإيجار عقد إيجار تمويلي فإن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ عندئذ ستضمن أن المشتري لن يرسل مبلغا أكبر من القيمة العادلة للأصل (حيث أن الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ تتطلب أن يعترف المستأجر بأصل عقد إيجار تمويلي بمقدار القيمة العادلة للممتلكات المؤجرة، أو إذا كانت أقل بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار)، وتبعا لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير لدولية لإعداد التقارير المالية تحديد أنه في هذه الحالات يجب أن يعترف المشتري بالقيمة العادلة للأصل المعني مثل الأصل المؤجر، وإذا كان عقد الإيجار عقد إيجار تشغيلي وليس من العملي فصل الدفعات بشكل موثوق به فقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتسوية عملية أن على المشتري الإفصاح عن كافة الدفعات بموجب الترتيب عند الإفصاح عن الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار وبيان أن هذه تشمل أيضاً الدفعة عن العناصر الأخرى في الترتيب.

إستنتاج٤٦ أشار بعض المجاوبين لمسودة العرض د٣ إلى أنه إذا لم يفصل مشترٍ في عقد إيجار تشغيلي الدفعات فإن فائدة الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ ستنخفض، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار كثيراً ما يستعمله مستخدموا البيانات المالية لتقدير قيمة الأصول المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التشغيلي، وبناءً على ذلك توصلت إلى أن دفعات عقد الإيجار التي تشمل أيضا دفعات عن عناصر أخرى يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل.

الإنتقال (الفقرة ١٧)

إستنتاج٤٧ اقترحت مسودة التفسير د٣ ويتطلب التفسير التطبيق بأثر رجعي، واقترح بعض المستجيبين أنه يجب تطبيق التفسير فقط على الترتيبات الجديدة التي تبدأ بعد تاريخ نفاذه، وقد قدمت حجتان رئيسيتان دعماً لهذا الرأي:

(أ) تحقيق التقارب مع الموضوع ٠١-٨ (الذي ينطبق على الترتيبات التي تبدأ أو تم تعديلها بعد بداية فترة تقديم التقارير التالية للمنشأة التي تبدأ بعد ٢٨ مايو ٢٠٠٣)؛ و

(ب) تسهيل الإنتقال، وبشكل خاص في حالة الترتيبات الأطول التي بدأت قبل بضعة سنوات وحيث قد يكون من الصعب إجراء التقييمات التي تتطلبها مسودة التفسير د٣ بأثر رجعي.

إستنتاج٤٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن ملخصات "لجنة العمل للمواضيع الطارئة" يتم تطبيقها عادة بأثر رجعي، وبالمقارنة مع ذلك يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (بما في ذلك التفسيرات) بأثر رجعي حسب المبدأ المبين في معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية: التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* "، ولم تستطع لجنة تفسيرات

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رؤية أية حجة مجبرة للخروج عن هذا المبدأ. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه ما لم يكن عليها أن تحدد بالضبط نفس تاريخ النفاذ مثل الموضوع ٠١-٨ (والذي كان قبل نشرة مسودة التفسير د٣) فإنه مع ذلك ستنشأ مطابقة للبنود مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية.

إستنتاج٤٩ إلى جانب ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن استمرار بعض الترتيبات لعدة سنوات أكد على الحاجة إلى التطبيق بأثر رجعي، وبدون التطبيق بأثر رجعي من الممكن أن المنشأة تقوم بمحاسبة الترتيبات المماثلة بشكل مختلف لعدة سنوات مع ما ينجم عن ذلك من عدم إمكانية المقارنة وما يتبعها من آثار.

إستنتاج٥٠ غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كانت متعاطفة بشأن الصعوبات التي يثيرها التطبيق بأثر رجعي بشكل كامل، وبشكل خاص إمكانية الرجوع إلى الفترات الماضية ومن المحتمل لعدة سنوات وتحديد ما إذا كانت المقاييس قد تم تلبيتها في ذلك الوقت، وبالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٨ ينص على الإعفاء من التطبيق بأثر رجعي في الحالات التي تكون فيها هذه المعالجة غير عملية فقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها يجب أن توفر إعفاء إنتقاليا للمعدين الحاليين للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التفسير نفسه، وتؤكد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن هذا الإعفاء لا يغير متطلبات الإنتقال لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، وبناءً على ذلك إذا تحدد أن الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ منذ بدء الترتيب.

التفسير ٥

للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي

المحتويات

التفسير ٥ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي

الفقرات

تحتوي الفقرات ١–١٥ والملحق على التفسير ٥ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي*، ويرافق التفسير ٥ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ١، ٨–١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحية التفسيرات.

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة*"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٨" *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- التفسير – ١٢ –*توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص* (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)

الخلفية

١ إن غرض صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي، المشار إليها فيما بعد "صناديق الإزالة" أو "الصناديق" هو فصل الأصول لتمويل بعض أو كافة مصاريف إزالة مصنع (مثل مصنع نووي) أو معدات معينة (مثل السيارات) أو استعادة أرض بها مناجم المشار إليهما معاً بـ "الإزالة" decommissioning.

٢ يجوز أن تكون المساهمات في هذه الصناديق اختيارية أو مطلوبة بموجب الأنظمة أو القوانين، وقد يكون للصناديق أحد الهياكل التالية:

(أ) صناديق ينشئها مساهم واحد لتمويل إلتزاماته الخاصة بالإزالة، سواء لموقع معين أو لعدد من المواقع الموزعة جغرافياً.

(ب) صناديق ينشئها مساهمون متعددون لتمويل إلتزاماتهم الفردية أو المشتركة الخاصة بالإزالة عندما يكون للمساهمين حق في التعويض reimbursement عن مصاريف الإزالة إلى مدى مساهماتهم بالإضافة إلى أية أرباح فعلية من هذه المساهمات مطروحا منها حصتهم في تكاليف إدارة الصندوق، ومن الممكن أن يكون على المساهمين التزام بعمل مساهمات إضافية، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر.

(ج) صناديق ينشئها مساهمون متعددون لتمويل التزاماتهم الفردية أو المشتركة الخاصة بالإزالة عندما يكون المستوى المطلوب للمساهمات مبني على النشاط الحالي لمساهم – والمنفعة التي يحصل عليها ذلك المساهم مبنية على نشاطه السابق، ففي هذه الحالات هناك عدم تلاؤم محتمل بين مبلغ المساهمات التي يقوم بها مساهم (بناءً على النشاط الحالي) والقيمة القابلة للتحقيق من الصندوق (بناءً على النشاط السابق).

٣ لهذه الصناديق بشكل عام الخصائص التالية:

(أ) يقوم بإدارة الصناديق بشكل منفصل أمناء مستقلون trustees.

(ب) تقوم المنشآت (المساهمون) بعمل مساهمات في الصندوق يتم استثمارها في سلسلة من الأصول التي يمكن أن تشمل كلا من استثمارات في أدوات الملكية وحقوق الملكية وهي متوفرة للمساعدة في دفع

تكاليف الإزالة للمساهمين، ويحدد الأمناء كيفية استثمار المساهمات ضمن القيود التي تحددها الوثائق الحاكمة وأي تشريع أو أنظمة أخرى منطبقة.

(ج) يحتفظ المساهمون بالتزام دفع تكاليف الإزالة، على أن المساهمين يستطيعون الحصول على تعويض لتكاليف الإزالة من الصندوق حتى الحد الأدنى من تكاليف الإزالة التي تم تكبدها وحصة المساهم في أصول الصندوق.

(د) يمكن أن يكون للمساهمين إمكانية وصول مقيدة أو لا تكون لديهم هذه الإمكانية لأي فائض في أصول الصندوق يزيد عن تلك المستخدمة لمواجهة تكاليف الإزالة المؤهلة.

النطاق

٤ ينطبق هذا التفسير على المعالجة المحاسبية في البيانات المالية لمساهم أو الخاصة بالحصص الناجمة من صناديق الإزالة التي لها الخاصتين التاليتين:

(أ) تتم إدارة الأصول بشكل منفصل (إما بالإحتفاظ بها في منشأة قانونية منفصلة أو كأصول معزولة ضمن منشأة أخرى)؛ و

(ب) حق المساهم في الوصول إلى الأصول مقيد.

٥ إن الحصة المتبقية في صندوق التي تتعدى حق التعويض، مثل حق تعاقدي في التوزيعات عندما تتم كافة أعمال الإزالة أو عند تصفية الصندوق قد يكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس ضمن نطاق هذا التفسير.

المواضيع

٦ فيما يلي المواضيع التي يتم تناولها في هذا التفسير:

(أ) كيف يجب على المساهم إجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق؟

(ب) عندما يكون على المساهم إلتزام بعمل مساهمات إضافية، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر، كيف يجب أن تكون المعالجة المحاسبية لهذا الإلتزام؟

الإجماع

محاسبة حصة في الصندوق

٧ على المساهم الإعتراف بالتزامه الخاص بدفع تكاليف الإزالة كالتزام، والإعتراف بحصته في الصندوق بشكل منفصل، ما لم يكن المساهم غير مسؤول عن دفع تكاليف الإزالة حتى ولو لم يقم الصندوق بالدفع.

٨ على المساهم تحديد ما إذا كانت له سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الصندوق بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ والتفسير- ١٢، فإذا كان للمساهم ذلك فإن عليه إجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق حسب هذه المعايير.

٩ إذا لم يكن للمساهم سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الصندوق فإن على المساهم الإعتراف بحق استلام تعويض من الصندوق كتعويض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وسيتم قياس هذا التعويض بمقدار ما يلي، أيهما أقل:

(أ) مبلغ إلتزام الإزالة المعترف به؛ و

(ب) حصة المساهم في القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تعزى للمساهمين.

يجب الإعتراف بالتغيرات في القيمة المسجلة لحق لستلام تعويضات عدا عن المساهمات في الصندوق والدفعات منه وذلك في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيه هذه التغيرات.

محاسبة الإلتزامات لعمل مساهمات إضافية

١٠ عندما يكون على المساهم إلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر، أو إذا انخفضت قيمة الأصول الإستثمارية التي يحتفظ بها الصندوق إلى الحد الذي تصبح فيه غير كافية لتلبية إلتزامات الصندوق للتعويض فإن هذا الأمر هو إلتزام محتمل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وعلى المساهم الإعتراف بالتزام فقط إذا كان من المحتمل أنه سيتم عمل مساهمات إضافية.

الإفصاح

١١ على المساهم الإفصاح عن طبيعة حصته في صندوق وأية قيود على الوصول إلى الأصول في الصندوق.

١٢ عندما يكون على المساهم إلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة ليست معترف بها كالتزام (أنظر الفقرة ١٠) فإن عليه عمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

١٣ عندما يقوم المساهم بإجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق حسب الفقرة ٩ فإن عليه عمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨٥ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

تاريخ النفاذ

١٤ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق الأبكر، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الإنتقال

١٥ يجب إعتبار التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٨.

ملحق

التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"

يجب تطبيق التعديل في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق التعديل لتلك الفترة الأبكر.

*****

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيار التقرير الدولي١ الصادر في أو بعد ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

أساس الإستنتاجات

إن أساس الإستنتاجات هذا يرافق التفسير ٥ ، ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج١ يلخص أساس الإستنتاجات اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من عوامل أخرى.

الخلفية (الفقرات ١-٣)

إستنتاج٢ تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن عدداً متزايداً من المنشآت التي عليها التزامات إزالة تساهم في صندوق منفصل تم إنشاؤه للمساعدة في تمويل هذه الإلتزامات، كما تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بنشوء أسئلة في الممارسة بشأن المعالجة المحاسبية للحصص في هذه الصناديق، وأن هناك خطر تطور ممارسات متشعبة، وبناء على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب عليها توفير الإرشادات للمساعدة في الإجابة على الأسئلة في الفقرة ٦، وبشكل خاص بشأن محاسبة الأصل الخاص بالحق في استلام تعويض من صندوق، وبشأن موضوع ما إذا كان يجب توحيد الصندوق أو احتسابه كحقوق ملكية توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المتطلبات العادية لمعيار المحاسبة الدولية ٢٧ " *القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة*" أو التفسير – ١٢ توحيد *البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص* أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " *المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ " *الحصص في المشاريع المشتركة*" تنطبق وأنه لا توجد حاجة لإرشادات تفسيرية، وقد نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تفسيرها المقترح في ١٥يناير ٢٠٠٤ تحت عنوان د٤ صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي.

إستنتاج٣ تبين الفقرات ١-٣ الطرق التي يمكن بها أن تتخذ المنشآت الإجراءات لتمويل التزاماتها الخاصة بالإزالة، وهذه الطرق التي هي ضمن نطاق التفسير محددة في الفقرات ٤-٦.

النطاق (الفقرتان ٤ و٥)

إستنتاج٤ لم يعرف التفسير المقترح د٤ النطاق بشكل دقيق لأن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعتقد أن المجموعة الكبيرة المتنوعة للخطط المستخدمة ستجعل أي تعريف غير مناسب، على أن بعض المجاوبين للتفسير المقترح د٤ لم يتفقوا مع ذلك وعلقوا بأن عدم وجود أي تعريف جعل من غير الواضح متى يجب تطبيق التفسير، ونتيجة لذلك حددت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النطاق بتحديد الملامح التي تجعل ترتيباً صندوق إزالة، كما بينت الأنواع المختلفة من الصناديق والملامح التي قد تكون (أو لا تكون) موجودة.

إستنتاج٥ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا يجب عليها إصدار تفسير أوسع يتناول أشكالاً مشابهة للتعويض، أو ما إذا يجب عليها حظر تطبيق التفسير على حالات أخرى على أساس التشابه، وقد رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أي توسيع في النطاق، وقررت بدلاً من ذلك التركيز على الموضوع الذي تم إحالته لها، كما قررت اللجنة كذلك أنه لا يوجد سبب لحظر تطبيق التفسير على حالات أخرى بسبب التشابه، وهكذا تنطبق هرمية المقاييس في الفقرات ٧-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"، مما ينجم عنه محاسبة مماثلة للتعويضات بموجب الترتيبات التي لا تعتبر صناديق إزالة، ولكن لها خصائص مماثلة.

إستنتاج٦ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الملاحظات من المجاوبين بأن المساهم يمكن أن يكون له حصة في الصندوق تتعدى حقه في التعويض، واستجابة لذلك أضافت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إيضاحاً بأن الحصة المتبقية في صندوق مثل حق تعاقدي بالتوزيعات عندما تتم الإزالة بكاملها أو عند تصفية الصندوق يمكن أن تكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩" *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*".

أساس للإجماع

محاسبة حصة في صندوق (الفقرات ٧-٩)

إستنتاج٧ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن على المساهم الإعتراف بالتزام، إلا إذا كان المساهم غير مسؤول عن دفع تكاليف الإزالة حتى ولو لم يقم الصندوق بالدفع، ويعود ذلك إلى أن المساهم يبقى مسؤولاً عن تكاليف الإزالة. إلى جانب ذلك يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ " المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة ما يلي:

(أ) عندما تبقى المنشأة مسؤولة عن المصروف يجب الإعتراف بمخصص حتى حيث يكون التعويض متوفراً؛ و

(ب) إذا كان استلام التعويض مؤكداً بالفعل عندما تتم تسوية الإلتزام عندئذ تجب معاملته كأصل منفصل.

إستنتاج٨ عند التوصل إلى أنه على المساهم الإعتراف بشكل منفصل بالتزامه الخاص بدفع تكاليف الإزالة وحصته في الصندوق أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى ما يلي:

(أ) لا يوجد حق مفروض قانونياً لإجراء تقاص بين الحقوق بموجب صندوق الإزالة والتزامات الإزالة، وكذلك إذا أخذنا في الإعتبار أن الهدف الرئيسي هو التعويض فإن من المحتمل أن التسوية ستكون صافية أو في نفس الوقت، وتبعاً لذلك فإن معاملة هذه الحقوق والإلتزامات على أنها مماثلة للأصول المالية والإلتزامات المالية لن ينجم عنها تقاص لأن مقاييس التقاص في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" لم تتم تلبيتها.

(ب) إن معاملة التزام الإزالة على أنه مماثل لإلتزام مالي لن ينجم عنه عدم اعتراف من خلال التصفية extinguishment، وإذا لم يتحمل الصندوق الإلتزام عن الإزالة فإن المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعدم الإعتراف بالإلتزامات المالية من خلال التصفية لم يتم تلبيتها، وفي أحسن الحالات يتصرف الصندوق كمبطل فعلي in-substance defeasance لا يؤهل لعدم الإعتراف بالإلتزام.

(ج) لن يكون من المناسب معاملة صناديق الإزالة على أنها مماثلة لصناديق التقاعد التي يتم عرضها مخصوما منها الإلتزام ذو العلاقة، ويعود ذلك إلى أنه بالسماح بصافي عرض لخطط التقاعد في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*" بينت المنظمة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية أنها تعتقد أن الوضع "فريد بالنسبة لخطط منافع الموظفين، ولم تقصد السماح بصافي العرض هذا للإلتزامات الأخرى إذا لم تتم تلبية الشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، أساس الإستنتاجات الفقرة ٦٨ ط).

إستنتاج٩ بالنسبة لمحاسبة حصة المساهم في الصندوق أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن بعض الحصص في الصناديق ستكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار

المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ أو التفسير -١٢، وكما أشير في الفقرة أأ٢ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في مثل هذه الحالات تنطبق المتطلبات العادية لهذه المعايير، ولا توجد حاجة لإرشادات تفسيرية.

إستنتاج١٠ خلافا لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن للمساهم أصل asset لحقه في استلام مبالغ من الصندوق.

الحق في استلام تعويض من صندوق والتعديل على نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج١١ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية هناك شكلان للتعويض تتم محاسبتهما بشكل مختلف:

(أ) حق تعاقدي لاستلام تعويض على شكل نقد، وهذا يلبي تعريف الأصل المالي، وهو ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ويصنف هذا الأصل المالي على أنه أصل مالي متوفر برسم البيع (ما لم تتم محاسبته باستخدام خيار القيمة العادلة) لأنه لا يلبي تعريفات الأصل المالي المحتفظ به للتجارة أو استثمار محتفظ به حتى الإستحقاق أو قرض أو ذمة مدينة *.

(ب) حق في التعويض عدا عن حق تعاقدي لاستلام نقد، وهذا لا يلبي تعريف الأصل المالي، وهو ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

إستنتاج١٢ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن كلا شكلي التعويض هذين لهما آثار متماثلة اقتصاديا، وبناءً على ذلك توفر المحاسبة لكلا الشكلين بنفس الطريقة معلومات مناسبة وموثوقة لمستخدم البيانات المالية، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن هذا لم يبدوا ممكنا بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأن بعض هذه الحقوق هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وحقوق أخرى ليست كذلك، وبناءً على ذلك طلبت من المجلس تعديل نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من أجل استثناء الحقوق في التعويض عن المصروف المطلوب لتسوية:

(أ) مخصص تم الإعتراف به حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛ و

(ب) إلتزامات تم الإعتراف بها في الأصل كمخصصات حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ولكنها لم تعد مخصصات لأن توقيتها أو مبلغها لم يعد غير مؤكد، والمثال على هذا الإلتزام هو الإلتزام الذي تم الاعتراف به أصلا كمخصص بسبب عدم التأكد بشأن توقيت التدفق النقدي الصادر، ولكن يصبح فيما بعد نوعا آخر من الإلتزام لأن التوقيت الآن مؤكد.

إستنتاج١٣ وافق المجلس على هذا التعديل، وتم إدخاله في ملحق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥[†]، ونتيجة لذلك فإن جميع هذه الحقوق في التعويض هي ضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

إستنتاج١٤ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفقرة ٥٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ تحدد محاسبة حقوق استلام تعويض، وهي تتطلب أن يتم الإعتراف بهذا الحق في

* إن الحصة في صندوق إزالة لا تلبي تعريف محتفظ بها للتجارة لأنها لم يتم امتلاكها أو تكبدها بشكل رئيسي لغرض بيعها أو إعادة شرائها على المدى القريب، كما لا تلبي تعريف الاستثمار المحتفظ به حتى الاستحقاق لأنه ليس لها استحقاق ثابت أو قابل للتحديد. إلى جانب ذلك تستثنى الحصة في صندوق من تعريف القروض والذمم المدينة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ " حيث أنها حصة ممتلكة في أصول مشتركة ليست قروضا ولا ذمما مدينة".

† تم دمج التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كما تم نشرها في هذا الكتيب.

التعويض بشكل منفصل عندما يكون مؤكدا بالفعل أن التعويض سيتم استلامه إذا قام المساهم بتسوية الإلتزام. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذه الفقرة تمنع الإعتراف بأصل يزيد عن الإلتزام المعترف به، فعلى سبيل المثال لا يتم الإعتراف بالحقوق في استلام تعويض لتلبية إلتزامات الإزالة التي لازال يجب الإعتراف بها كمخصص، وتبعا لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما يكون الحق في التعويض مؤكد بالفعل أنه سيتم استلامه إذا قام المساهم بتسوية إلتزامه الخاص بالإزالة فإنه يجب قياسه بمقدار مبلغ التزام الإزالة المعترف به أو حق التعويض، أيهما اقل.

إستنتاج١٥ ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما إذا كان يجب قياس حق التعويض بمقدار:

(أ) حصة المساهم في القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تعزى للمساهمين، مع الأخذ في الإعتبار أي عدم قدرة للوصول إلى أي فائض في أصول الصندوق عن تكاليف الإزالة المستحقة (مع أي التزام للتعويض عن تخلف محتمل للمساهمين الآخرين عن الدفع والذي يعامل بشكل منفصل على أنه إلتزام محتمل)؛ أو

(ب) القيمة العادلة لحق التعويض (والتي تكون عادة أقل من البند (أ) بسبب المخاطر المتعلقة بها، مثل إمكانية أن يطلب من المساهم التعويض عن تخلف المساهمين الآخرين عن الدفع).

إستنتاج١٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الحق في التعويض يتعلق بالتزام إزالة يتم الإعتراف بمخصص له وقياسه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ . تتطلب الفقرة ٣٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن تقاس هذه المخصصات بمقدار "أفضل تقدير للمصروف المطلوب لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية"، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المبلغ في الفقرة أ١٥ (أ) – أي حصة المشارك في القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تعزى للمساهمين، مع الأخذ في الإعتبار عدم قدرة على الوصول إلى أي فائض في أصول الصندوق عن تكاليف الإزالة المؤهلة – هو أحسن تقدير للمبلغ المتوفر للمساهم لتعويضه عن المصروف الذي تكبده للدفع عن الإزالة، وهكذا يكون مبلغ الأصل المعترف به متوافقا مع الإلتزام المعترف به.

إستنتاج١٧ بالمقارنة مع ذلك أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المبلغ في الفقرة إستنتاج ١٥(ب) – أي القيمة العادلة لحق التعويض – ستأخذ في الإعتبار العوامل مثل السيولة التي اعتقدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها من الصعب قياسها بشكل موثوق به. إلى جانب ذلك سيكون المبلغ أقل من المبلغ في الفقرة إستنتاج١٥(أ) لأنه يعكس احتمال أن يطلب من المساهم عمل مساهمات إضافية محتملة في حالة تخلف المساهمين الأخرين، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن قرارها بأن الإلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة تجب معاملته كالتزام محتمل حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (أنظر الفقرات إستنتاج٢٢–إستنتاج٢٥) سينجم عنه عد مزدوج لمخاطرة طلب مساهمة إضافية إذا كان سيتم استخدام القياس في الفقرة أ١٥ (ب).

إستنتاج١٨ تبعا لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الأسلوب في الفقرة إستنتاج ١٥(أ) سيوفر أكثر المعلومات فائدة للمستخدمين.

الحد الأعلى للأصل

إستنتاج١٩ ابدي العديد من المجاوبين لمسودة التفسير د٤ الإهتمام بشأن "الحد الأعلى للأصل" الذي يفرضه المتطلب في الفقرة ٩، وهذا الحد الأعلى للأصل يحدد المبلغ المعترف به كأصل تعويض بمقدار مبلغ إلتزام الإزالة المعترف به، وقد قدم هؤلاء الحجج بأن الحقوق في الإستفادة من الزيادة في هذا المبلغ

تتسبب في نشوء أصل إضافي منفصل عن أصل التعويض، وهذا الأصل الإضافي من الممكن أن ينشأ بعدد من الطرق، على سبيل المثال:

(أ) للمساهم الحق في الإستفادة من إعادة دفع أي فائض في الصندوق يكون موجودا عندما تكتمل جميع الإزالة أو عند تصفية الصندوق.

(ب) للمساهم الحق في الإستفادة من المساهمات المخفضة في الصندوق أو المنافع التي تزيد من الصندوق (على سبيل المثال بإضافة مواقع جديدة إلى الصندوق بدون مساهمات إضافية) في المستقبل.

(ج) يتوقع المساهم الحصول على منفعة من المساهمات السابقة في المستقبل، بناءً على المستوى الحالي والمرسوم للنشاط، على أنه نظرا لأن المساهمات تتم قبل تكبد إلتزام الإزالة فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يمنع الإعتراف بأصل يزيد عن الإلتزام.

إستنتاج٢٠ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الحق في الإستفادة من إعادة دفع أي فائض في الصندوق الموجود عندما يتم إكمال جميع الإزالة أو عند تصفية الصندوق من الممكن أن يكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وفي هذه الحالة ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أنه يجب عدم الإعتراف بأصل للحقوق الأخرى في استلام تعويض من الصندوق، وبالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعاطفت مع الاهتمامات التي أبداها المشاركون بأنه قد يحتمل وجود ظروف يبدو فيها أن من المناسب الإعتراف بأصل يزيد عن حق التعويض فقد توصلت إلى أن ذلك لن يكون متوافقا مع الفقرة ٥٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (التي تتطلب بأن "المبلغ المعترف به للتعويض يجب أن لا يزيد عن مبلغ المخصص") للإعتراف بهذا الأصل. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الظروف التي يوجد فيها هذا الأصل الإضافي من المحتمل أن تكون محدودة، وتنطبق فقط عندما يكون للمساهم إمكانية وصول مقيدة لفائض في أصول الصندوق لا تعطيه السيطرة أو السيطرة المشتركة أو تأثير هام على الصندوق، وتتوقع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن معظم هذه الأصول لا تلبي مقاييس الإعتراف في الإطار لأنها غير مؤكدة إلى حد كبير ولا يمكن قياسها بشكل موثوق.

إستنتاج٢١ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك في الحجج بأنه يجب أن لا يكون هناك فرق بين معاملة فائض عندما يعتبر الصندوق أنه شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة وعندما لا يعتبر كذلك، على أن اللجنة أشارت إلى أنه بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تؤثر القيود على الأصول في الشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة على الإعتراف بهذه الأصول، وبذلك توصلت إلى أن الفرق في المعاملة بين الصناديق التي تعتبر أنها شركات تابعة أو مشاريع مشتركة أو شركات زميلة وتلك التي تعتبر حق تعويض هو أمر أساسي في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذا مناسب لأنه في الحالة السابقة يمارس المشارك درجة من السيطرة ليست متوفرة في الحالة الأخيرة.

الإلتزامات بعمل مساهمات إضافية (الفقرة ١٠)

إستنتاج٢٢ في بعض الحالات على المساهم إلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر.

إستنتاج٢٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه "بالإنضمام" إلى الصندوق من الممكن أن يتولى مساهم مركز ضامن لمساهمات المساهمين الآخرين، وبذلك يصبح مسؤولاً فردياً وجماعياً عن إلتزامات المساهمين الآخرين، وهذا الإلتزام هو إلتزام حالي للمساهم، إلا أن التدفق الصادر للموارد المرتبط به قد لا يكون محتملا. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية إلى تواز مع المثال في الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التي تبين أنه "حيث تكون المنشأة مسؤولة جماعيا وفرديا عن إلتزام تتم معاملة ذلك الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن تلبيه الأطراف الأخرى على أنه إلتزام محتمل"، وتبعاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يتم اعتراف المساهم بالإلتزام فقط إذا كان من المحتمل أنه سيعمل مساهمات إضافية، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا الإلتزام المحتمل قد ينشأ عندما يتم محاسبة حصة المساهم في الصندوق على أنها حق تعويض وكما هو الحال حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي٣١ والتفسير– ١٢.

إستنتاج٢٤ إن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الإلتزام بتعويض العجز المحتمل للمساهمين الآخرين هو أداة مالية (أي ضمان مالي) كما هو تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وبذلك تجب محاسبته حسب معيار المحاسبة للدولي ٣٩، وأساس وجهة النظر هذه هي أن على المساهم التزام بتسليم نقد للصندوق، وللصندوق الحق في استلام نقد من المساهم إذا نشأ عجز في المساهمات، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى ما يلي:

(أ) إن الإلتزام التعاقدي بتعويض عجز المساهمين الآخرين هو ضمان مالي، وعقود الضمان المالي التي تنص على إجراء دفعات إذا لم يستطع المدين القيام بالدفع عند الإستحقاق مستثناه من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ب) عندما يكون الإلتزام تعاقديا ولكنه ينشأ نتيجة لأنظمة فانه ليس إلتزاماً مالياً كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، كما أنه ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٢٥ بناء على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب معاملة إلتزام إجراء مساهمات إضافية في حالة ظروف معينة على أنه إلتزام محتمل حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

الإفصاح (الفقرات ١١-١٣)

إستنتاج٢٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المساهم قد لا يكون قادراً على الوصول إلى أصول الصندوق (بما في ذلك النقد أو معادلات النقد) لعدة سنوات (على سبيل المثال إلى أن يقوم بالإزالة) وقد لا يستطيع ذلك أبدا، وبناءً عليه توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب الإفصاح عن طبيعة حصة المساهم والقيد على إمكانية الوصول. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذا الإفصاح مناسب بنفس المقدار عندما يتم محاسبة حصة مساهم في صندوق بأسلوب التوحيد consolidation أو التوحيد التناسبي proportional consolidation أو استخدام أسلوب حقوق الملكية لأن قدرة المساهم على الوصول إلى الأصول ذات العلاقة قد تكن مقيدة بالمثل.

تاريخ النفاذ والإنتقال (الفقرتان ١٤و١٥)

إستنتاج٢٧ اقترحت مسودة التفسير د٤ أنه يجب أن يكون التفسير نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في تاريخ بعد ثلاثة أشهر من إنجاز التفسير، وقد نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في رأي بعض المجاوبين بأنه يجب تطبيق التفسير من ١ يناير ٢٠٠٥ (تاريخ أبكر) على أساس أن هذا التاريخ هو الذي ستتبنى، ابتداء منه، العديد من المنشآت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبذلك فإن تبني هذا التفسير في ذلك الوقت سيحسن من إمكانية المقارنة بين الفترات، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن ممارستها العامة هي السماح على

الأقل بثلاثة شهور بين إنجاز تفسير وتطبيقه، وذلك لإتاحة المجال أمام المنشآت للحصول على التفسير وتنفيذ أية تغييرات ضرورية في الأنظمة، إلى جانب ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في اهتمام المجلس بأن التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الصادر كجزء من التفسير سيغير "البرنامج الثابت" للمعايير التي هي سارية المفعول للمنشآت التي ستطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة في عام ٢٠٠٥، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تطلب وجوب تطبيق التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، مع تشجيع التطبيق المبكر.

إستنتاج٢٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنه لا يتوقع أن يشكل تنفيذ التفسير مشكلة، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٨، ولم يختلف المجاوبون على مسودة التفسير د٤ مع هذا الإستنتاج.

التفسير – ٧

ادخال عملة اليورو

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة من المعايير الجديدة أو المعدلة الصادرة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

التفسير-٧ *ادخال عملة اليورو* (SIC-٧) مبين في الفقرات ٣ و ٤. إن التفسير-٧ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي١٠ "*الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار الحاسبة الدولي ٢١-*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية* (كما هو معدل في ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

١ ابتداء من ١ يناير ١٩٩٩، وهو البداية الفعلية للإتحاد الإقتصادي والنقدي، ستصبح اليورو عملة مستقلة بذاتها، وستحدد اسعار التحويل بين اليورو والعملات الوطنية المشاركة بشكل غير قابل للنقض. أي تلغى فروقات الصرف اللاحقة المتعلقة بهذه العملات ابتداء من هذا التاريخ مع استمرار ذلك.

٢ المسألة الخلافية هي تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ على الإنتقال من العملات الوطنية للدول الأعضاء المشاركة في الإتحاد الأوروبي الى اليورو ("الإنتقال").

الإجمـــــاع

٣ يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢١ فيما يتعلق بترجمة عمليات العملات الأجنبية والبيانات المالية للعمليات الأجنبية بشكل صارم على الإنتقال. وينطبق نفس الأساس المنطقي على تحديد اسعار الصرف عندما تنضم الدول الى الإتحاد الإقتصادي والنقدي في مراحل لاحقة.

٤ يعني هذا بشكل خاص، ما يلي:

(أ) يجب ان تستمر ترجمة الأصول والإلتزامات النقدية بالعملة الأجنبية الناجمة من العمليات الى عملة التقارير بسعر الإغلاق. ويجب الإعتراف بأية فروقات ناجمة في الصرف على أنها دخل او مصروف فورا، فيما عدا انه يجب ان يستمر المشروع في تطبيق سياسته المحاسبية الحالية على مكاسب وخسائر الصرف المتعلقة بعقود الصرف الأجنبي المستخدمة لتخفيض مخاطرة الصرف في العمليات او الإلتزامات المستقبلية (تحوطات توقعية)؛

(ب) يجب ان تستمر فروقات الصرف المتراكمة المتعلقة بترجمة البيانات المالية للوحدات الأجنبية مصنفة على أنها حقوق ملكية، ويجب الإعتراف بها على أنها دخل او مصروف فقط عند التصرف في صافي الإستثمار في المنشأة الأجنبية؛ و

(ج) يجب عدم ادخال فروقات الصرف الناتجة من ترجمة الإلتزامات التي هي بالعملات المشاركة في المبلغ المسجل للأصول ذات العلاقة.

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢١ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١– الفقرة ~~١١~~ ٢٣(أ) التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢١– الفقرة ~~٧~~ ٨) باستخدام سعر الإقفال في تاريخ كل ميزانية عمومية، وحسب معيار المحاسبة للدولي ٢١– الفقرة ~~١٥~~ ٢٨ يجب بشكل عام الإعتراف بفروقات الصرف الناتجة من ترجمة البنود النقدية على انها دخل او مصروفات في الفترة التي تنشأ فيها، والبداية للفعالة للإتحاد الإقتصادي والنقدي بعد تاريخ الميزانية العمومية لا تغير من تطبيق هذه المتطلبات في تاريخ الميزانية العمومية، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ الفقرة ~~٢٨~~* ١٠ ليس من المهم ما اذا كان سعر الإقفال يمكن ان يتقلب لم لا بعد تاريخ الميزانية العمومية.

* ~~معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل عام ١٩٩٩) الفقرة ٢٠ تتضمن نفس المتطلبات.~~

٦ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢١ – الفقرة ٤٤ ٥ ان المعيار لا يتناول يطبق على محاسبة التحوط فيما عدا ظروف محددة، وعلى ذلك لا يتناول هذا التفسير كيف تجب محاسبة تحوطات العملة الأجنبية، ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٨ – الفقرة ٤٢ بهذا التغير في السياسة المحاسبية فقط اذا كان سينجم عن التغير عرض افضل للأحداث او العمليات، والبدء الفعال للإتحاد الإقتصادي والنقدي بحد ذاته لا يبرر تغييرا في السياسة المحاسبية الموضوعة المتعلقة بالتحوطات التوقعية العمليات المتوقعة لأن الإنتقال لا يؤثر على الأساس الإقتصادي المنطقي لهذه التحوطات. وعلى ذلك*، يجب ان لا يغير الإنتقال السياسة المحاسبية حيث ان المكاسب والخسائر من الأدوات المالية المستخدمة كتحوطات توقعية عمليات متوقعة مؤجلة حاليا يتم الإفصاح بها مبدئياً في حقوق الملكية وتقارن بالدخل او المصروف المتعلق بذلك في فترة مستقبلية.

٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ – الفقرة ٤٨ ٣٧– ان يتم الإعتراف بالمبلغ المتراكم لفروقات الصرف المتعلقة بترجمة البيانات المالية لمنشأة لعمليات أجنبية التي اجلت في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ الفقرات ١٧ ، ١٩ أو ٣٠(ج) ٣٢أو ٣٩ (ج)على انه دخل او مصروفات في نفس الفترة التي يتم فيها الإعتراف بالمكسب او الخسارة من التصرف في الوحدة العمليات الأجنبية. وحقيقة ان المبلغ التراكمي لفروقات الصرف سيتم تحديده في الإتحاد الإقتصادي والنقدي لا يبرر الإعتراف الفوري به كدخل او مصروفات حيث تمنع بوضوح صياغة معيار المحاسبة الدولي ٢١ الفقرة ٤٨ ٣٧ والأساس المنطقي له هذه المعاملة.

٨ ~~بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢١ الفقرة ٢١ يتم ادخال فروقات الصرف الناجمة من التخفيضات الشديدة للعملات في المبلغ المرحل للأصول ذات العلاقة في ظروف معينة ومحدودة، وهذه الظروف لا تنطبق على العملات المشاركة في الإنتقال حيث ان حدث التخفيض الشديد لا يتناسب مع الإستقرار المطلوب للعملات المشاركة.~~

تاريخ الإجماع

اكتوبر ١٩٩٧

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول في ١ يونيو ١٩٩٨، وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الإنتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

* أصبحت محاسبة التحوطات الآن مشمولة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*". وحيث أنه تم إصدار التفسير رقم ٧ قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن النسخة السابقة من هذا التفسير يمكن أن تشير فقط إلى السياسات المحاسبية للمنشأة حول هذا الموضوع.

التفسير– ١٠

المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية

التفسير-١٠ *المساعدة الحكومية-عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية* (SIC-١٠) مبين في الفقرات ٣. إن التفسير-١٠ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

المرجع

معيار المحاسبة الدولي ٢٠ " *محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية*"

المسألة الخلافية

١ في بعض البلدان قد تهدف المساعدة الحكومية للمشاريع الى تشجيع او دعم انشطة العمل على المدى الطويل اما في مناطق معينة او قطاعات صناعية. وقد تكون الشروط الخاصة باستلام هذه المساعدة غير متعلقة بالتحديد بالأنشطة التشغيلية للمشروع. ومن الأمثلة على هذه المساعدة تحويل الحكومات للموارد الى المشاريع:

(أ) التي تعمل في صناعات محددة؛

(ب) التي تستمر في العمل في صناعات تمت خصخصتها مؤخراً ؛ أو

(ج) التي تبدأ او تستمر في القيام بعملها في مناطق غير متطورة.

٢ الموضوع هو ما اذا كانت هذه المساعدة الحكومية "منحة حكومية" ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وعلى ذلك، ما اذا كان يجب محاسبتها حسب هذا المعيار.

الإجمـــــاع

٣ تلبي المساعدة الحكومية للمشاريع تعريف المنح الحكومية في معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وحتى وان لم توجد شروط متعلقة بشكل محدد بالأنشطة التشغيلية عدا عن متطلب التشغيل في مناطق او قطاعات صناعية معينة، وعلى ذلك يجب عدم تسجيل هذه المنح مباشرة في حقوق الملكية.

أساس الإستنتاجات

٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقرة ٣– المنح الحكومية أنها مساعدة من الحكومة على شكل تحويلات للموارد الى المشروع مقابل الإمتثال المسبق او المستقبلي لشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمشروع، والمتطلب العام للعمل في مناطق او قطاعات صناعية معينة من اجل تحقيق الشروط اللازمة للمساعدة الحكومية يشكل هذا الشرط حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقرة ٣، وعلى ذلك تقع هذه المساعدة ضمن تعريف المنح الحكومية، وتنطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وبشكل خاص الفقرات ١٢ و٢٠، التي تتناول توقيت الإعتراف كدخل.

تاريخ الإجماع

يناير ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول في ١ اغسطس ١٩٩٨. وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الإنتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير – ١٢

توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص

ملاحظة: تحتوي هذه النسخة على التنقيحات الناتجة من تعديل التفسير-١٢ من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادر في ١١ نوفمبر ٢٠٠٤. تظهر الإضافة الجديدة في الفقرة ٦ تحتها خط أما النص القديم فيظهر من خلاله خط. كما تم إضافة الفقرات من ١٥أ-١٥هـ في أساس الإستنتاج.

التفسير –٧ توحيد *البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص* (SIC-١٢) مبين في الفقرات ٨–١٠. إن التفسير –١٢مصاحب لأساس الإستنتاج وملحق التطبيق التوضيحي على التفسير. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨–١٠ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*
- *معيار المحاسبة الدولي ١٩ " منافع الموظفين"*
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *" البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"*
- *معيار المحاسبة الدولي ٣٢ " الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"*
- *المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ " الدفع على أساس الأسهم"*

المسألة الخلافية

١ يمكن تكوين مشروع لتحقيق هدف ضيق ومحدد بشكل جيد (مثال ذلك تنفيذ عقد ايجار وأنشطة تطوير او توريق مالي **securitization** لأصول مالية). وهذا المشروع ذي الغرض الخاص قد تأخذ شكل شركة أموال او امانة (ترست) او شركة تضامن أو مشروع غير مساهم. وكثيرا ما يتم تكوين المشاريع ذي الغرض الخاص مع ترتيبات قانونية تفرض بنودا صارمة وأحيانا دائمة على صلاحيات اتخاذ القرارات لمجلسها الحاكم او وصيها او ادارتها فيما يتعلق بعمليات المشروع ذي الغرض الخاص. وكثيرا ما تحدد هذه الأحكام ان السياسة التي ترشد الأنشطة المستمرة للمشروع ذي الغرض الخاص لا يمكن تعديلها، من المحتمل فيما عدا من قبل منشئها او كفيلها (أي يعملان بما يسمى "التسيير الذاتي").

٢ كثيرا ما يقوم الكفيل (او المشروع الذي أسس المشروع ذي الغرض الخاص نيابة عنها) بتحويل أصول الى المشروع ذي الغرض الخاص، ويحصل على حق استخدام الأصول التي تحتفظ بها المشروع ذي الغرض الخاص او يقوم بأداء خدمات للمشروع ذي الغرض الخاص، بينما قد تقوم الأطراف الأخرى ("مزودو رأس المال") بتقديم التمويل الى المشروع ذي الغرض الخاص. والمشروع الذي تدخل في عمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص (كثيرا ما تكون المنشئ أو الكفيل) قد يسيطر بالفعل على المشروع ذي الغرض الخاص.

٣ قد تأخذ حصة نافعة في المشروع ذي الغرض الخاص على سبيل المثال شكل أداة دين او اداة حقوق ملكية او حق مشاركة او حصة متبقية او عقد ايجار. وقد توفر بعض الحصص المفيدة ببساطة لحاملها سعر عائد ثابت او مبين، بينما تعطي حصص اخرى لحاملها حقوقا او امكانية الوصول الى منافع اقتصادية مستقبلية لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص. وفي معظم الحالات يحتفظ المنشيء او الكفيل (المشروع الذي أوجد المشروع ذي الغرض الخاص نيابة عنها) بحصة نافعة كبيرة في انشطة المشروع ذي الغرض الخاص حتى وان كانت تمتلك قليلا او لا شيء من حقوق الملكية للوحدة ذات الغرض الخاص.

٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٧، توحيد المنشآت التي يسيطر عليها المشروع المقدم للتقارير. على ان، المعيار لا يقدم ارشادات صريحة بشأن توحيد المشاريع ذات الأغراض الخاص.

٥ إن المسألة هي تحت اية ظروف يجب على المشروع توحيد المشروع ذي الغرض الخاص.

٦ لا ينطبق هذا التفسير على خطط المنافع لما بعد التوظيف او ~~خطط تعويض حقوق الملكية~~ خطط منافع الموظفين طويلة الأجل المطبق في المعيار ١٩.

٧ قد يحقق تحويل أصول من المشروع الى المشروع ذي الغرض الخاص الشروط اللازمة لاعتباره بيعا من قبل ذلك المشروع، وحتى ولو لم يحقق التحويل الشروط اللازمة لاعتباره بيعا فقد تعني احكام معيار المحاسبة الدولي ٢٧ وهذا التفسير انه يجب على المشروع توحيد المشروع ذي الغرض الخاص. ولا يتناول هذا التفسير الظروف التي يجب ان تنطبق فيها معاملة البيع بالنسبة للمشروع او استبعاد نتائج هذا البيع على التوحيد.

الإجمـــاع

٨ يجب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص عندما يدل موضوع العلاقة بين المشروع والمشروع ذي الغرض الخاص على ان المشروع ذي الغرض الخاص هو تحت سيطرة ذلك المشروع.

٩ ضمن سياق المشروع ذي الغرض الخاص قد تنشأ السيطرة من خلال التحديد المسبق لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص (العمل "بالتسيير الذاتي")، ويشير معيار المحاسبة الدولي ٢٧– الفقرة ١٢ الى عدة ظروف تنتج عنها السيطرة حتى في الحالات التي يملك فيها المشروع نصف صلاحية التصويت او اقل من ذلك لمشروع اخرى. وبشكل مشابه، قد توجد سيطرة حتى في الحالات التي يملك فيها المشروع القليل من حقوق الملكية في المشروع ذي الغرض الخاص او لا شيء منها. ويتطلب تطبيق مفهوم السيطرة في كل حالة الحكم الشخصي في سياق كافة العوامل ذات الصلة.

١٠ بالإضافة الى الحالات المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧– الفقرة ١٣ قد تدل الظروف التالية على سبيل المثال، على وجود علاقة يسيطر من خلالها المشروع على المشروع ذي الغرض الخاص، وتبعا لذلك يجب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص (تتوفر ارشادات اضافية في الملحق لهذا التفسير):

(أ) من الناحية الفعلية، يتم اجراء انشطة المشروع ذي الغرض الخاص نيابة عن المشروع حسب احتياجات عملها المحددة بحيث يحصل المشروع على المنافع من تشغيل المشروع ذي الغرض الخاص؛

(ب) من الناحية الفعلية، المشروع له صلاحيات اتخاذ القرارات للحصول على الغالبية العظمى من منافع أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص، أو بوضع آلية "تسيير ذاتي" يكون المشروع قد فوض صلاحيات اتخاذ القرارات هذه؛

(ج) من الناحية الفعلية، المشروع له حقوق الحصول على الغالبية العظمى لمنافع الوحدة ذات الغرض الخاص، ولذلك قد تتعرض للخاطرة الملازمة لأنشطة الوحدة ذات الغرض الخاص؛ أو

(د) من الناحية الفعلية، يحتفظ المشروع بغالبية المخاطر المتبقية او الخاصة بالملكية المتعلقة بالوحدة ذات الغرض الخاص او بأصولها من اجل الحصول على منافع من انشطتها.

١١ [تم إلغائها]

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط. كما تم إضافة الفقرات من ١٥أ–١٥هـ الى هذا التفسير من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية].

١٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ١٢ ~~١١~~ ان "~~المشروع الأم الذي يصدر~~ بيانات مالية موحدة يجب أن تشمل ~~يجب أن توحد~~ جميع الشركات التابعة والمنشأة الأم"، ويعرف معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ٤ ~~٦~~ المشروع الأم أنه "المشروع الذي يسيطر عليه مشروع آخر"، ويعرف الشركة التابعة أنها "المشروع الذي يتضمن المنشآت المحدودة ومنشآت التضامن، التي يسيطر عليه مشروع آخر (يعرف بالمشروع الأم) ويسيطر من خلال أن له "صلاحية حكم السياسات المالية والتشغيلية لمشروع من أجل الحصول على منافع من انشطتها"، وتتطلب الفقرة ٣٥ من *الإطار* ومعيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرة١٠(ب) (٢) ~~١ فقرة ٢٠(ب٢) (المعدل عام ١٩٩٧)~~ ان تتم محاسبة العمليات والأحداث الأخرى حسب موضوعاتها وحقيقتها الإقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني.

١٣ تتطلب السيطرة على مشروع آخر وجود القدرة على ادارة او السيطرة على اتخاذ القرارات فيها بغض النظر عما اذا كانت تتم ممارسة هذه الصلاحية بالفعل، على انه بموجب التعريفات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ٤ ٦ لا تكفي القدرة على حكم اتخاذ القرارات لوحدها لتحقيق السيطرة. ويجب ان يرافق القدرة على حكم اتخذ القرارات هدف الحصول على المنافع من انشطة المشروع .

١٤ في كثير من الأحيان تعمل الوحدات ذات الغرض الخاص بطريقة محددة سلفا بحيث لا يوجد لأي مشروع السلطة الصريحة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة المستمرة للمشروع ذي الغرض الخاص بعد تكوينها (أي انها تعمل بموجب "تسيير ذاتي"). وبالفعل كافة الحقوق، والإلتزامات، ونواحي الأنشطة التي يمكن السيطرة عليها يتم تعريفها وتحديدها مسبقا من خلال الأحكام التعاقدية المحددة او المجدولة عند البداية، ففي هذه الظروف قد توجد السيطرة للجهة الكفيلة او لآخرين مع حصة نافعة بالرغم من انه قد يكون من الصعب تقييمها بشكل خاص لأن كافة الأنشطة محددة بالفعل مسبقا، على ان التحديد المسبق لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من خلال آلية "التسيير الذاتي" كثيرا ما يقدم الدليل على ان المقدرة على السيطرة قد تمت ممارستها من قبل الجهة التي اجرت التحديد المسبق لمنفعتها الخاصة عند تكوين المشروع ذي الغرض الخاص ويتم الابقاء عليها.

١٥ ~~يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ١٣(ب) انه يجب استثناء شركة تابعة من التوحيد عندما "تعمل تحت قيود صارمة على المدى الطويل تضعف الى حد كبير من قدرتها على تحويل الأموال الى المشروع الأم"، وكثيرا ما يكون التحديد المسبق لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من قبل المشروع (الكفيل او طرف آخر له حصة نافعة) اظهارا للسيطرة على الأنشطة المستمرة كما حددها ذلك المروع ولا يمثل نوع القيود المشار اليها في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ١٣(ب).~~

١٥أ في عام ٢٠٠٤ عدلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نطاق التفسير –١٢، وهذا التعديل نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك ، إلا إذا طبقت المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لفترة أبكر، وفي هذه الحالة يكون التعديل ساري المفعول لتلك الفترة الأبكر، وقبل هذا التعديل استثنى التفسير –١٢ من نطاقه خطط تعويض حقوق الملكية وخطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة، وتلخص الفقرات ١٥ب–١٥هـ اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التوصل إلى اجتماع لها لتعديل نطاق التفسير– ١٢، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزنا اكبر لبعض العوامل من عوامل أخرى.

١٥ب طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اعتبار ما إذا كان الاستثناء من النطاق في التفسير –١٢ لخطط تعويض حقوق الملكية يجب إلغاؤه عندما يصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نافذ المفعول، وقد تم استثناء خطط تعويض حقوق الملكية من نطاق التفسير –١٢ لأنها كانت ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٩ ولم يحدد هذا المعيار متطلبات الاعتراف والقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية، على انه عندما أصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نافذ المفعول فان معيار المحاسبة الدولي ١٩ لم يعد ينطبق على خطط تعويض حقوق الملكية، ويحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ متطلبات الاعتراف والقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية.

١٥ج كذلك عدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لبيان أن الفقرتين ٣٣ و٣٤ اللتين تتعلقان بمعاملة أسهم الخزينة يجب تطبيقها على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو الصادرة أو الملغاة فيما يتعلق بخطط خيار الأسهم للموظفين وكافة الترتيبات الأخرى الخاصة بالدفع على أساس الأسهم، على انه في بعض الحالات من الممكن حمل هذه الأسهم من قبل صندوق ائتمان منافع موظفين employee benefit trust (أو منشاة مشابهه) تؤسسها المنشاة لأغراض ترتيباتها الخاصة بالدفع على أساس الأسهم، إن إلغاء الاستثناء من النطاق في التفسير–١٢ يتطلب من المنشاة التي تسيطر على صندوق

الائتمان هذا دمج الائتمان، وبإجراء ذلك تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الخزينة التي يحملها صندوق الائتمان.

١٥د قررت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التأكد من التماسك ما بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢، ونطاق التفسير-١٢ يجب تعديله بواسطة إزالة إستثناء خطط تعويض حقوق الملكية.

١٥هـ في نفس الوقت ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الاستثناء من النطاق في التفسير -١٢ لخطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى انه بالرغم من أن التفسير-١٢ لم يستثني خطط منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى من نطاقه فانه برغم ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ أن تعالج هذه الخطط محاسبيا بأسلوب مشابه لمحاسبة خطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة وبناء على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى انه لضمان الاتساق مع معيار المحاسبة الدولي ١٩ يجب أن ينطبق الاستثناء من النطاق كذلك خطط مناقع الموظفين طويلة الأجل.

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول للفترات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ او بعد هذا التاريخ، وتشجع اللجنة الدائمة للتفسيرات على التطبيق المبكر، وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الإنتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

على المنشأة تطبيق التعديلات الحاصلة في الفقرة ٦ للفترات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ او بعد هذا التاريخ. إذا قامت المنشأة بتطبيق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لفترات أبكر يجب عليها تطبيق هذه التعديلات على تلك الفترة.

ملحـــق للتفسير–١٢

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءا من التفسير –١٢.

مؤشرات السيطرة على المشروع ذي الغرض الخاص

يقصد بالأمثلة في الفقرة ١٠ من هذا التفسير بيان أنواع الظروف التي يجب أخذها في الإعتبار عند تقييم ترتيب معين في ضوء مبدأ الموضوع فوق الشكل. ولا يقصد بالإرشادات المقدمة في التفسير وفي هذا الملحق ان تستخدم "كقائمة فحص شاملة" للشروط التي يجب تلبيتها تراكميا من اجل طلب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص.

(أ) *الأنشطة*

يتم القيام بأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص، في جوهرها نيابة عن المشروع انمقدم للتقارير، الذي أوجد المشروع ذي الغرض الخاص بشكل مباشر او غير مباشر حسب احتياجات عملها المحددة.

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- يعمل المشروع ذي الغرض الخاص بشكل رئيسي لتوفير مصدر رأسمال طويل الأجل لمشروع او تمويل لدعم العمليات المستمرة الرئيسية او المركزية؛ أو
- يقوم المشروع ذي الغرض الخاص، بتوفير إمداد من البضائع أو الخدمات التي تتفق مع العمليات المستمرة الرئيسية أو المركزية للمشروع، والتي بدون وجود المشروع ذي الغرض الخاص كان سيتم تقديمها من قبل المشروع نفسه.

ان الإعتماد الإقتصادي لمشروع على المشروع المقدم للتقارير (مثل علاقات الموردين مع عميل مهم) لا يؤدي بحد ذاته الى السيطرة.

(ب) *اتخاذ القرارات*

تملك المشروع المقدم للتقارير، من الناحية الجوهرية، صلاحيات اتخاذ القرارات للسيطرة او الحصول على السيطرة على المشروع ذي الغرض الخاص أو أصولها، بما في ذلك صلاحيات اتخاذ قرارات معينة تبرز إلى الوجود بعد تكوين المشروع ذي الغرض الخاص. وصلاحيات اتخاذ القرارات هذه قد تكون تم تفويضها باقامة آلية "تسيير ذاتي".

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- صلاحية حل المشروع ذي الغرض الخاص من جانب واحد؛
- صلاحية تغيير ميثاق المشروع ذي الغرض الخاص أو لوائحه الداخلية؛ أو
- صلاحية نقض تغيرات مقترحة في ميثاق المشروع ذي الغرض الخاص أو لوائحه الداخلية.

(ج) *المنافـــع*

المشروع المقدم للتقارير له من الناحية الجوهرية حقوق الحصول على غالبية المنافع من انشطة المشروع ذي الغرض الخاص من خلال تشريع او عقد او اتفاقية او سند ائتمان (trust deed) او أي خطة اخرى او ترتيب او وسيلة. وهذه الحقوق في منافع المشروع ذي الغرض الخاص قد تكون مؤشرات على السيطرة عندما تكون محددة لصالح المشروع المرتبط بعمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص ويكون المشروع في وضع يحصل فيه على هذه المنافع من الأداء المالي للمشروع ذي الغرض الخاص.

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- حقوق في غالبية أية منافع اقتصادية يوزعها المشروع على شكل صافي تدفقات نقدية مستقبلية او صافي أصول او منافع اقتصادية اخرى؛ أو
- حقوق في غالبية الحصص المتبقية في التوزيعات المتبقية المجدولة او في تصفية المشروع ذي الغرض الخاص.

(د) *المخاطــر*

من الممكن الحصول على مؤشر على السيطرة بتقييم مخاطر كل طرف مرتبط بعمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص. وكثيرا، ما يضمن المشروع المقدم للتقارير عائداً او حماية ائتمانية بشكل مباشر او غير مباشر من خلال المشروع ذي الغرض الخاص الى مستثمرين خارجيين يقدمون عمليا كافة رأسمال المشروع ذي الغرض الخاص. ونتيجة للضمان يحتفظ المشروع بمخاطر متبقية او مخاطر ملكية والمستثمرون يكونون من الناحية العملية فقط مقرضين لأن تعرضهم للمكاسب والخسائر محدود.

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- مزودوا رأس المال ليس لهم حصة كبيرة في أصول المشروع ذي الغرض الخاص؛
- مزودوا رأس المال ليس لهم حقوق في المنافع الإقتصادية المستقبلية للمشروع ذي الغرض الخاص؛
- مزودوا رأس المال ليسوا معرضين ماديا للمخاطر الملازمة لصافي الأصول أو عمليات المشروع ذي الغرض الخاص؛ أو
- من الناحية الفعلية، يستلم مزودوا رأس المال بشكل رئيسي مقابلاً مساوياً لعائد المقرض من خلال حصة في دين او في حقوق الملكية.

التفسير – ١٣

الوحدات تحت السيطرة المشتركة –

المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-١٣ *الوحدات تحت السيطرة المشتركة- المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك* (SIC-١٣) مبين في الفقرات ٥-٧. إن التفسير- ١٣مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠*لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٨" *الإيراد*"
- معيار المحاسبة الدولي ٣١ " *الحصص في المشاريع المشتركة*"

المسألة الخلافية

١ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٣٩ إلى كل من المساهمات والمبيعات بين مشارك في مشروع مشترك والمشروع المشترك كما يلي: عندما يساهم مشارك في مشروع مشترك كأصول أو يبيعها للمشروع المشترك فإن الإعتراف بأي جزء من مكسب أو خسارة من العملية يجب ان يعكس موضوع العملية"، اضافة إلى ذلك يقول معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ١٩ ان "المشروع تحت السيطرة المشتركة هي مشروع مشترك تشمل انشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو مشروع آخر لكل مشارك في المشروع المشترك حصة فيها"، ولا توجد ارشادات صريحة بشأن الإعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة من مساهمات الأصول غير النقدية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة.

٢ المساهمات في المشروع تحت السيطرة المشتركة هي تحويلات للأصول من قبل المشاركين في المشروع المشترك مقابل حصة حقوق ملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة، ومن الممكن ان تأخذ هذه المساهمات اشكالا مختلفة، فقد تتم المساهمات في نفس الوقت من قبل المشاركين في المشروع المشترك اما عند تأسيس المشروع تحت السيطرة المشتركة أو لاحقا لذلك، والمقابل الذي يستلمه مارك (مشاركون) في المشروع المشترك مقابل الأصول التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة قد يشمل كذلك النقد أو مقابلا آخر لا يعتمد على التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع تحت السيطرة المشتركة ("مقابل اضافي").

٣ المسائل الخلافية هي:

(أ) متى يجب الإعتراف بالجزء المناسب من المكاسب أو الخسائر الناتجةعن المساهمة بأصل غير مشروع في وحدة تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة من قبل المشارك في المشروع المشترك في بيان الدخل؛

(ب) كيف تجب محاسبة المقابل الإضافي من قبل المشارك في المشروع المشترك؛ و

(ج) كيف يجب عرض أي مكسب أو خسارة غير محققة في البيانات المالية الموحدة للمشارك في المشروع المشترك.

٤ يتناول هذا التفسير محاسبة المشارك في مشروع مشترك الخاصة بالمساهمات غير النقدية في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة والتي تتم محاسبتها باستخدام اما اسلوب حقوق الملكية أو التوحيد التناسبي.

الإجمـــــاع

٥ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ على المساهمات غير النقدية في المشررع تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعتراف في بيان الدخل للفترة بجزء من المكسب أو الخسارة التي تعزى لحصص حقوق الملكية للمشاركين الآخرين في المشروع المشترك فيما عدا:

(أ) عندما لا يتم تحويل مخاطر ومكافآت ملكية الأصل (الأصول) غير النقدية التي تمت المساهمة بها إلى المشروع تحت السيطرة المشتركة؛ أو

(ب) عندما لا يمكن قياس المكسب أو الخسارة من المساهمة غير النقدية بشكل موثوق به؛ أو

(ج) عندما تكون المعاملة تفتقر إلى جوهر تجاري، كما تم وصفه في معيار المحاسبة الدولي١٦، الممتلكات والمصانع والمعدات.

حيث ينطبق أي من الإستثناءات في (أ) إلى (ج) يعتبر المكسب أو الخسارة غير محققة، ولذلك لا يتم الإعتراف بها في بيان الدخل الا إذا انطبقت الفقرة (٦) كذلك.

٦ إذا، استلم مشارك في مشروع مشترك أصول نقدية أو غير نقدية غير مشابهة للأصول التي ساهم بها بالإضافة إلى استلام حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة فانه يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعتراف بجزء مناسب من المكسب أو الخسارة من العملية في بيان الدخل.

٧ يجب استبعاد المكاسب أو الخسائر غير المحققة من الأصول غير النقدية التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل هذه الأصول بموجب اسلوب التوحيد التناسبي أو مقابل الإستثمار بموجب اسلوب حقوق الملكية. وهذه المكاسب أو الخسائر غير المحققة يجب عدم عرضها على انها مكاسب أو خسائر مؤجلة في الميزانية العمومية الموحدة للمشارك في المشروع المشترك.

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٦ و المعيار ٣١ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ~~٣٩~~ انه بينما يتم الإحتفاظ بالأصول في المشروع المشترك يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعتراف فقط بذلك الجزء من المكسب أو الخسارة الذي يعزى لحصص المشاركين الأخرين في المشروع المشترك، ويتم الإعتراف بالخسائر الإضافية إذا تطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ~~٣٩~~.

٩ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ~~٣٩~~ إلى تحويل "المخاطر والمكافآت الهامة للملكية" كشرط للإعتراف بالمكاسب والخسائر الناجمة من العمليات بين المشاركين في المشروع المشترك والمشاريع المشتركة. ويحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٨ فقرة ١٦(أ) إلى (د) على امثلة على الحالات التي لا يتم فيها تحويل مخاطر ومكافآت الملكية، وينطبق هذا الإرشاد كذلك قياسا على ذلك على الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناجمة من مساهمات الأصول غير النقدية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة، وحيث ان المشارك في المشروع المشترك يشارك في السيطرة المشتركة على المشروع تحت السيطرة المشتركة فانه يحتفظ ببعض "المشاركة الإدارية المستمرة" في الأصل المحول، على ان هذا بشكل عام لا يحول دون الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر حيث ان السيطرة المشتركة لا تشكل سيطرة إلى الدرجة المرتبطة عادة بالملكية (معيار المحاسبة الدولي ١٨ فقرة ١٤(ب)).

١٠ تبين الفقرة ٩٢ من *الاطار*: "يتم الإعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية متعلقة بزيادة في أصل أو انخفاض في مطلوب يمكن قياسها بشكل موثوق به". ويتطلب معيار المحاسبة للدولي ١٨– الفقرة ١٤(ج) بين شروط اخرى وجوب الإعتراف بالإيراد من بيع البضائع عندما "يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به". وينطبق متطلب القياس الموثوق به كذلك على الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناجمة من مساهمة أصول غير نقدية في مشروع تحت سيطرة مشتركة.

١١ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٨– الفقرة ١٢ انه "عندما تتم مبادلة أو مقايضة بضائع وخدمات ببضائع وخدمات ذات طبيعة وقيمة مماثلتين لا يعتبر التبادل انه عملية تولد ايرادا". ~~ويقول معيار المحاسبة الدولي ١٦– الفقرة ٢٢: "يمكن امتلاك بند ممتلكات أو مصانع أو معدات مقابل اصل مماثل له استعمال مماثل في نفس خط العمل وله قيمة عادلة مماثلة، كما يمكن بيع بند ممتلكات ومصانع ومعدات مقابل حصة حقوق ملكية في اصل مماثل، وفي كلا الحالتين حيث ان عملية الحصول على~~

~~الأرباح غير مكتملة لا يتم الإعتراف بمكسب أو خسارة من العملية.~~* وينطبق نفس الأساس المنطقي على مساهمة أصول غير نقدية حيث ان المساهمة في مشروع تحت السيطرة المشتركة هي في جوهرها تبادل للأصول مع المشاركين الآخرين في المشروع المشترك عند مستوى المشروع تحت السيطرة المشتركة.

١٢ إلى الحد الذي يستلم به كذلك المشارك في مشروع مشترك نقدا أو أصول غير نقدية غير مماثلة للأصول التي تمت المساهمة بها بالإضافة إلى حصص حقوق ملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة والتي لا يعتمد تحقيقها على التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع تحت السيطرة المشتركة فان عملية الحصول على الأرباح تكون مكتملة. وتبعا لذلك يتم الإعتراف بالجزء المناسب من المكسب أو المساهمة غير النقدية في الربح أو الخسارة الفترة.

١٣ ليس من المناسب عرض المكاسب أو الخسائر غير المحققة من الأصول غير النقدية التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة كبنود مؤجلة حيث ان هذه البنود لا تلبي مقاييس الإعتراف للأصول أو الإلتزامات كما هي معرفة في *الإطار* (الفقرات ٥٣ إلى ٦٤ والفقرات ٨٩ إلى ٩١).

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول للفترات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع اللجنة الدائمة للتفسيرات على التطبيق المبكر، وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الإنتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨ فقرة ٤٦.

١٤ يتم تطبيق التعديلات على محاسبة معاملات المساهمة غير النقدية المحددة في الفقرة ٥ بأثر مستقبلي على المعاملات المستقبلية.

١٥ تقوم المنشأة بتطبيق التعديلات على هذا التفسير التي وردت في معيار المحاسبة الدولي ١٦ " *الممتلكات والمصانع والمعدات*" للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ كانون الثاني ٢٠٠٥. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار لفترة مبكرة، ينبغي عليها تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ *الممتلكات والمصانع والمعدات*" كما هو منقح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية عام ٢٠٠٣ من المنشأة أن تقوم بقياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي يتم شراؤه مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة إلا إذا افتقرت معاملة التبادل إلى الجوهر التجاري، وقامت المنشأة مسبقا بقياس هذا الأصل المشترى بالقيمة العادلة إلا إذا كانت الأصول المتبادلة متشابهة.

التفسير – ١٥

عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير–١٥ عقود *الإيجار التشغيلية–الحوافز* (SIC–١٥) مبين في الفقرات ٣-٦. إن التفسير–١٥ مصاحب لأساس الإستنتاج وملحق التطبيق التوضيحي على التفسير. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الايجار*" (كما هو معدل ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

١ عند التفاوض بشأن عقد ايجار تشغيلي جديد او مجدد يمكن للمؤجر توفير الحوافز للمستأجر للدخول في الإتفاقية. والأمثلة على هذه الحوافز دفعة مقدمة الى المستأجر او تسديد او تحمل المؤجر لتكاليف المستأجر (مثل تكاليف تغيير الموقع وتحسينات الحيـــازة الإيجارية والتكاليف المتعلقة بالتزام ايجار قائم سابقا على المستأجر). وبالتناوب من الممكن ان يتم الإتفاق على الفترات الأولية لمدة التأجير لتكون بدون اجرة او بأجرة مخفضة.

٢ المسألة الخلافية هي كيف يجب الإعتراف بالحوافز في عقد ايجار تشغيلي في البيانات المالية لكل من المستأجر والمؤجر.

الإجمـــــاع

٣ يجب الإعتراف بكافة الحوافز للإتفاقية بشأن عقد الإيجار التشغيلي الجديدة او مجددة على انها جزء لا يتجزأ من صافي العوض المتفق عليه لاستعمال الأصل المؤجر بغض النظر عن طبيعة او شكل الحافز او توقيت الدفعات.

٤ يجب على المستأجر الإعتراف باجمالي تكلفة الحوافز على انها تخفيض لدخل الإيجار على مدى فترة الإيجار على اساس القسط الثابت، إلا اذا كان هناك اساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني الذي تتناقص بموجبه منفعة الأصل المؤجر.

٥ يجب على المستأجر الإعتراف باجمالي منفعة الحوافز على انها تخفيض لمصروف الإيجار على مدى فترة الإيجار على اساس القسط الثابت، إلا اذا كان هناك اساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستأجر من استعمال الأصل المؤجر.

٦ التكاليف التي يتحملها المستأجر، بما في ذلك التكاليف المتعلقة بايجار قائم سابقا (مثال ذلك تكاليف الإنهاء او تغيير الموقع او تحسينات الحيازة الإيجارية) يجب ان تتم محاسبتها من قبل المستأجر حسب معايير المحاسبة الدولية التي تنطبق على هذه التكاليف، بما في ذلك التكاليف التي يتم استردادها بشكل فعال من خلال ترتيب حوافز.

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٧ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

٧ تبين الفقرة ٣٥ من *الإطار* انه اذا كان يجب ان تمثل المعلومات بأمانة العملية والأحداث التي تدعي انها تمثلها فانه من الضروري محاسبة وعرض العمليات حسب موضوعها وحقيقتها الإقتصادية وليس شكلها القانوني فقط، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ~~١ فقرة ٢٠ (ب٢)~~ ٨ الفقرة (ب) (٢) كذلك تطبيق السياسات المحاسبية التي تعكس الجوهر الإقتصادي.

٨ تتطلب الفقرة ٢٢ من *الإطار* ومعيار المحاسبة الدولي ١ فقرة ٢٥ اعداد البيانات المالية بموجب المحاسبة على اساس الإستحقاق. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقرة ٣٣ ~~٢٥~~ ومعيار المحاسبة الدولي ١٧

فقرة ٥٠ ~~٤٢~~ الأساس الذي يجب على المستأجرين والمؤجرين على التوالي بموجبه الإعتراف بالمبالغ المستحقة الدفع او الإستلام بموجب عقود الإيجار التشغيلية.

٩ ان الجوهر الأساسي للايجار التشغيلي هو ان المؤجر والمستأجر يتبادلان استعمال الأصل لفترة محددة بمقابل هو صافي مبلغ من النقود. والفترات المحاسبية التي يتم فيها الإعتراف بصافي هذا المبلغ من قبل اما المؤجر او المستأجر لا تتأثر بشكل الإتفاقية او بتوقيت الدفعات. والدفعات التي يجريها المؤجر الى المستأجر او نيابة عنه او الحسومات في تكلفة الإيجار التي يجريها المؤجر كحوافز للاتفاق على عقد ايجار جديد او محدد هي جزء لا يتجزأ من صافي المبلغ المستحق الإستلام او الدفع بموجب عقد الإيجار التشغيلي.

١٠ التكاليف التي يتحملها المؤجر كحوافز للإتفاق على عقود ايجار تشغيلية جديدة او مجددة لا تعتبر انها جزء من تلك التكاليف الأولية ~~التي يمكن الإعتراف بها كمصروف في بيان الدخل في الفترة التي تم تحملها~~ التي يتم إضافتها الى المبلغ المرحل للأصل المؤجر ويعترف بها في المصروفات طوال مدة الإيجار على نفس الأساس الذي يقوم عليه دخل الإيجار بما يتفق مع ~~بموجب~~ معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقرة ٥٢ ~~٤٤~~، ويتحمل المؤجر تكاليف أولية مثل التكاليف المباشرة للإدارة او الإعلان او الرسوم الإستشارية او القانونية للإعداد لعقد، بينما الحوافز في عقد ايجار تشغيلي تتعلق في جوهرها بالمقابل عن استخدام الأصل المؤجر.

١١ تتم محاسبة التكاليف التي يتحملها المستأجر نيابة عن نفسه باستخدام متطلبات الإعتراف المنطبقة. فعلى سبيل المثال، يتم الإعتراف بتكاليف تغيير الموقع على انها مصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم تحملها فيها. ولا تعتمد محاسبة هذه التكاليف على ما إذا كان يتم أو لا يتم استرداد هذه التكاليف من خلال ترتيب حوافز حيث انها لا تتعلق بالعوض مقابل استخدام الأصل المؤجر.

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول لفترات التأجير التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٩٩ او بعد هذا التاريخ.

ملحـــــق للتفسير-١٥

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير -١٥.

مثال تطبيقي على التفسير- ١٥

مثال ١

وافق مشروع على الدخول في عقد تأجيري جديد مع مؤجر جديد. حيث وافق المؤجر أن يسدد نفقات نقل مكان موضوع الإيجار كحافز لتشجيع المستأجر في الدخول بالعقد الجديد. حيث بلغت تكاليف نقل مكان موضوع الإيجار ١٠٠٠ ، مدة العقد ١٠ سنوات وبقسط سنوي ثابت ٢٠٠٠.

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي :

إعترف المستأجر بنفقات نقل مكان بموضوع عقد الإيجار والبالغ ١٠٠٠ كمصاريف السنة الأولى. المبلغ المتبقي ١٩٠٠٠ يتكون من ٢٠٠٠ لكل من الـــ ١٠ سنوات موضوع العقد ناقصاً ١٠٠٠ تكاليف تغيير مكان موضوع العقد التي إعتبرها المؤجر حافزاً للمستأجر للدخول في العقد. كل من المؤجر والمستأجر سيقبلان صافي مبلغ التأجير الـــ ١٩٠٠٠ كإيجار لموضوع العقد ولمدة ١٠ سنوات مستخدمين طريقة الإطفاء الفردية تبعاً لما جاء في الفقرة ٤ و٥ من هذا التفسير.

مثال ٢

وافق مشروع على الدخول في عقد تأجيري جديد مع مؤجر جديد، حيث وافق المؤجر على إعفاء المستأجر من دفع الإيجار لمدة الثلاث سنوات الأولى كحافز للمستأجر للدخول في العقد الجديد. مدة العقد ٢٠ سنة بقسط سنوي معدله ٥٠٠٠ في السنة وللسنوات من السنة ٤ إلى السنة ٢٠.

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي :

صافي البدل والبالغ ٨٥٠٠٠ يمثل ٥٠٠٠ بدل إيجار سنوي ولمدة ١٧ سنة. وافق كل من المؤجر والمستأجر بأن صافي البدل البالغ ٨٥٠٠٠ يغطي مدة ٢٠ سنة إجارية مستخدمين الطريقة الفردية لإطفاء مبلغ الإيجار تبعاً لما جاء في الفقرة ٤ و٥ من هذا التفسير.

التفسير – ٢١

ضرائب الدخل – استرداد الأصول المعاد تقييمها

وغير القابلة للإستهلاك

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-٢١ ضرائب الدخل- *استرداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك* (SIC-٢١) مبين في الفقرات٥. إن التفسير-٢١ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.*

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*"
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "*الممتلكات، والمصانع والمعدات*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

١ وفقا للفقرة ٥١ من معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن قياس الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة، يجب أن تعكس الآثار الضريبية التي تنشأ عن الطريقة التي من خلالها تتوقع المنشأة في تاريخ الميزانية استرداد أو سداد مبلغ الأصول والخصوم الذي يؤدي إلى وجود فروقات مؤقتة.

٢ تبين الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولية ١٢ إن إعادة تقييم أي من الأصول لا تؤثر دائما على الأرباح الضريبية (الخسائر الضريبية) في فترة إعادة التقييم وانه قد لا يتوجب تعديل القاعدة الضريبية نتيجة لاعادة التقييم. ومع هذا فإن الإسترداد المستقبلي للمبلغ المسجل سيكون خاضعا للضريبة، وسيكون أي فرق بين المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية فرقا مؤقتا ينشأ التزام أو اصل ضريبي مؤجل.

٣ والقضية هنا هي كيف تفسر التعبير "استرداد" فيما يتعلق بأي من الأصول غير القابلة للإستهلاك (أصل غير قابل للإستهلاك) والمعاد تقييمه بموجب الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

٤ ينطبق هذا التفسير كذلك على الإستثمارات العقارية التي تم تسجيلها كمبالغ تمت إعادة تقييمها بموجب الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ ولكن قد يتم اعتبارها غير قابلة للإستهلاك إذا ما تم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الإجمـــــاع

٥ يجب أن يقاس أي إلتزام أو أصل ضريبي ينشأ عن إعادة تقييم أي من الأصول غير القابلة للإستهلاك بموجب الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦، استنادا إلى الآثار الضريبية التي قد تنشأ عن استرداد المبلغ المسجل لذلك الأصل من خلال البيع، بغض النظر عن الأساس المستخدم لقياس المبلغ المسجل لذلك الأصل. وعليه، إذا حدد قانون الضريبة نسبة ضريبية ليتم تطبيقها على المبلغ الخاضع للضريبة من المبلغ الناتج عن بيع الأصل وكانت تلك النسبة تختلف عن نسبة الضريبة المطبقة على المبلغ الخاضع للضريبة والناتج عن استخدام الأصل، عندها يتم استخدام النسبة الأولى لقياس الإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالأصل غير القابل للإستهلاك.

أساس الإستنتاجات

٦ يبين *الإطار* أن المشروع يعترف بأي اصل إذا كان من المحتمل ان تتدفق الفوائد الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المشروع. وبشكل عام، فإنه سيتم الحصول على الفوائد الإقتصادية المستقبلية (وبناء عليه يتم استرداد المبلغ المسجل للأصل) من خلال البيع والإستخدام أو من خلال الإستخدام ومن ثم البيع. ويقتضي الإعتراف أن يتم استرداد المبلغ المسجل للأصل غير القابل للإستهلاك من خلال الإستخدام بحدود مبلغ الإستهلاك الخاص به ومن خلال البيع بموجب القيمة المتبقية له. وتمشيا مع ذلك، فإنه سيتم استرداد المبلغ المسجل لأي اصل غير قابل للإستهلاك كالأرض غير محددة المدة من خلال البيع فقط. ونظرا لأن الأصل غير قابل للإستهلاك، فإنه من غير المتوقع ان يتم استرداد أي جزء من

مبلغه المسجل من خلال الإستخدام (لأنه مستهلك). وتعكس الضرائب المؤجلة المرتبطة بأي اصل غير قابل للإستهلاك آثار الضريبية المترتبة على بيع الأصل.

٧ لا يتم تأكيد طريقة الإسترداد المتوقعة على أساس قياس المبلغ المسجل للأصل. وعلى سبيل المثال، إذا تم قياس اصل غير قابل للإستهلاك بموجب قيمته عند الإستخدام فإن أساس القياس لا يقتضي بأن يتم توقع استرداد المبلغ المسجل للأصل من خلال الإستخدام ولكن من خلال قيمته المتبقية عند التصرف به بشكل نهائي.

تاريخ الإجماع

أغسطس ١٩٩٩

تاريخ النفاذ

يصبح هذا الإجماع نافذاً بتاريخ ١٥ يوليو ٢٠٠٠. وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الإنتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير – ٢٥

ضرائب الدخل – التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم اصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير -٢٥ *ضرائب الدخل-التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه* (SIC-٢٥) مبين في الفقرات ٤. إن التفسير-٢٥ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.*

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "*ضرائب الدخل*"

المسألة الخلافية

١ إن التغير في الوضع الضريبي لمشروع أو لمساهميه قد يكون له تبعات على المشروع عن طريق زيادة أو تخفيض التزاماتها أو أصولها الضريبية. قد يحدث مثل هذا الأمر، مثلاً، عن طرح المشروع لأدوات مالية في حقوق الملكية للإكتتاب العام أو عند إعادة هيكلة حقوق الملكية في المشروع. وقد يحدث ذلك أيضاً، عند انتقال المساهم المسيطر الى بلد أجنبي. ونتيجة لهذا الحدث فقد تفرض الضريبة على المشروع بطريقة مختلفة، فمثلاً قد يكسب أو يخسر المشروع فوائير ضريبية أو تصبح خاضعة لمعدل ضريبة مختلف في المستقبل.

٢ إن التغير في الوضع الضريبي لمشروع أو لمساهميه قد يكون له تأثير فوري على الأصول أو الإلتزامات الضريبية الجارية للمشروع. وقد ينجم عن التغيير زيادة أو نقص في الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها من قبل المشروع اعتماداً على تأثير التغيير في الوضع الضريبية على التبعات الضريبية التي ستنجم عن استرداد أو تسوية القيمة المسجلة لأصول وإلتزامات المشروع.

٣ والمسألة هي كيف يجب أن تحاسب المشروع عن التبعات الضريبية الناجمة عن التغيير في وضعه الضريبي أو الوضع الضريبي لمساهميه.

الإجمـــــاع

٤ إن التغير في الوضع الضريبية لمشروع أو لمساهميه لا ينجم عنه زيادات أو نقصان في المبالغ المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية. إن التأثيرات الضريبية المؤجلة والجارية للتغير في الوضع الضريبي يجب إدراجها ضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة إلا إذا كانت هذه التأثيرات مرتبطة بمعاملات أو أحداث ينجم عنها، خلال الفترة نفسها أو فترة مختلفة، إضافة مباشرة أو تحميل مباشر في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها. إن تلك التاثيرات الضريبية المتعلقة بتغييرات في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها في الفترة نفسها أو فترة مختلفة (غير مدرجة ضمن صافي الربح أو الخسارة) ما يجب تحميلها أو إضافتها مباشرة في حقوق الملكية.

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٨ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

٥ تتطلب الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ أن تدرج الضريبة الجارية و المؤجلة ضمن صافي ربح أو خسارة الفترة فيما عدا الى الحد الذي تنجم فيه الضريبة من معاملة أو حدث بشكل مباشر في حقوق الملكية خلال نفس الفترة أو خلال فترة مختلفة معترف بها (او تنجم عن اندماج أعمال تم اعتباره عملية شراء). تتطلب الفقرة ٦١ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ بأنه يتم إضافة أو تحميل الضريبة الجارية أو المؤجلة في حقوق الملكية إذا كانت الضريبة مرتبطة ببنود يتم إضافتها أو تحميلها في نفس الفترة الزمنية او فترة زمنية مختلفة مباشرة في حقوق الملكية.

٦ تبين الفقرة ٦٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ أمثلة عن الأموال التي يتم الإعتراف بمعاملة أو حدث مباشرة في حقوق الملكية كما هو مسموح به أو مطلوب من قبل معيار محاسبة دولي آخر. كافة هذه الأموال ينجم عنها تغييرات في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها من خلال الإعتراف بإضافة أو تحميل مباشر الى حقوق الملكية.

٧ توضح الفقرة ٦٥ من المعيار ١٢ من أنه عند تغيير الأساس الضريبي لأصل معاد تقسيمه فإن أية تأثيرات ضريبية يجري الإعتراف بها في حقوق الملكية الى الحد الذي كان أو من المتوقع أن يتم الإعتراف بتقييم محاسبي متعلق به بشكل مباشر في حقوق الملكية (فائض إعادة التقييم).

٨ وحيث أن التأثيرات الضريبية المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يجب أن ترتبط بمعاملة أو حدث معترف به مباشرة في حقوق الملكية في نفس الفترة أو خلال فترة مختلفة، فإن المبلغ التراكمي من الضريبة المحملة أو المضافة الى حقوق الملكية مباشرة من المتوقع أن تكون نفس المبلغ الذي كان سيتم تحميله أو إضافته مباشرة الى حقوق الملكية فيما لو كان الوضع الضريبي الجديد مطبقاً في السابق. تقر الفقرة ٦٣ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ١٢ بأن تحديد التأثيرات الضريبية للتغير في معدل الضريبة أو قوانين ضريبة أخرى تؤثر نص الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والمتعلقة ببند سبق تحميله أ، إضافته مباشرة الى حقوق الملكية قد يكون أمراً صعباً. لهذا السبب فإن الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ تقترح بأنه قد يكون من الضروري إجراء عملية توزيع.

تاريخ الإجماع

اغسطس ١٩٩٩

تاريخ النفاذ

هذا الإجماع يصبح ساري المفعول في ١٥ يوليو ٢٠٠٠ إن التغيرات في السياسات المحاسبية تتم معالجتها محاسبياً وفقاً للمتطلبات الإنتقالية للفقرة ٤٦ من معيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير – ٢٧

تقييم محتوى العمليات التي تتضمن

الصيغة القانونية لعقود التأجير

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-٢٧ تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير (SIC-٢٧) مبين في الفقرات٣-١١. إن التفسير-٢٧ مصاحب لأساس الإستنتاج والملاحق التوضيحية لتطبيق التفسير. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*"

المسألة الخلافية

١ يمكن لمشروع ما أن يدخل في سلسلة من العمليات (ترتيبات) مع طرف أو أطراف غير ذي علاقة (مستثمر) تتضمن صيغة قانونية من صيغ عقود الإيجار. فعلى سبيل، قد يؤجر مشروع أصول ثابتة معينة ثم يعود ويستأجر تلك الأصول، أو أن تقوم ببيع أصول ثم يعود ويستأجر تلك الأصول. ويمكن أن تختلف صيغة وشكل وشروط كل عملية اختلافا كبيرا، ففي مثال، التأجير وإعادة الإستئجار يمكن أن يكون الهدف من ذلك الترتيب تحقيق منافع ضريبية للمستثمر يتقاسمها مع المشروع على هيئة رسوم ولا تعطيه الحق في استعمال الأصول.

٢ عندما تكون الترتيبات التي تتم مع مستثمر تتضمن شكلاً قانونياً من أشكال التأجير فإن الأمور التي تتعلق بذلك هي:

(أ) التحقق مما إذا كانت هناك رابطة بين سلسلة من العمليات بما يجعل من الضروري اعتبارها وكأنها عملية محاسبية واحدة؛

(ب) ما إذا شروط العملية تتفق ومتطلبات عقد الإيجار التمويلي حسب نص معيار المحاسبة الدولي ١٧ وإذا لم يكن كذلك:

(١) ما إذا كانت حسابات العملية الإستثمارية المفردة والإلتزام بدفع الإيجار الذي قد يكون قائما يمثل أصول وإلتزامات للمشروع (على سبيل المثال أنظر في المثال الوارد في الفقرة ٢أ من الملحق أ)؛

(٢) كيف سيقوم المشروع بمعالجة الإلتزامات الأخرى الناتجة عن الترتيب؛ و

(٣) كيف سيعالج المشروع الرسوم التي قد يحصل عليها من المستثمر.

الإجمـــاع

٣ إن سلسلة العمليات التي تتضمن شكلاً قانونياً من أشكال التأجير التمويلي تعتبر مرتبطة ويجب التعامل معها كعملية واحدة عندما لا يكون بالإمكان فهم الأثر الإقتصادي الكلي بدون الرجوع إلى سلسلة العمليات ككل. يكون ذلك – على سبيل المثال – عندما تكون العمليات متداخلة تداخلاً كبيراً ويتم التفاوض بشأنها كعملية واحدة وتحصل في آن واحد أو في سياق واحد متصل (يتضمن الملحق أ إيضاحات لتطبيق هذا التفسير).

٤ المحاسبة يجب أن تعكس مادة الترتيب. فجميع الجوانب والآثار الناتجة عن عملية أو ترتيب ما يجب تقييمها ومعرفة مادتها ومضمونها مع إعطاء وزن للنواحي والتأثيرات التي لها أثر اقتصادي.

٥ يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ عندما يتضمن الترتيب نقل حق استعمال أصول معينة لفترة زمنية تم الإتفاق عليها. وفيما يلي مؤشرات تفيد بصفة إفرادية أن العملية لا تتضمن في مادتها نوعاً من

الإيجار التمويلي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (الملحق ب يعطي إيضاحات لتطبيق هذا التفسير) :

(أ) أن يحتفظ المشروع بجميع الحقوق والمخاطر المتعلقة بملكية الأصول المشمولة وتتمتع بشكل كبير بنفس حقوق الإستعمال قبل الدخول في العملية أو الترتيبات؛

(ب) أن يكون السبب الرئيسي للترتيب تحقيق منافع ضريبية معينة وليس لتحويل حق استعمال تلك الأصول؛ و

(ج) أن يضاف إلى الشروط حق خيار معين يجعل ممارسته أمراً مؤكداً تقريباً (على سبيل المثال حق خيار بيع يمكن ممارسته بسعر أعلى بما فيه الكفاية من القيمة العادلة المتوقعة عندما يصبح الحق قابلا للممارسة).

٦ التعريفات والإرشادات الواردة بالفقرات ٤٩ – ٦٤ من *الإطار* يجب تطبيقها في تحديد المحتوى ما إذا كان حساب استثمار منفصل والتزامات دفع الإيجار تشكل أصول والتزامات بالنسبة للمشروع. المؤشرات التي تثبت مجتمعة من ناحية محتوى العملية أن حساب الإستثمار المنفصل والتزامات دفع الإيجار لا تنطبق على تعريف الأصول والإلتزامات التي يجب أن لا يأخذها المشروع في الإعتبار تتضمن :

(أ) إن المشروع لا يستطيع التحكم في حساب الإستثمار طبقاً لأهدافه وليس مضطر لدفع الإيجار. وهذا يحدث على سبيل المثال، عندما يتم دفع مبلغ مقدماً في حساب إستثمار منفصل لحماية المستثمر ويمكن أن يستعمل فقط للدفع للمستثمر، وأن المستثمر يوافق على أن دفعات الإيجار الملتزم بها تدفع من المبالغ الموجودة في حساب الإستثمار وان المشروع لا يستطيع إيقاف الدفعات المستحقة للمستثمر من حساب الإستثمار؛

(ب) إن المشروع يواجه احتمالاً بعيداً لإمكانية قيامه بإعادة كامل مبلغ الرسم المستلم من المستثمر واحتمال دفع مبالغ إضافية زيادة عن ذلك، وفي حالة أن الرسم لم يتم إستلامه فإن إحتمال خطر دفع أي مبلغ بموجب التزامات أخرى يكون بعيداً (على سبيل المثال: كفالة). ويكون احتمال الدفع قائماً عندما، على سبيل المثال، تتطلب شروط العملية أن المبلغ المدفوع مسبقاً يجب استثماره في أصول خالية من المخاطر ويتوقع أن ينتج عنها تدفقات نقدية كافية للوفاء بالإلتزامات الناتجة عن عملية التأجير؛ و

(ج) عدا عن الدفعة النقدية عند بدء العملية فان التدفقات النقدية الوحيدة المتوقعة من العملية هي فقط دفعات الإيجار التي تأتي بشكل كلي من المبالغ المسحوبة من حساب الإستثمار الذي يتم فتحه بموجب الدفعة الأولى المذكورة.

٧ أية التزامات تخص العملية بما في ذلك الضمانات المقدمة والإلتزامات المترتبة على الإنهاء والفسخ المبكر، يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٣٧، معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية-٤ تبعاً لشروط العملية.

٨ إن الأسس الواردة في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ يجب تطبيقها على الحقائق والأوضاع لكل عملية لمعرفة متى يجب اعتبار الرسم كدخل يمكن أن يستلمه المشروع، ويجب أن يؤخذ في الإعتبار عناصر أخرى كوجود تدخل مستمر في صيغة التزامات الأداء المستقبلية الهامة الضرورية للحصول على الرسم أو وجود مخاطر محتفظ بها، كما يجب الأخذ بالإعتبار أية شروط لأية ترتيبات

خاصة بالضمانات ومخاطر احتمال إعادة الرسم. إن المؤشرات التي تبرر منفردة الإعتراف بكامل الرسم كإيراد عند استلامه (إذا استلمت في بداية العملية) تشتمل ما يلي:

(أ) من شروط إكتساب الرسم عند استلامه وجود التزامات إما بأداء نشاطات معينة مهمة أو الإمتناع عن أداء تلك النشاطات ولذلك فان تنفيذ عملية ملزمة قانونيا ليس هو أهم الإجراءات التي تتطلبها العملية؛

(ب) وضع محددات وقيود على استعمال الأصول موضوع العملية ويكون من شأن تلك القيود حصر وتغير مقدرة المشروع بشكل كبير على استعمالها والتصرف بها (مثل استهلاك، بيع أو رهن الأصول)؛

(ج) لا يستبعد إعادة أي جزء من مبلغ الرسم بل ودفع بعض المبالغ إضافة لها وهذا يحدث على سبيل المثال في، الحالات التالية:

(١) إذا كانت الأصول موضوع العملية ليست أصول متخصصة يحتاجها المشروع لأداء عمله، ولذلك فان هناك احتمال أن يقوم المشروع بدفع مبلغ ما مقابل إنهاء الإتفاقية مبكرا؛ أو

(٢) تستلزم شروط الإتفاقية من المشروع أن يستثمر أي مبالغ مدفوعة مقدما في أصول تتضمن قدرا قليلاً من المخاطر (العملات، أسعار الفائدة أو مخاطر الإئتمان). أو أن يكون للمشروع مطلق أو بعض الحرية في ذلك الإستثمار، وفي هذه الحالة لا يستبعد خطر عدم كفاية مبلغ الإستثمار لأداء الإلتزامات المتعلقة بدفع الإيجار ولذلك فان هناك احتمال الطلب من المشروع أن يدفع مبلغا ما.

٩ يجب عرض الرسم ضمن قائمة الدخل على أساس محتواه الإقتصادي وطبيعته.

الإفصـــاح

١٠ جميع نواحي العملية التي لا تنطوي في جوهرها على التأجير التمويلي حسب مفهوم معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب أخذها في الإعتبار عند تحديد الإفصاحات المناسبة الضرورية لفهم العملية والمعالجة المحاسبية المتبعة، ويجب على المشروع الإفصاح عما يلي في كل فترة من فترات نفاذ العملية :

(أ) وصف للعملية ويشمل ما يلي :

(١) الأصول موضوع العملية وأية قيود تتعلق باستعمالها؛

(٢) مدة العملية والشروط الهامة المتعلقة بها؛

(٣) العمليات المرتبطة معا بما في ذلك أية خيارات إن وجدت ؛ و

(ب) المعالجة المحاسبية المطبقة على أية رسوم يتم استلامها، والمبالغ المعتبرة إيراد خلال الفترة والبند الذي دخلت فيه ضمن بيان الدخل.

١١ إن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ من هذا التفسير يجب تقديمها بشكل منفرد لكل عملية أو لمجموعة عمليات من نفس المرتبة. والمرتبة تعني مجموعة عمليات وترتيبات تتعلق بأصول ذات طبيعة متشابهة (مثال ذلك محطات طاقة).

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عام ٢٠٠٣ وفيما بعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤: النص الجديد وضع تحته خط والنص الملغي وضع خلاله خط]

١٢ الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*" تستلزم اعتبار مجموعة من العقود كعقد واحد عندما يتم التفاوض على مجموعة من العقود كصفقة واحدة وتكون العقود متداخلة بحيث تكوّن في الواقع جزءً من مشروع مفرد بهامش ربح كلي، ويتم تنفيذ العقود في آن واحد أو بإتساق زمني مستمر. وفي مثل هذا الوضع، فان سلسلة العمليات التي تتضمن الشكل القانوني للتأجير يتم ربطها معا وتؤخذ في الإعتبار كأنها عملية واحدة لأن الأثر الإقتصادي الكلي لا يمكن فهمه بدون الرجوع والإشارة لسلسلة العمليات بكاملها.

١٣ تعتبر الإتفاقية وتعامل على أنها عقد تأجير تمويلي طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ عندما تنقل إلى المستأجر لقاء دفعة أو سلسلة من الدفعات حق استعمال أصل لفترة زمنية متفق عليها. ولكي تكون المعلومات تمثل بأمانه المعاملات التي تنص على أنها تمثلها، الفقرة ٣٥ من *الإطار* تبين أنه من الضروري أن تؤخذ المعاملات في الإعتبار ويتم عرضها طبقا لجوهرها ومادتها وحقيقتها الإقتصادية وليس مجرد الشكل القانوني.

١٤ عندما لا يكون المشروع متحكم بالأصول التي ستستخدم للوفاء بالتزامات الدفع المتعلق بالتأجير التمويلي ولا يكون ملتزم بدفع بدلات الإيجار فانه لا يعترف بالأصول والتزامات دفع الإيجار التمويلي لأنه لم يتم تحقيق تعريفات الأصل والمطلوب. هذه تختلف عن الحالة التي يتحكم فيها المشروع بالأصول ويلتزم بأداء دفعات الإيجار التمويلي ويقوم لاحقا بتحويل الأصول إلى طرف ثالث (بما في ذلك الأمين). في تلك الحالة، فان تحويل أصول (الذي يطلق عليه أحيانا "سند ضد" شكلي) لا يكفي بحد ذاته لإعفاء المشروع من التزامه الأساسي مع عدم وجود تأجير تمويلي قانوني. يمكن عدم اعتبار أصل مالي ومطلوب مالي أو أي جزء من أي منهما فقط في حالة الوفاء بمتطلبات ~~الفقرات ٣٥ – ٦٥ من معيار المحاسبة الدولية ٣٩~~ الفقرات ١٥-٣٧ و الفقرات ٣٩-٤٢ من معيار المحاسبة للدولية ٣٩ .

١٥ ~~بالإضافة إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يبحث في المتطلبات العامة لاعتماد مخصص، ما فانه~~ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ يعطي الإرشادات بشان الإعتراف وقياس الضمانات المالية والأدوات المماثلة التي تضمن سداد الدفعات إذا عجز المدين عند أدائها عند استحقاقها، إذا كان العقد متضمن نقل مخاطر التأمين الهامة للجهة المصدرة ~~كما أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يوضح الحالة التي يلزم فيها الإفصاح عن التزامات غير مستحقة الأداء~~. وتخضع لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ عقود الضمانات المالية التي تضمن أداء الدفعات الناتجة عن التغيرات المتعلقة بمتغير ما.

١٦ يتعلق المعيار المحاسبي الدولي ١٨ بالمعالجة المحاسبية للايراد، وتفيد الفقرة ٧٥ من *الإطار* إن المكاسب لا تختلف في طبيعتها عن الإيراد، لذلك فان مقتضيات معيار المحاسبة الدولي ١٨ واجبة التطبيق بالقياس أو نحو ذلك. والمثال ١٤ج من ملحق معيار المحاسبة الدولي ١٨ يفيد أن الرسم الذي يتم اكتسابه من خلال تنفيذ عمل ذا أهمية، والذي هو أهم من أي عمل آخر، يعترف به كايراد عند انتهاء تنفيذ ذلك العمل الهام. كما يفيد المثال أيضا أن من الضروري التمييز بين الرسوم المكتسبة عند الإنتهاء من تنفيذ عمل هام والرسوم المتعلقة بالأداء المستقبلي أو المخاطر المحتفظ بها.

تاريخ الإجماع

فبراير ٢٠٠٠

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول اعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ويجب إجراء اللازم بشأن التغيرات في السياسات المحاسبية طبقا لمتطلبات التحول بموجب الفقرة ٤٦ من معيار المحاسبة الدولي ٨.

الملحق أ
العمليات ذات الصلة

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءا من التفسير –٢٧.

أ ١ يتطلب التفسير النظر فيما إذا كانت سلسلة من العمليات التي تنطوي على الشكل القانوني للإيجار التمويلي مرتبطة مع بعضها لتقرير ما إذا كانت تلك العمليات تشكل عملية واحدة.

أ ٢ ومن الأمثلة للعمليات التي ينظر إليها ككل وتعتبر عملية واحدة ما يلي :

(أ) يقوم مشروع بتأجير تمويلي لأصول إلى مستثمر (التأجير التمويلي الرئيسي) ثم يقوم بإعادة استئجار نفس الأصول لفترة أقصر (التأجير التمويلي الفرعي). وفي نهاية مدة التأجير التمويلي الفرعي يكون للمشروع الحق في إعادة شراء حقوق المستأجر بموجب خيار شراء. وإذا لم يستعمل المشروع حقه في خيار الشراء فانه يكون للمستثمر خيارات بالنسبة لها وبموجب كل من تلك الخيارات يحصل المستثمر على حد أدنى من العائد على استئجاره في الإجارة الرئيسية فيمكن للمستثمر أن يعيد الأصل المستأجر إلى المشروع أو أن يطلب من المشروع دفع عائد على استثمار المستثمر في الإجارة الرئيسية.

إن الهدف الرئيسي لهذه العملية هو تحقيق منافع ضريبية للمستثمر، يتقاسمها مع المشروع على هيئة رسم، وليس لنقل حق استعمال الأصل المؤجر. وبموجب عملية التأجير التمويلي الرئيسي يدفع المستثمر الرسم ويدفع مقدماً التزامه ببدل الإيجار. وتتطلب الإتفاقية استثمار المبلغ المدفوع مقدماً في أصول خالية من المخاطر وذلك كشرط لإتمام تنفيذ العملية الملزمة قانونيا، ويوضع المبلغ المستثمر في حساب استثمار منفصل لدى طرف مؤتمن خارج سيطرة المشروع. أما الرسم فيحتفظ به المشروع.

وخلال مدة التأجير التمويلي الفرعي يتم الوفاء بالإلتزامات المترتبة على التأجير التمويلي الفرعي من خلال مبالغ مالية معادلة تسحب من حساب الإستثمار المنفصل، ويضمن المشروع التزامات الدفع الخاصة بالتأجير التمويلي الفرعي ويطلب منه الوفاء بالإلتزام إذا لم تتوفر مبالغ كافية في حساب الإستثمار المنفصل. ويكون للمشروع وليس للمستثمر الحق في اتخاذ قرار بإنهاء الإجارة الفرعية مبكرا في حالات معينة (على سبيل المثال، حصول تغيير في قانون الضريبة المحلي أو الدولي ينتج عنه خسارة المستثمر لبعض أو جميع المنافع الضريبية أو أن يقرر المشروع التخلص من الأصل موضوع الإجارة بالإستبدال أو البيع أو الشطب) وبعد دفع بدل إنهاء إلى المستثمر. إذا قرر المشروع إنهاء الإتفاق مبكراً فإنه سيدفع بدل الإنهاء من المبالغ التي تسحب من حساب الإستثمار المنفصل، وإذا كانت المبالغ المتبقية في حساب الإستثمار المنفصل غير كافية فإن المشروع يلتزم بدفع الفرق، وان الأصل المؤجرة تكون أصلاً ذات طبيعة خاصة يحتاجها المشروع في عملياتها.

(ب) يقوم المشروع بتأجير أصل معين إلى مشروع آخر ولكامل مدة حياته الإقتصادية ثم تقوم بإعادة استئجار نفس الأصل بنفس شروط التأجير التمويلي الأصلي. ويكون لكل من المشروعين حق قانوني قابل للتطبيق بإجراء التقاص بين المبالغ المدينة بها كل منهما للأخرى والنية في تسوية هذه المبالغ بالصافي.

(ج) يقوم المشروع (المشروع أ) بتأجير أصل معين إلى مشروع أخرى (المشروع ب) ويحصل على قرض لا يتضمن حق الرجوع من ممول (باستعمال الأصل بدل الإيجار كضمانه). فيقوم المشروع

(أ) ببيع الأصل بشرط الإيجار والقرض إلى طرف مؤتمن ويقوم بإعادة استئجار الأصل. وفي نفس الوقت يوافق المشروع (أ) على إعادة شراء الأصل في نهاية مدة التأجير بسعر يعادل سعر الشراء. ويقوم الممول بإعفاء المشروع (أ) من المسؤولية الأولية عن القرض ويضمن المشروع (أ) إعادة تسديد القرض الممنوح دون حق الرجوع إذا لم يقم المشروع (ب) بتسديد الدفعات المستحقة من التأجير التمويلي الأصلي. ويكون التقييم الإئتماني للمشروع ب من مستوى (أأأ) وتكون قيمة الدفعات المستحقة على كل من الإجارتين متساوية. ويحق للمشروع (أ) قانونياً إجراء التقاص بين الدفعات المستحقة على كل من الإجارتين والنية في تسوية الحقوق والإلتزامات المترتبة على الإجارتين بالصافي.

(د) يقوم المشروع (أ) ببيع أصل ما (من الأصول الثابتة) إلى المشروع (ب) وتقوم بإعادة استئجار نفس الأصل. ويكون المشروع (ب) ملزم بإعادة الأصل إلى المشروع (أ) بنهاية مدة الإجارة مقابل مبلغ يكون له التأثير الكلي العملي (عندما يؤخذ في الإعتبار أيضا دفعات الإيجار التي ستستلم) في تحقيق عائد للمشروع (ب) فوق سعر الشراء يعادل ٢% فوق سعر الفائدة على الإقراض بين البنوك.

الملحق ب
مادة ومحتوى العملية

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير –٢٧.

ب ١ يتطلب التفسير النظر في مادة ومحتوى العملية لمعرفة ما إذا كانت تتضمن نقل استعمال الأصل لمدة زمنية محددة متفق عليها.

ب ٢ وبالنسبة للأمثلة الواردة في الملحق أ فان العملية لا تشكل في مضمونها عقد تأجير تمويلي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٧ للأسباب التالية :

(أ) في المثال الوارد بالفقرة ٢ (أ) فإن العملية مصممة أساساً وحصراً لتحقيق منافع ضريبية للمشروعين. ورغم إختلاف مدتي التأجير التمويلي الرئيسي والتأجير التمويلي الفرعي فان الخيارات المتاحة لكل من المشروعين في نهاية فترة التأجير مصممة بحيث يتحمل المستثمر مبلغا بسيطا من مخاطر التأجير خلال مدة التأجير التمويلي الرئيسي. وجوهر العملية هو أن المشروع يتقاضى رسما لقاء تنفيذ الإتفاقيات ويحتفظ بالمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل موضوع الإجارة.

(ب) في المثال الوارد بالفقرة أ٢(ب) فان الشروط والمدة الزمنية هي نفسها بالنسبة للإجارتين. ولذلك فان المخاطر والمنافع المتعلقة بالعين موضوع البحث هي نفسها قبل العملية، وعلاوة على ذلك فان المبالغ المستحقة يجرى التقاص بينها ولذلك فانه لا توجد مخاطر ائتمانية. وان جوهر العملية هو انه لم تحصل أية عمليات فعلية .

(ج) في المثال الوارد بالفقرة ٢أ(ج)، يحتفظ المشروع أ بالمخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل موضوع الإجارة وأن المخاطر المتعلقة بالدفع بموجب الضمان هي مخاطر مستبعدة (نظراً لأن التصنيف الإئتماني هو أأأ) وجوهر العملية هو أن المشروع (أ) يقترض مبلغاً ماليا مضمونا بالأصل المؤجر.

(د) في المثال الوارد بالفقرة ٢أ(د) فان مخاطر ومنافع المشروع (أ) المتعلقة بالأصل المؤجر لا تتغير تغيرا كثيرا. وجوهر العملية هو أن المشروع (أ) يقترض مبلغا نقديا مضمونا بالأصل المؤجر ويعاد تسديد القرض بأقساط عبر مدة التأجير وبمبلغ مقطوع نهائي في نهاية مدة التأجير. وان شروط الخيار المتاح تفترض الإعتراف بعملية بيع. في العادة فانه في عملية بيع ثم عملية إعادة الإستئجار التمويلي تكون المنافع أو المخاطر المترتبة على ملكية الأصل المؤجر على عاتق البائع فقط خلال مدة الإجارة.

التفسير – ٢٩

الإفصاح – ترتيبات امتياز تقديم الخدمات

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-٢٩ *الإفصاح- ترتيبات امتياز تقديم الخدمات* (SIC-٢٩) مبين في الفقرات ٦ و ٧. إن التفسير-٢٩ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

المرجع

معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

١ يمكن أن تدخل شركة ما (يطلق عليها مشغل الإمتياز) بالدخول في اتفاق وترتيبات مع شركة أخرى (يطلق عليها مانح الإمتياز) بتقديم خدمات تتيح للجمهور الوصول إلى مرافق اجتماعية واقتصادية كبرى. ويمكن أن يكون مانح الإمتياز مؤسسة أو شركة من القطاع الخاص بما في ذلك هيئة حكومية. ومن أمثلة ترتيبات امتياز الخدمات مرافق معالجة المياه والكهرباء وطرق ومواقف السيارات والإنفاق والجسور والمطارات وشبكات الإتصالات الهاتفية، ومن أمثلة الترتيبات التي لا تتعلق بترتيبات امتياز الشركة التي تعهد إلى الغير بتشغيل خدماتها الداخلية (مثل مقصف الموظفين وصيانة المبنى وعملياتها المحاسبية أو عمليات تكنولوجيا المعلومات).

٢ إن اتفاقية امتياز الخدمات تتضمن أن ينقل مانح الإمتياز لمدة الإمتياز إلى مشغل الإمتياز ما يلي :

(أ) الحق في تقديم الخدمات التي توصل الجمهور إلى مرافق اقتصادية واجتماعية كبرى، و

(ب) وفي بعض الحالات، الحق في استعمال أصول معينة ملموسة و / أو غير ملموسة و / أو ماليــة، وذلك مقابل أن يقوم مشغل الإمتياز:

بالمقابل لمشغل الإمتياز:

(ج) بالإلتزام بتقديم الخدمات طبقا لشروط وأحوال معينة خلال مدة الإمتياز، و

(د) الإلتزام بان يعيد في نهاية الإمتياز (حيث ينطبق ذلك) الحقوق المستلمة في بداية فترة الإمتيــاز و/ أو التي دخلت حوزته خلال مدة الإمتياز،

٣ إن الخاصية المشتركة لجميع اتفاقيات وترتيبات لامتياز الخدمات هي أن مشغل الإمتياز يحصل على حق ويترتب عليه التزام بتقديم خدمات عامة.

٤ إن الموضوع هو تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الملاحظات على البيانات المالية لكل من مشغل الإمتياز ومانح الإمتياز.

٥ تتناول معايير المحاسبة الدولية الحالية أمور وإفصاحات معينة تتعلق ببعض اتفاقيات امتياز الخدمات (على سبيل المثال ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ على حيازة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، معيار المحاسبة الدولي ١٧ ينطبق على الإجارة التمويلية للأصول ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبق على حيازة الأصول غير الملموسة). على كل حال، فإن اتفاقية امتياز الخدمات قد تنطوي على عقود لم يبدأ سريانها بعد، ولا تتناولها معايير المحاسبة الدولية، إلا إذا كانت تلك العقود مثقلة بالإلتزامات حيث في تلك الحالة ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ولذلك، فان هذا التفسير يتناول الإفصاحات الإضافية المتعلقة بعقود امتياز الخدمات.

الإجمـــاع

٦ يجب أن يؤخذ في الإعتبار جميع نواحي اتفاقية امتياز الخدمات عند تحديد الإفصاحات المناسبة التي تتضمنها الملاحظات على البيانات المالية. ويجب على مانح الإمتياز ومشغل الإمتياز الإفصاح عن الأمور التالية في كل مرة.

(أ) وصف للعقد والترتيبات ؛

(ب) الشروط الهامة في العقد التي يمكن أن تؤثر على مبلغ أو توقيت أو حتمية تحقق التدفقات النقدية المستلمة (مثل مدة الإمتياز وتواريخ إعادة التسعير والأساس الذي تتقرر بموجبه إعادة التسعير أو إعادة التفاوض)؛

(ج) طبيعة ومدى (مثلا الكمية أو المدة الزمنية أو المبلغ حسبما ينطبق) ما يلي:

(١) حقوق استعمال أصول معينة محددة؛

(٢) الإلتزام بتقديم أو الحق في توقيع تقديم الخدمات؛

(٣) الحق في حيازة أو تأسيس بنود ممتلكات ومعدات والآلات؛

(٤) الإلتزام بتسليم أو الحق في استلام أصول معينة في نهاية مدة الإمتياز؛

(٥) خيارات تجديد أو إنهاء العقد؛ و

(٦) الحقوق والإلتزامات الأخرى (مثل الإصلاحات الكبرى)؛ و

(د) التعديلات التي تحصل على العقد أو الترتيبات خلال المدة.

٧ إن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٦ من هذا التفسير يجب تقديمها إفراديا عن كل اتفاقية امتياز خدمات أو إجماليا لكل فئة من عقود امتياز الخدمات. ويقصد بالفئة مجموعة عقود امتيازات الخدمات التي تتضمن خدمات ذات طبيعة متشابه (على سبيل المثال تحصيل رسوم الجسور والإتصالات والمياه).

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط والنص الملغي وضع خلاله خط]

٨ الفقرة ١٥ من *الإطار* تنص على أن القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تستلزم تقييم قدرة الشركة على خلق النقد وما يعادل النقد وتوقيت ذلك والتيقن من انه سيحصل، أما الفقرة ٢١ من *الإطار* فتنص أيضا على أن القوائم المالية يجب أن تتضمن ملاحظات وجداول تكميلية ومعلومات أخرى. فمثلا، يمكن أن تتضمن معلومات إضافية تفي باحتياجات المستخدمين فيما يتعلق بالبنود الواردة في الميزانية وبيان الدخل. كما أنها يمكن أن تتضمن إفصاحات عن المخاطر ومواطن عدم اليقين التي تؤثر على الشركة وعن أية موارد أو التزامات غير واردة في الميزانية.

٩ يتضمن عقد امتياز الخدمات في الغالب خصائص هامة تضمن الإفصاح عن المعلومات الضرورية لتقييم مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ومدى التيقن من ذلك وطبيعة ومدى ما تنطوي عليه من حقوق والتزامات متنوعة. وان الحقوق والإلتزامات المرتبطة بالخدمات التي سيتم تقديمها تنطوي في العادة على قدر كبير من المشاركة العامة (على سبيل المثال تزويد مدينة بالكهرباء). ويمكن أن تتضمن الإلتزامات

الأخرى إجراءات هامة مثل إنشاء مرافق البينة التحتية (كمحطات الكهرباء) وتسليم تلك المرافق إلى مانح الإمتياز بنهاية مدة الإمتياز.

١٠ تتطلب الفقرة ١٠٣ ~~٩١~~ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ١، أن تعطي المنشأة الملاحظات ~~على القوائم المالية~~ لتزويد معلومات إضافية ~~تلك~~ التي هي غير معروضة في ~~القوائم المالية~~ صلب الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، وقائمة التغير في حقوق الملكية أو قائمة التغير في التدفق النقدي ولكنها ~~ليست ضرورية لكي يكون العرض عادلاً~~ مناسبة لفهم أية منهما. وتحدد ~~الفقرة ٩٣ من معيار المحاسبة الدولي ١~~، تعريف الملاحظات في معيار المحاسبة للدولي ١ الفقرة ١١ التي تشير إلى أن ~~البيانات المالية يجب أن تتضمن~~ الملاحظات تزود سرداً بيانياً أو تحليلات ~~أكثر تفصيلاً للمبالغ المبينة في ظاهر~~ البنود المفصح عنها في الميزانية العمومية، وبيان الدخل وبيان التغير حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية، ~~وبيان التغيرات في حقوق الملكية~~ عن البنود الغير مؤهلة للإفصاح عنها في هذه القوائم.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول اعتبارا من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١



التفسير– ٣١

الدخل – عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-٣١ *الدخل- عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية* (SIC-٣١) مبين في الفقرات ٥. إن التفسير-٣١ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.*

المرجع

معيار المحاسبة الدولي ١٨ "*الإيراد*"

المسألة الخلافية

١ يمكن أن تدخل شركة (يشار إليها باصطلاح (البائع) في عملية مقايضة (مبادلة) لتقديم خدمات إعلانية مقابل تلقي خدمات إعلانية من عمليها (العميل). ويمكن عرض الإعلانات على شبكة الإنترنت أو على مواقع اللوحات الإعلانية أو الإذاعة والتلفزيون أو النشر في الصحف والمجلات أو العرض في وسيلة دعائية أخرى.

٢ في بعض الحالات، لا يتم تبادل مبالغ نقدية أو خلافها فيما بين الشركات وفي بعض الحالات الأخرى، يتم أيضاً تبادل مبالغ نقدية أو خلافها تكون متساوية أو متقاربة.

٣ البائع الذي يقدم الخدمات الإعلانية ضمن نشاطاته العادية يعترف بإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ من عملية مقايضة تتضمن الإعلان وذلك عندما تكون الخدمات المتبادلة غير متشابهه (الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٨) ومقدار الدخل يمكن قياسه بشكل يمكن الإعتماد عليه (الفقرة ٢٠ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ١٨). وذلك ضمن اعتبارات أخرى، وينطبق هذا التفسير فقط على تبادل الخدمات الإعلانية غير المتشابهة. أما تبادل الخدمات الإعلانية المتشابهة فلا يشكل عملية منتجة للدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨.

٤ والموضوع هو تحت أية ظروف وأحوال يستطيع البائع قياس الدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المقدمة أو المستلمة من عملية مقايضة.

الإجمــاع

٥ إن الدخل من عملية مقايضة تتضمن الإعلان لا يمكن قياسه بشكل موثوق بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المستلمة، وعلى كل حال فان البائع يمكن ان يجري قياسا يعتمد عليه للدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية التي يقدمها في عملية مبادلة وذلك بالرجوع والإشارة فقط إلى عمليات غير تبادلية تتصف بما يلي:

(أ) تتضمن أعلاناً مماثلا للإعلان الذي تغطيه عملية المبادلة؛

(ب) العملية متكرر الحدوث؛

(ج) العملية تمثل عددا غالبا من العمليات والقيمة عند مقارنتها مع كافة عمليات تقديم إعلان مماثل للإعلان الذي تغطيه عملية المبادلة؛

(د) تتضمن مبالغ نقدية و/أو أي شكل آخر من القيم (مثل أوراق مالية متداولة أو أصول غير نقدية أو خدمات أخرى) وتكون لها قيمة عادلة قابلة للقياس بشكل يعتمد عليه؛ و

(هـ) لا يدخل فيها نفس الطرف المقابل الداخل في عملية المقايضة.

أساس الإستنتاجات

٦ تتطلب الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ أن يقاس الدخل بالقيمة العادلة للقيم التي استلمت أو التي سيتم استلامها. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للخدمة المستلمة بشكل يمكن الإعتماد عليه فان الدخل يقاس بالقيمة العادلة للخدمات المقدمة مع تعديل تلك القيمة بالنقد (او ما يعادل النقد) الذي تم تحويله. تذكر الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ أنه عندما لا يكون ممكنا إجراء تقدير ممكن الإعتماد عليه لنتائج عملية تتضمن تقديم خدمات (على سبيل المثال لا يمكن قياس الدخل بشكل يمكن الإعتماد عليه) فيجب الإعتراف بالدخل فقط في حدود النفقات المعترف بها والقابلة للإسترداد، وكما هو موضح في الفقرة ٢٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٨، فان هذا يعني أن الدخل يعترف به فقط في حدود التكاليف المتوقع استردادها، وحيث انه لا يمكن إجراء تقدير يمكن الإعتماد عليه لنتائج المعاملات فانه لا يكون هناك اعتراف بأي ربح.

٧ الفقرة ٣١ من *الإطار* تنص على أن المعلومات تكون موثوقة (يمكن الإعتماد عليها) عندما تخلو من أية أخطاء مادية أو محاباة وتتصف بالمصداقية. وليس من العملي قياس الدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المستلمة من العميل في عملية المقايضة لأنه يلزم وجود معلومات موثوقة لدعم القياس وهي ليست متوفرة لدى البائع، وبالتالي يتم قياس الدخل الناتج من عملية المبادلة التي تتضمن خدمات إعلانية وذلك بالقيمة المعادلة للخدمات الإعلانية المقدمة من البائع إلى العميل.

٨ تعرف الفقرة ٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن بها استبدال الموجودة (الأصل) أو تسوية المطلوبة بين فرقاء عارفين وراغبين وذلك في عملية تبادل تتم على أساس تجاري خالية من المصلحة. وان السعر المعلن للخدمة لا يشكل دليلا يعتمد عليه لبيان القيمة العادلة ما لم يتم تدعيمه بمعاملات مع أطراف مطلعة وراغبة في عملية تجارية خالية من المصلحة. وبالنسبة للمعاملات التي تقدم أساس موثوقا مناسبا للدعم المشار إليه فيجب أن تكون الخدمات المشمولة متشابهه وان تكون هناك عمليات متعددة وتبادل لقيم يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه ومشاركة فريق ثالث مستقل بموجب اتفاقية مقايضة لا يمكن قياسها بشكل يمكن الإعتماد عليه إلا إذا كانت مدمجة من خلال الرجوع إلى عمليات ليست عمليات مبادلة ولكنها تتصف بهذه الخصائص.

٩ وعلى كل حال، فان الشيكات المتبادلة على سبيل المثال، وذلك بقيمة متساوية أو متساوية إلى حد كبير بين نفس الشركات التي تقدم وتتلقى خدمات إعلانية الذي قد يتضمن فقط دفعا نقديا جزئيا يشكل أساسا يعتمد عليه للقيمة العادلة للعملية وذلك في حدود العنصر النقدي (وذلك باستثناء حالة تبادل دفعات نقدية جزئية ذات قيمة متساوية أو متساوية إلى حد كبير) ولكنها لا تقدم دليلا يمكن الإعتماد عليه للقيمة العادلة لكامل العملية.

١٠ كما أن القياس الموثوق للقيمة العادلة للخدمة يعتمد أيضا على عدد من العوامل الأخرى مثل الصناعة (الحرفه) نفسها وعدد المشاركين في السوق وطبيعة الخدمات وعدد العمليات في السوق. وبالنسبة لعمليات المبادلة التي تنطوي على الخدمات الإعلانية فان القيمة العادلة للخدمات الإعلانية تكون قابلة للقياس بشكل يعتمد عليه عندما تكون هناك عمليات مستقلة غير قائمة على أساس المبادلة وتتضمن خدمات مشابهه وتقدم دليلا موثوقا لإثبات وقياس القيمة العادلة لعملية المبادلة.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ويجب الأخذ في الإعتبار تعديل السياسات المحاسبية طبقاً لمتطلبات التحول الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير– ٣٢

الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-٣١ *الدخل- عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية* (SIC-٣١) مبين في الفقرات ٥. إن التفسير-٣١ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ *لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

المرجع

- معيار المحاسبي الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ٢ "*المخزون*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ١١ "*عقود الإنشاء*"
- معيار ١٦ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ١٧ "*عقود الإيجار*" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ٣٦ "*إنخفاض قيمة الأصول*" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)
- معيار ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)
- معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*"

المسألة الخلافية

١ يمكن أن تطرأ نفقات داخلية في الشركة لتطوير وتشغيل موقعها الإلكتروني للوصول إليه داخليا أو خارجيا. ويمكن أن يستخدم الموقع الإلكتروني المصمم للوصول إليه خارجيا لإغراض متعددة مثل الترويج والإعلان لمنتجات وخدمات الشركة وتقديم خدمات إلكترونية وبيع المنتجات والخدمات. ويمكن أن يستخدم الموقع الإلكتروني المصمم للوصول إليه داخليا لتخزين سياسات الشركة وتفاصيل عن العملاء ومعلومات بحثية ذات علاقة.

٢ ويمكن وصف مراحل تطوير الموقع الإلكتروني كما يلي:

(أ) التخطيط– ويتضمن إجراء دراسات الجدوى الإقتصادية وتحديد الأهداف والمواصفات وتقييم للبدائل واختيار الأفضل منها.

(ب) تطوير التطبيقات و البنية التحتية– وتتضمن الحصول على اسم مجال وشراء وتطوير أجهزة وبرمجيات التشغيل، وتجهيز للتطبيقات المطورة واختبار الجهد.

(ج) تطوير الرسم التخطيطي للموقع– ويتضمن تصميم شكل الصفحة على الموقع الإلكتروني.

(د) تطوير المحتوى– ويتضمن خلق وشراء وتحضير وتحميل المعلومات على الموقع الإلكتروني إما على شكل نص أو رسم تخطيطي قبل الإنتهاء من تطوير الموقع الإلكتروني. ويمكن تخزين هذه المعلومات على شكل بيانات منفصلة يتم إدخالها في الموقع (أو الوصول إليها من الموقع) أو تشفيرها مباشرة في الصفحة على الموقع الإلكتروني.

٣ وعند الإنتهاء من تطوير الموقع الإلكتروني تبدأ مرحلة التشغيل. وخلال هذه المرحلة تحافظ الشركة وتعزز التطبيقات والبنية التحتية والرسم التخطيطي ومحتوى الموقع الإلكتروني.

٤ وعند حساب النفقات الداخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني للشركة للوصول إليها داخليا أو خارجيا، يجب الأخذ بالإعتبار المسائل التالية:

(أ) ما إذا كان الموقع الإلكتروني أصل غير ملموس تم توليده داخليا ويخضع لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي ٣٨؛ و

(ب) المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل تلك النفقات.

٥ ولا ينطبق هذا التفسير على النفقات على شراء وتطوير وتشغيل المعدات الإلكترونية الخاصة بالموقع (على سبيل المثال خوادم الشبكة وخوادم المراحل وخوادم الإنتاج وتوصيلات الإنترنت). يتم حساب مثل

تلك النفقات بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦ "الممتلكات، والمصانع والمعدات". وبالإضافة إلى ذلك، وعندما تطرأ نفقات خاصة بمزود خدمة الإنترنت التي تستضيف الموقع الإلكتروني للشركة، يتم الإعتراف بالنفقات بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١ الفقرة ٧٨ وبموجب *الإطار* عندما يتم تلقي الخدمات.

٦ ولا ينطبق المعيار المحاسبي الدولي على الأصول غير الملموسة التي تحتفظ بها الشركة برسم البيع في السياق العادي للعمل (أنظر المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢ والمعيار المحاسبي الدولي رقم ١١) أو عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧. ووفقاً لذلك، لا ينطبق التفسير على النفقات بشأن تطوير أو تشغيل الموقع الإلكتروني (أو برنامج الموقع الإلكتروني) لبيعه إلى شركة أخرى. وعند تأجير الموقع الإلكتروني بموجب عقد إيجار تشغيلي، يطبق المؤجر هذا التفسير. وعند تأجير الموقع الإلكتروني بموجب عقد أيجار مالي، يطبق المستأجر هذا التفسير عقب الإعتراف المبدئي بالأصل المؤجر.

الإجمـــــاع

٧ يعتبر الموقع الإلكتروني للشركة الذي ينشأ عن التطوير والذي هو من أجل الوصول إليه داخليا أو خارجيا، أصل غير ملموس تم توليده داخليا ويخضع لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨.

٨ ويجب النظر إلى الموقع الإلكتروني الذي ينشأ عن التطوير على أنه أصل غير ملموس، فقط عندما تلبي الشركة متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٢١ بالإضافة إلى الإمتثال مع المتطلبات العامة التي تم وصفها في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧ للإعتراف والقياس المبدئي. ويمكن للشركة بشكل خاص أن يكون باستطاعتها تلبية المتطلبات لكي تثبت كيف أن للموقع الإلكتروني سيأتي بمنافع اقتصادية مستقبلية محتملة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧ (د) عندما، على سبيل المثال، يكون في مقدور الموقع الإلكتروني أن يأتي بايرادات بما فيها الإيرادات المباشرة عن تنفيذ الطلبات. ولا تستطيع الشركة أن تثبت كيف أن الموقع الإلكتروني المطور فقط أو مبدئيا للترويج والإعلان عن منتجاتها وخدمات سوف يأتي بمنافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتبعا لذلك يجب الإعتراف بكافة النفقات على تطوير مثل ذلك الموقع الإلكتروني كنفقات عندما تطرأ.

٩ ويجب محاسبة أي نفقات داخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني للشركة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨. ويجب تقييم طبيعة كل نشاط تحدث بسببه النفقات (على سبيل المثال تدريب الموظفين وصيانة الموقع على الشبكة الإلكترونية) ومراحل تطوير الموقع الإلكتروني أو التطوير اللاحق للموقع، من أجل تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة (هناك إرشاد إضافي تم تقديمه في ملحق هذا التفسير). على سبيل المثال:

(أ) تشابه مرحلة التخطيط في طبيعتها مع مرحلة البحوث في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات من ٥٤–٥٦. ويجب الإعتراف بالنفقات التي طرأت في هذه المرحلة كنفقات عندما طرأت.

(ب) مرحلة تطوير التطبيقات والبنية التحتية ومرحلة الرسم التخطيطي ومرحلة تطوير المحتوى تشابه في طبيعتها، إلى الحد الذي يتم فيه تطوير المحتوى لإغراض أخرى بخلاف الدعاية والترويج لمنتجات وخدمات الشركة، مرحلة التطوير في المعيار المحاسبي الدولي رقم. ٣٨ الفقرات من ٥٧–٦٤. ويجب تضمين النفقات الطارئة في تلك المراحل في كلفة الموقع الإلكتروني المعترف بها كأصل غير ملموس وفقا للفقرة ٨ من هذا التفسير عندما يمكن أن تعزى النفقات مباشرة أو يتم توزيعها على أسس منطقية وثابتة لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود من استخدامه. فعلى سبيل المثال، يجب تضمين النفقات على المشتريات أو على إيجاد محتوى (بخلاف المحتوى للترويج والإعلان عن منتجات وخدمات الشركة) خاص بالموقع الإلكتروني، أو النفقات التي تمكن من استخدام المحتوى (على سبيل

المثال الرسوم للحصول على رخصة للنسخ) على الموقع الإلكتروني، في كلفة التطوير عندما تحدث هذه الحالة. غير أنه وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٧١، يجب عدم الإعتراف بالنفقات على بند غير ملموس اعتبر مبدئيا كمصروف في بيانات مالية سابقة، على أنه جزء من كلفة الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق (على سبيل المثال عندما يتم إطفاء تكلفة حقوق التأليف بالكامل ويتم تبعا لذلك توفير المحتوى على الموقع الإلكتروني).

(ج) ويجب اعتبار النفقات التي طرأت في مرحلة تطوير المحتوى، إلى الحد الذي تم فيه تطوير المحتوى للإعلان والترويج عن منتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات) كمصروفات عندما طرأت وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقـم ٣٨ الفقرة ٦٩(ج). على سبيل المثال، عند حساب النفقات على الخدمات المهنية لالتقاط الصور الرقمية لمنتجات الشركة ولتعزيز عرضها، يجب اعتبار النفقات كمصروفات على الخدمات المهنية التي تم تلقيها خلال العملية وليس عندما تعرض الصور الرقمية على الموقع الإلكتروني.

(د) تبدأ مرحلة التشغيل حالما ينتهي تطوير الموقع الإلكتروني. ويجب اعتبار النفقات الطارئة في هذه المرحلة على أنها مصروف عندما طرأ ما لم يلبي المعايير الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ للفقرة ١٨.

١٠ ويجب قياس الموقع الإلكتروني الذي يعتبر أصل غير ملموس بموجب الفقرة ٨ من هذا التفسير بعد الإعتراف المبدئي عن طريق تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي. ٣٨. الفقرات من٧٢-٨٧. ويجب أن يكون أفضل تقدير لفائدة مدة بقاء الموقع الإلكتروني قصيرا.

أســـاس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٦ عام ٢٠٠٣ وإصدار لاحق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغي وضع خلاله خط]

١١ يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ~~٨~~ ٧ الأصل غير الملموس على أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد دون الجوهر المادي ~~المحتفظ به للإستعمال في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لتأجيره لآخرين أو لإغراض إدارية~~. ويقدم المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٩ ~~٨~~ برمجية الحاسوب كمثال شائع على الأصل غير الملموس. وبالمقارنة يعتبر الموقع الإلكتروني مثالا آخر على الأصل غير الملموس.

١٢ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٨ ~~٥٦~~ اعتبار النفقات على البند غير الملموس على أنه مصروف طارئ ما لم يشكل جزءً من نفقات أصل غير ملموس يلبي معيار الإعتراف المذكور في المعيار المحاسبي الدولي٣٨ الفقرات من ١٨-٦٧ ~~٥٥~~ . ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٦٩ ~~٥٧~~ أن يتم اعتبار النفقات على الأنشطة الجديدة كمصروف طارئ. ولا تجري الشركة التي تطور موقعها الإلكتروني للوصول إليه داخليا أو خارجيا نشاطا جديدا إلى الحد الذي يتم فيه خلق أصل غير ملموس مولد داخليا. وتنطبق المتطلبات والإرشاد في المعيار المحاسبي الدولي رقم٣٨ الفقرات ٥٢-٦٧ ~~٤٠-٥٥~~ بالإضافة، إلى المتطلبات العامة الموصوفة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢١ ~~١٩~~ للإعتراف والقياس المبدئي لأصل غير ملموس، على النفقات الطارئة لدى تطوير الموقع الإلكتروني للشركة. وكما تم وصفها في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرات من ٦٥-٦٧ ~~٥٣-٥٥~~، فإن تكلفة الموقع الإلكتروني المعترف به كأصل غير ملموس مولد داخليا يشمل كافة النفقات التي يمكن أن تعزى

مباشرة ~~أو توزيعها على أساس منطقي وثابت~~ وهي ضرورية من أجل إيجاد وإنتاج وإعداد الأصل ليصبح قادر على التشغيل بالأسلوب المقصود من الإدارة ~~من استعماله~~.

١٣ ويتطلب المعيار المحاسبي ٣٨ الفقرة ٥٤ ~~٤٢~~ أن يتم اعتبار النفقات على الأبحاث (أو على مرحلة الأبحاث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما طرأ. والأمثلة المقدمة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٦ ~~٤٤~~ تشابه الأنشطة التي تم إجراءها في مرحلة التخطيط من تطوير الموقع الإلكتروني. وتبعا لذلك تعتبر النفقات الطارئة في مرحلة التخطيط لتطوير الموقع الإلكتروني كمصروف عندما طرأ.

١٤ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧ ~~٤٥~~ أن يتم اعتبار الأصل غير الملموس الذي ينشأ عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي فقط إذا استطاعت الشركة أن تثبت تلبيتها للمعايير الستة المحددة. وأحد تلك المعايير هو إثبات كيف سيولد الموقع الإلكتروني منافع اقتصادية مستقبلية محتملة (المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧ ~~٤٥~~ (د). ويشير المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٠ ~~٤٨~~ إلى أنه يتم تلبية هذا المعيار عن طريق تقييم المنافع الإقتصادية التي سيتم تلقيها من الموقع الإلكتروني وباستخدام المبادئ الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ *انخفاض الأصول*، والذي يعتبر القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الإستخدام المستمر للموقع الإلكتروني. ويمكن أن تتضمن المنافع الإقتصادية المتدفقة من أصل غير ملموس كما هو منصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ١٧ إيرادات من بيع المنتجات أو الخدمات وتوفير التكاليف أو أي منافع ناتجة عن استخدام الأصل بواسطة الشركة. لذا، يمكن تقييم المنافع الإقتصادية المستقبلية عندما يكون الموقع الإلكتروني قادرا على توليد الإيرادات. ولا يعتبر الموقع الإلكتروني الذي تم تطويره فقط أو مبدئيا من أجل الإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة كأصل ملموس، لأن الشركة لا تستطيع أن تثبت المنافع الإقتصادية المستقبلية التي ستتدفق. وتبعا لذلك تعتبر كافة النفقات على تطوير الموقع الإلكتروني فقط أو مبدئيا من أجل الترويج والإعلان عن منتجات وخدمات الشركة كمصروف عندما طرأ.

١٥ ويتم الإعتراف بالأصل غير الملموس بموجب المعيار المحاسبي للدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢١ ~~١٩~~ إذا، وفقط إذا، لبى المعايير المحددة. ويشير المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٦٥ ~~٥٣~~ إلى أن الكلفة لأصل غير ملموس مولد داخليا هي مقدار المصروفات الطارئة منذ التاريخ الذي لبى فيه أولا الأصل غير الملموس معايير الإعتراف المحددة. وعندما تحصل الشركة على محتوى أو تخلقه لإغراض خلاف الإعلان والترويج لمنتجات وخدمات للشركة، فمن المحتمل تحديد أصل غير ملموس (على سبيل المثال رخصة أو حق تأليف) منفصلا عن الموقع الإلكتروني. غير أنه لا يتم الإعتراف بأصل منفصل عندما تعزى النفقات بشكل مباشر ~~أو يتم توزيعها على أساس منطقي وثابت~~ من أجل خلق وإنتاج وإعداد الموقع الإلكتروني ليصبح قادر على التشغيل بالأسلوب المقصود من الإدارة ~~المقصود منه استعماله~~ – يتم تضمين النفقات في تكلفة تطوير الموقع الإلكتروني.

١٦ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٩ ~~٥٧~~(ج) أن يتم اعتبار النفقات على أنشطة الإعلان والترويج كمصروف عندما طرأ. وينظر إلى النفقات الطارئة على تطوير محتوى للإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات) على أنه نشاط إعلاني أو ترويجي وتبعا لذلك يعتبر كمصروف عندما طرأ ~~وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧(ج).~~

١٧ ~~وحالما ينتهي تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ الشركة الأنشطة الموصوفة في المرحلة التشغيلية. وتعتبر النفقات التي تلي تعزيز أو صيانة الموقع الإلكتروني للشركة كمصروف عندما طرأ ما لم يلبي المعايير المعترف بها في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢٠ . ويوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦١ أنه إذا كانت النفقات مطلوبة لصيانة الأصل في بداية تقييم معيار الأداء، فيتم الإعتراف~~

~~بالنفقات كمصروف عندما طرأ.~~ [*]ما أن يكتمل تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ المنشأة بالأنشطة المذكورة في المرحلة التشغيلية. ويتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة من اجل تحسين أو المحافظة على الموقع الإلكتروني للمنشأة على أنها مصروف عند تكبدها ما لم تلبي معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتبين الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن معظم النفقات اللاحقة هي على الأرجح للمحافظة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في أصل غير ملموس قائم أكثر منها لتحقيق تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعتراف المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. إضافة الى ذلك، من الصعب غالبا أن تُنسب النفقات اللاحقة مباشرة إلى أصل غير ملموس محدد بدلا من نسبها إلى مؤسسة عمل ككل. لذلك فإنه من النادر أن يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة – النفقات التي يتم تكبدها بعد الإعتراف الأولي بالأصل غير الملموس المشترى أو بعد إتمام الأصل غير الملموس المولد داخليا – في المبلغ المسجل للأصل[‡][*].

١٨ يتم قياس الأصل غير الملموس بعد الإعتراف المبدئي بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات ٧٢-٨٧ ~~٦٣–٧٨~~. ونموذج إعادة التقييم ~~يتم تطبيق المعالجة البديلة المسموح بها~~ في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٧٥ ~~٦٤~~ فقط عندما يمكن تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس بالرجوع إلى سوق نشط. غير أنه، من غير المحتمل أن يوجد سوق نشط على الموقع الإلكتروني، يطبق نموذج التكلفة ~~يتم معالجة الإشارة المرجعية~~. وبالإضافة إلى ذلك، ~~حيث أن المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٨٤ على أنه توجد للأصل غير الملموس دائما مدة بقاء مفيدة محدودة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الفقرة ٧٩.~~ وكما هو مشار إليه في الفقرة ٩٢ ~~٨١~~ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، تخضع العديد من الأصول غير الملموسة للتقادم الفني، ونظرا لتاريخ التغيرات السريعة في التقنية، فإن العمر الإنتاجي للموقع الإلكتروني سيكون قصيرا.

تاريخ الإجماع

أيار ٢٠٠١

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول بتاريخ ٢٥ آذار ٢٠٠٢. ويجب محاسبة تأثيرات تبني هذا التفسير باستخدام المتطلبات الإنتقالية للمعايير المحاسبية الدولية ٣٨ الذي تم إصداره في ١٩٩٨. لذا، عندما لا يلبي الموقع الإلكتروني معايير الإعتراف كأصل غير ملموس، لكن تم الإعتراف به سابقا كأصل، فيجب عدم الإعتراف بالبند في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير نافذا. وعندما يكون الموقع الإلكتروني قائما، وتلبي نفقات تطويره معايير الإعتراف به كأصل غير ملموس لكن تم الإعتراف به سابقا كأصل، فيجب عدم الإعتراف بالأصل غير الملموس في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير نافذا. وعندما يكون الموقع الإلكتروني قائما وتلبي نفقات تطويره معايير الإعتراف به كأصل غير ملموس، وتم الإعتراف به سابقا كأصل وتم قياسه مبدئيا عند حد التكلفة، فيعتبر المبلغ الذي تم الإعتراف به مبدئيا بأنه قد تم تحديده على نحو ملائم.

[*] ~~يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" كما هو منقح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ أن تُشمل جميع التكاليف اللاحقة في مبدأ الإعتراف العام الخاص به وإلغاء متطلب الإشارة إلى معايير الأداء المُقيَمة أصلا. وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ نتيجة للتغير في معيار المحاسبة الدولي ١٦ وتم إلغاء الفقرات المشار إليهما بالتحديد. وتم شطب هذه الفقرة لتجنب أي التباس.~~

[‡] النص الأصلي تم إضافة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*" في نسخة ٢٠٠٤.

ملحق للتفسير-٣٢

يعتبر هذا الملحق توضيحيا فقط ولا يشكل جزءً من التفسير. والهدف من هذا الملحق هو توضيح أمثلة النفقات التي تحدث خلال كل مرحلة من المراحل الموصوفة في الفقرات ٢ و٣ من التفسير ويوضح أيضا تطبيق التفسير للمساعدة في توضيح معناه. وليس المقصود من ذلك أن تمثل تلك الأمثلة قائمة شاملة بالنفقات التي يمكن أن تكون طارئة.

أمثلة تطبيقية على التفسير ٣٢

المرحلة / طبيعة النفقات	المعالجة المحاسبية
التخطيط: • إجراء دراسات جدوى اقتصادية • تحديد موصفات الأجهزة والبرمجيات للحواسيب الآلية • تقييم بدائل المنتجات الأخرى والموردين • اختيار الأفضل	المصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٤
تطوير التطبيقات والبنية التحتية • شراء أو تطوير أجهزة الحاسب الآلي	يتم تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦
• الحصول على اسم مجال • تطوير برمجيات التشغيل (على سبيل المثال نظام التشغيل وبرمجية الملقن • تطوير شيفرة التطبيق • إدخال التطبيقات المطورة على الموقع الإلكتروني • فحص الجهد	المصروف عندما طرأ ما لم تعزى النفقات بشكل مباشر أو توزع على أساس معقول وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني من أجل الهدف المقصود من استعماله، وأن الموقع الإلكتروني يلبي معايير الإعتراف بموجب المعيار المحاسبي ٣٨ الفقرة ٢١ والمعيار المحاسبي ٣٨ الفقرة ٥٧ (أ)
تطوير الرسوم التخطيطية • تصميم شكل صفحات الموقع على الشبكة. (الشكل والألوان)	المصروف عندما طرأ ما لم تعزى النفقات بشكل مباشر أو توزع على أساس منطقي وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود من استعماله وأن الموقع الإلكتروني يلبي معايير الإعتراف بموجب المعيار المحاسبي الدولي٣٨ الفقرة ٢١ والمعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧(أ)

تكملة النموذج في الصفحة السابقة

المرحلة / طبيعة النفقات	**المعالجة المحاسبية**
تطوير المحتوى • خلق وشراء وإعداد (إيجاد الروابط وملصقات التعريف) وتحميل المعلومات إما على شكل نصوص أو رسوم تخطيطية في طبيعتها على الموقع الإلكتروني قبل إتمام تطوير الموقع الإلكتروني. وتتضمن الأمثلة على المحتوى المعلومات حول الشركة والمنتجات والخدمات المعروضة للبيع والمواضيع التي يصل إليها المشتركين.	المصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٦٩(ج) إلى الحد الذي يتم فيه تطوير المحتوى للإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات). وفي حال كان الوضع خلاف ذلك، المصروف عندما طرأ ما لم تعزى النفقات بشكل مباشر أو توزع على أساس معقول وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود من استعماله وأن الموقع الإلكتروني يلبي معايير الإعتراف بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢١ والمعيار ٣٨ الفقرة ٥٧[أ]
التشغيل • تحديث الرسومات التخطيطية ومراجعة المحتوى • إضافة مهام ومميزات ومحتوى جديد • تسجيل الموقع الإلكتروني لدى آليات البحث • بيانات الإسناد • مراجعة الوصول الآمن • تحليل استخدام الموقع الإلكتروني	المصروف عندما طرأ، ما لم في حالات نادرة يلبي المصروف المعايير الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ١٨، حيث في تلك الحالة يتم تضمين النفقات في تكلفة الموقع الإلكتروني.
أخرى • نفقات البيع والنفقات الإدارية ولأخرى العامة الكلية ما لم تعزى بشكل مباشر لإعداد الموقع الإلكتروني لغرض الإستخدام • تحديد مواطن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل المبدئية الطارئة قبل أن يحقق الموقع الإلكتروني الأداء المخطط له (على سبيل المثال اختبار البداية الخاطئة • تدريب الموظفين على إدارة الموقع الإلكتروني	المصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات من ٦٥-٧٠.

[أ] كافة النفقات على تطوير الموقع الإلكتروني هي فقط أو أنها مبدئيا من أجل الترويج والإعلان عن منتجات الشركة وخدماتها ويتم الإعتراف بها كمصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٨.

قائمة المصطلحات

أخذت قائمة المصطلحات هذه من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها كما يحتويها هذا الكتاب. وترد الإشارات حسب رقم المعيار أو التفسير ورقم الفقرة.

وتتضمن هذه القائمة أيضا مقتطفات من *"إطار إعداد وعرض البيانات المالية"*. إن الإشارات إلى *الإطار* مسبوقة بحرف ط.

وتبين الإشارات الواردة أدناه بين أقواس إلى اختلافات بسيطة في الصياغة.

السياسات المحاسبية	المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.	المعيار ٨. ٥
الربح المحاسبي	ربح أو خسارة الفترة قبل طرح المصروف الضريبي.	المعيار ١٢. ٥
أساس الإستحقاق المحاسبي	يتم الإعتراف بآثار المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند قبض أو دفع النقد أو النقد المعادل) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية ويتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترات التي ترتبط بها.	الإطار ٢٢
الإجازات المدفوعة المتراكمة	الإجازات المدفوعة التي يتم ترحيلها ويمكن استخدامها في فترات مستقبلية في حال عدم استخدام استحقاق الفترة الحالية بكامله.	المعيار ١٣,١٩
تاريخ عملية الإندماج بالشراء	التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية بشكل فعال على المنشأة المشتراة.	معيار التقرير ٣ (أ)
السوق النشط	السوق الذي تتوافر فيه كافة الشروط التالية: (أ) تجانس البنود المتداولة داخل السوق؛ (ب) إمكانية إيجاد مشترين وبائعين راغبين في أي وقت؛ و (ج) تكون الأسعار في متناول الجمهور.	المعيار ٦,٣٦ المعيار ٨,٣٨
الإفتراضات الإكتوارية	إن نزاهة المنشأة وإنسجامها بشكل متبادل يعد من أفضل التقديرات حول المتغيرات الديمغرافية والمالية التي ستحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد التوظيف.	المعيار ٧٢,١٩-٧٣
المكاسب والخسائر الإكتوارية	تشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية ما يلي: (أ) تعديلات الخبرة (آثار الفروقات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛ و (ب) آثار التغيرات في الإفتراضات الإكتوارية.	المعيار ٧,١٩
القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة	القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة وفق خطة منافع التقاعد للموظفين الحاليين والسابقين، التي تُنسب للخدمة التي تم تقديمها مسبقا.	المعيار ٨,٢٦
الأحداث التي تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية	انظر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	

تاريخ الإتفاقية (الإندماج الأعمال)	تاريخ التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإندماج وتاريخ الإعلان عنه، في حالة المنشآت المسجلة. أما في حال الإستيلاء غير الودي على شركة ما، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإندماج هو تاريخ قبول عدد كافٍ من مالكي المنشأة المشتراة عرض المنشأة المشترية ممارسة السيطرة على المنشأة المشتراة.	المعيار ٦,٣٦ (المعيار ٨,٣٨) المعيار ٣ (أ)
النشاط الزراعي	إدارة التحول البيولوجي من قبل المنشأة للأصول البيولوجية المتوفرة برسم البيع إلى منتجات زراعية، أو إلى أصول بيولوجية إضافية.	المعيار ٥,٤١
المنتجات الزراعية	عبارة عن المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة.	المعيار ٥,٤١
الإطفاء (الإستهلاك[*])	التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.	المعيار ٦,٣٦، المعيار ٨,٣٨
التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي	المبلغ الذي يقاس بمقداره الأصل المالي أو الإلتزام المالي عند الإعتراف الأولي مطروحا منه دفعات تسديد المبلغ الأصلي مضافا إليه أو مطروحا منه الإطفاء التراكمي باستخدام طريقة الفائدة الفعالة لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي ومبلغ الإستحقاق، ومطروحا منه أي تخفيض (مباشرة أو من خلال استخدام حساب مخصص) لانخفاض القيمة أو عدم إمكانية التحصيل.	المعيار ٩,٣٩
زيادة في حصة السهم من الأرباح أو انخفاض في حصة السهم من الخسائر	زيادة في حصة السهم من الأرباح أو انخفاض في حصة السهم من الخسائر نتيجة افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد تم تحويلها، وأن الخيارات أو الضمانات قد تمت ممارستها، أو أن الأسهم العادية قد صدرت بعد تلبية شروط محددة.	المعيار ٥,٣٣
الأصل	عبارة عن مورد: (أ) تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة؛ و (ب) يتوقع ان تتحقق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.	المعيار ٨,٣٨، (الإطار(٤٩) (أ))

[*] في حالة الأصل غير الملموس أو الشهرة، يُستخدم عموما مصطلح "الإطفاء" عوضا عن "الإستهلاك"، وكلا المصطلحان لهما نفس المعنى.

الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع موظفين طويل الأجل الأصول (عدا عن الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة عن المنشأة معدة التقارير المالية): — المعيار ٧,١٩

(أ) التي تحتفظ بها منشأة (صندوق إستثماري) مستقلة قانونياً عن المنشأة معدة التقارير المالية والتي توجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛ و

(ب) المتوفرة لإستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وهي غير متاحة لدائني المنشأة المعدة للتقارير المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة معدة التقارير المالية إلا في إحدى هاتين الحالتين:

(١) إذا كانت الأصول المتبقية في الصندوق كافية للإيفاء بجميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة الخاصة بالخطة أو المنشأة معدة التقارير المالية؛ أو

(٢) إعادة الأصول إلى المنشأة معدة التقارير المالية لتسديدها مقابل منافع الموظفين التي تم دفعها مسبقا.

منشأة زميلة هي المنشأة التي يكون للمستثمر تأثير فعال عليها ولا يمكن إعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعا مشتركا معه. — المعيار ٢,٢٨

الأصـــول الماليـــة المتوفرة للبيع هي تلك الأصول المالية غير المشتقة المخصصة للبيع أو غير المصنفة (أ) قروضا وذمما مدينة، أو (ب) استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، أو (ج) أصول مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. — المعيار ٩,٣٩

بنك مؤسسة مالية تكون إحدى نشاطاتها الرئيسية قبول الودائع والإقتراض بقصد الإقراض والإستثمار، وتندرج ضمـن الأعمال المصرفية أو التشريعات المماثلة. — المعيار ٢,٣٠

ربحية السهم الأساسية ربح الفترة الذي يُنسب إلى حملة الأسهم العادية (البسط) مقسوما على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة (المقام). — المعيار ١٠,٣٣

الأصول البيولوجية الكائنات الحية من الحيوان والنبات. — المعيار ٥,٤١

التحول البيولوجي عمليات التكاثر، وتقليص التوالد، والإنتاج، التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي. — المعيار ٥,٤١

تكاليف الإقتراض الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال. — المعيار ٤,٢٣

المصطلح	التعريف	المرجع
مؤسسة أعمال	مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يتم تنفيذها وإدارتها بغرض تقديم ما يلي: (أ) مردود على المستثمرين؛ أو (ب) تكاليف أقل أو منافع اقتصادية أخرى بطريقة مباشرة ومتناسبة لحاملي الوثيقة أو المشاركين. تتألف مؤسسة الأعمال عموما من مدخلات، وعمليات تطبق على تلك المدخلات، ومخرجات ناتجة يتم استخدامها أو سيتم استخدامها لتوليد الإيرادات. في حال تضمنت المجموعة المنقولة من الأنشطة والأصول الشهرة، يفترض أن تلك المجموعة المنقولة هي مؤسسة أعمال.	معيار التقارير ٣ (أ)
إندماج الأعمال	دمج منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة ضمن منشأة معدة للتقارير المالية.	معيار التقارير٣(أ)
إندماج الأعمال الذي يتضمن منشآت أو مؤسسات أعمال تخضع لسيطرة مشتركة	اندماج الأعمال الذي ينتج عنه في النهاية سيطرة نفس الجهة أو الجهات على كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الإندماج قبل وبعد عملية الإندماج، وتكون تلك السيطرة دائمة.	معيار التقارير ٣ (أ)
قطاع الأعمال	هي الجزئيات المكونة للمنشأة والقابلة للتمييز يقوم كل منها بإنتاج منتج أو تقديم خدمة مختلفة أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات ذات العلاقة ويخضع للمخاطر والعائدات التي تختلف عن مخاطر وعائدات قطاعات أعمال أخرى.	المعيار ٩,١٤
رأس المال	بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثال الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، هو عبارة عن صافي الأصول أو حقوق الملكية للمنشأة. وتتبنى معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال. بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثال القدرة التشغيلية، هو عبارة عن الطاقة الإنتاجية للمنشأة التي تستند، على سبيل المثال، إلى وحدات الإنتاج لكل يوم.	الإطار (١٠٢)
الرسملة	الإعتراف بالتكلفة كجزء من تكلفة أصل معين.	المعيار ١١,٢٣
القيمة المسجلة	المبلغ الذي يعترف بمقداره بالأصل بعد طرح أي استهلاك (إطفاء) متراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة من ذلك.	المعيار ٦,٣٦، المعيار ٦,١٦، المعيار ٨,٣٨
النقد	النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.	المعيار ٦,٧
النقد المعادل	استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة قابلة للتحويـل بسهولة لمبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة من التغيير في القيمة.	المعيار ٦,٧
مخاطرة سعر الفائدة للتدفق النقدي	مخاطرة تقلب التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية نقدية بسبب التغييرات في أسعار الفائدة السوقية. وفي حال أداة دين ذات سعر عائم، على سبيل المثال، تؤدي تلك التقلبات إلى تغيير في سعر الفائدة الفعلي للأداة المالية، عادة بدون تغيير مقابل في قيمتها العادلة.	المعيار ٥٢,٢٣(د

التدفقات النقدية	التدفقات الواردة والصادرة للنقد والنقد المعادل.	المعيار ٦,٧
وحدة توليد النقد	أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.	المعيار ٦,٣٦
العملية التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد	معاملة دفع على أساس الأسهم تستملك فيها المنشأة سلع أو خدمات من خلال تكبد التزام معين بتحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى مورّد تلك السلع أو الخدمات مقابل مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.	معيار التقرير ٢ (أ)
شركة التأمين المباشرة	حامل الوثيقة بموجب عقد إعادة تأمين.	معيار التقرير ٤ (أ)
التغيير في التقدير المحاسبي	تعديل في القيمة المسجلة لأصل أو التزام، او مبلغ الإستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والإلتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصحيح لأخطاء.	المعيار ٥,٨
فئة أصول	مجموعة أصول متشابهة من حيث الطبيعة والإستخدام في عمليات المنشأة.	المعيار ٣٧,١٦، (المعيار ٣٢. ٥٥)
أفراد الأسرة المباشرة	أفراد العائلة الذين قد يتوقع ان يكون لهم تأثير على ذلك الفرد أو قد يتأثرون به في تعاملاتهم مع المنشأة. ومنهم: (أ) الشريك المحلي للفرد وأبنائه؛ (ب) أبناء الشريك المحلي للفرد؛ و (ج) الأشخاص المعالون من قبل الفرد المعني أو شريكه المحلي.	المعيار ٩,٢٤
سعر الإقفال	سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية.	المعيار ٨,٢١
بدء مدة عقد الإيجار	التاريخ الذي يحق فيه للمستأجر ممارسة حقه باستخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الإعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات أو الدخل أو المصاريف الناتجة عن الإيجار، حسب ما يكون مناسبا).	المعيار ٤,١٧

تعويض — يشمل كافة منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *الدفع على أساس الأسهم*". ومنافع الموظفين عبارة عن جميع أشكال العوض النقدي المدفوع أو مستحق الدفع أو المقدم من قبل المنشأة، أو بالنيابة عنها، مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة. كما يشمل العوض النقدي المدفوع بالنيابة عن الشركة الأم للمنشأة. يتضمن التعويض: — المعيار ٢٤ .٩

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي، والإجازة السنوية مدفوعة الراتب والإجازة المرضية مدفوعة الراتب، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (في حال استحقت الدفع خلال ١٢ شهرا من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (كالعناية الطبية والسكن والسيارات والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى، والتأمين على الحياة بعد التوظيف والعناية الطبية ما بعد التوظيف؛

(ج) منافع التوظيف الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك منافع إجازات العمل طويلة المدة أو إجازات الإستراحة، أو منافع الخدمة الطويلة، ومنافع العجز طويل الأجل، وفي حال لم تستحق الدفع بشكل كامل خلال ١٢ شهرا بعد نهاية الفترة، المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

(هـ) الدفع على أساس الأسهم.

أداة مركبة — بيانات مالية لمجموعة معينة يتم عرضها كما لو أنها بيانات مالية لوحدة محاسبية واحدة هي المجموعة : — المعيار ٢٨,٣٢

البيانات المالية الموحدة — بيانات مالية لمجموعة معينة يتم عرضها على أنها تخص منشأة اقتصادية واحدة. — المعيار ٤,٢٧، المعيار ٢,٢٨

عقد إنشاء — عقد يتم التفاوض بشأنه بشكل محدد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة على نحو وثيق أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي. — المعيار ٣,١١

الإلتزام النافع — التزام ناجم عن أعمال المنشاة حيث: — المعيار ١٠,٣٧

(أ) أبدت المنشأة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ وذلك وفق نمط قائم لممارسة سابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كافٍ؛ و

(ب) نتيجة لذلك، أوجدت المنشأة توقعا صحيحا لدى تلك الأطراف الأخرى أنها ستلبي تلك المسؤوليات.

المصطلح	التعريف	المرجع
الأصل الطارئ	أصل محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد واحد أو أكثر لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل.	المعيار ١٠,٣٧
الإلتزام الطارئ	(أ) التزام محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو اكثر من الأحدث المستقبلية الغير المؤكد والذي لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل؛ أو (ب) التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة لكن لا يتم الإعتراف به لأنه: (١) من غير المحتمل طلب تدفق صادر من الموارد التي تشمل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام؛ أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بدرجة كافية من الموثوقية.	المعيار ١٠,٣٧
الإيجار المشروط	ذلك الجزء من دفعات الإيجار الذي لا يكون مبلغه محددا، لكنه يقوم على أساس مبلغ مستقبلي لعامل آخر غير مرور الوقت (مثال ذلك نسبة المبيعات المستقبلية، مقدار الإستعمال المستقبلي، مؤشرات الأسعار المستقبلية، أسعار الفائدة السوقية المستقبلية).	المعيار ٤,١٧
اتفاقية أسهم تصدر تحت شروط معينة (مشروطة)	اتفاقية لإصدار أسهم تعتمد على تلبية شروط محددة.	المعيار ٥,٣٣
أسهم عادية تصدر تحت شروط معينة	أسهم عادية قابلة للإصدار مقابل مبالغ نقدية صغيرة أو بدون مقابل أو لقاء عوض نقدي آخر عند تلبية شروط محددة ضمن اتفاقية أسهم مشروطة.	المعيار ٥,٣٣
العقد	اتفاقية بين طرفين أو اكثر يكون لها نتائج اقتصادية واضحة لا تملك الأطراف سوى قدرة محدودة، إن وجدت، لتجنبها، ويعود سبب ذلك عادة إلى أن الإتفاقية قابلة للتنفيذ بقوة القانون. ويمكن ان تأخذ العقود أشكالا مختلفة وليس بالضرورة ان تكون خطية.	المعيار ١٣,٣٢
السيطرة (على منشأة)	تعني القدرة على السيطرة أو التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما من أجل تحقيق منافع من أنشطة تلك المنشأة	المعيار ٩,٢٤،المعيار ٤,٢٧، المعيار ٢,٢٨، (المعيار ٣,٣١)، (معيار التقرير ٣. أ)
أصول الشركة	الأصول عدا عن الشهرة التي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد قيد المراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى.	المعيار ٦,٣٦
"مدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات المنشأة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين"	مدى حول أفضل تقديرات المنشأة لالتزامات منافع ما بعد التوظيف. وخارج ذلك المدى، لن يكون من المعقول افتراض مقاصة الأرباح أو الخسائر الإكتوارية في السنوات المستقبلية.	المعيار ٩٥,١٩

المصطلح	التعريف	المرجع
التكلفة	مبلغ النقد أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للعوض النقدي الآخر المقدم لاستملاك أصل في وقت استملاكه أو إنشائه، أو في الحالات التي ينطبق عليها، المبلغ الذي يُنسب إلى ذلك الأصل عند الإعتراف الأولي به وفقا للمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، مثل معيار رقم ٢ *الدفع على أساس الأسهم*".	المعيار ٦,١٦، المعيار ٨,٣٨
طريقة التكلفة	طريقة لمحاسبة الإستثمارات يتم بموجبها الإعتراف بالإستثمار بسعر التكلفة. ويعترف المستثمر بالدخل من الإستثمار فقط إلى الحد الذي يقبض فيه المستثمر توزيعات من الأرباح المتراكمة للجهة المستثمر بها الناشئة بعد تاريخ عملية الإندماج بالشراء. أما التوزيعات المقبوضة كزيادة على تلك الأرباح فتعتبر استرداداً للإستثمار ويتم الإعتراف بها كتخفيض في تكلفة الإستثمار.	المعيار ٤,٢٧
تكلفة التحويل	التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل العمالة المباشرة وما يتم توزيعه بطريقة منتظمة من مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها لتحويل المواد إلى بضائع تامة الصنع.	المعيار ١٢,٢
تكلفة المخزون	جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل وغيرها من التكاليف التي يتم تكبدها في سبيل وضع المخزون في مكانه ووضعه الحالي.	المعيار ١٠,٢
تكلفة الشراء	مجموع سعر الشراء ورسوم الإستيراد والضرائب الأخرى (عدا عن تلك التي يمكن أن تستردها المنشأة لاحقا من مصلحة الضرائب) ومصاريف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى التي تُنسب مباشرة إلى شراء البند. ويتم طرح الخصومات التجارية والحسومات والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.	المعيار ١١,٢
عقد التكلفة مضافاً إليها هامش ربح معين	عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المقاول عن التكاليف المسموح بها أو المحددة خلافا لذلك، مضافا إليها نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسوم محددة.	المعيار ٣,١١
تكاليف التصرف	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	المعيار ٦,٣٦
تكاليف حتى البيع	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل (أو مجموعة التصرف)، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	معيار التقرير ٥ (أ)
مخاطرة الإئتمان	مخاطرة إخفاق أحد أطراف الأداة المالية في تلبية التزام ما والتسبب في أن يتحمل الطرف الآخر خسارة مالية.	المعيار ٥٢,٣٢(ب)
مخاطرة العملة	مخاطرة السوق– وهي مخاطرة تقلّب قيمة أداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.	المعيار ٥٢,٣٢ (أ)(١)

الأصل المتداول الأصل الذي يلبي أي من المعايير التالية: المعيار ١,٥٧

(أ) يتوقع تحقيقه أو يقصد بيعه أو استهلاكه في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛

(ب) يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛

(ج) يتوقع تحقيقه خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ أو

(د) عبارة عن نقد أو نقد معادل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي رقم ٧ "بيان التدفق النقدي") ما لم يكن مقيد التبادل أو الإستعمال لتسوية التزام ما لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

التكلفة الجارية مبلغ النقد أو النقد المعادل الذي كان يجب دفعه إذا تم شراء نفس الأصل أو أصل مماثل معادل في الوقت الحالي. الإطار ١٠٠(ب)

مبلغ النقد أو النقد المعادل غير المخصوم الذي يمكن طلبه لتسوية إلتزام في الوقت الحالي.

الإلتزامات المتداولة يتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول عندما يلبي أحد المعايير التالية: المعيار ١(٦٠)

(أ) يتوقع تسويته في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛

(ب) يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛

(ج) تستحق تسويته خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ أو

(د) لا تملك المنشأة حقاً مطلقاً بتأجيل تسوية الإلتزام لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

ويتم تصنيف جميع الإلتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

تكلفة الخدمة الحالية الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناتجة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية. المعيار ١٩,٧

الضريبة الجارية مبلغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع (القابلة للإسترداد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترة معينة. المعيار ١٢,٥

التقليص يحدث التقليص عندما: المعيار ١٩,١١١

(أ) تكون المنشأة ملتزمة بشكل واضح بإجراء تخفيض مادي في عدد الموظفين الذين تغطيهم خطة معينة؛ أو

(ب) تعديل بنود خطة المنافع المحددة بحيث لا يعد عنصر مادي معين في الخدمة المستقبلية للموظفين الحاليين يحقق الشروط اللازمة للمنافع، أو أنه يحقق فقط شروط الحصول على منافع مخفضة.

تاريخ عملية التبادل

عند تحقيق اندماج الأعمال في معاملة تبادل واحدة، يكون تاريخ عملية التبادل هو تاريخ الإندماج بالشراء. أما عندما يتضمن اندماج الأعمال أكثر من معاملة تبادل واحدة، كأن تتم مثلا على مراحل من خلال عمليات شراء متتابعة للأسهم، فيكون تاريخ عملية التبادل هو تاريخ الإعتراف بكل استثمار فردي في البيانات المالية للمنشأة المشترية.

معيار التقرير ٣ (أ)

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

بداية الفترة الأولى والتي تعرض لها المنشأة معلومات مقارنـــة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب هذه المعايير.

معيار التقرير ١ (أ)

الفرق المؤقت القابل للإقتطاع

فرق مؤقت ينتج عنه مبالغ قابلة للإقتطاع في تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام.

المعيار ٥,١٢

تكلفة مقدرة

مبلغ يستخدم كبديل للتكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ محدد. ويفترض الإستهلاك أو الإطفاء اللاحق أن المنشأة قد اعترفت أوليا بالأصل أو الإلتزام في التاريخ المحدد وبأن تكلفته كانت تساوي التكلفة المقدرة.

معيار التقرير ١ (أ)

أصول ضريبية مؤجلة

مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في الفترات المستقبلية فيما يخص ما يلي:

(أ) الفروقات المؤقتة القابلة للإقتطاع؛

(ب) ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة؛ و

(ج) ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة.

المعيار ٥,١٢

إلتزامات ضريبية مؤجلة

مبالغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع في الفترات المستقبلية فيما يخص الفـــروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.

المعيار ٥,١٢

التزام منفعة محددة

صافي مجموع المبالغ التالية:

(أ) القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة في تاريخ الميزانية العمومية؛

(ب) مضافا إليها أية أرباح اكتوارية (مطروحا منها أية خسائر اكتوارية) غير معترف بها؛

(ج) مطروحا منها أية تكلفة خدمة سابقة لم يتم الإعتراف بها بعد؛

(د) مطروحا منها القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأصول الخطة (إن وجدت) والتي سيتم من خلالها تسوية الإلتزامات مباشرة.

المعيار ٥٤,١٩

التـــزام المنفعـــة المحـــددة (القيمـــة الحالية له)

القيمة الحالية، بدون طرح أية أصول خطة، للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الإلتزام الناتج من خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

المعيار ٧,١٩

خطط المنافع المحددة

خطط منافع ما بعد التوظيف عدا عن خطط المساهمات المحددة.

المعيار ٧,١٩

المصطلح	التعريف	المرجع
خطط المساهمات المحددة	خطط منافع ما بعد التوظيف التي تقوم المنشأة بموجبها بدفع مساهمات محددة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها التزام قانوني أو نافذ لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن يوجد في الصندوق أصول كافية لدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.	المعيار ٧,١٩، (المعيار ٨,٢٦)
التزام واضح	إلتزام المنشأة بشكل واضح بدفع منافع نهاية الخدمة فقط إذا كان لديها خطة رسمية تفصيلية بشأن نهاية الخدمة وليس فيها إمكانية انسحاب واقعية، ويجب أن تشمل الخطة التفصيلية، كحد أدنى، ما يلي: (أ) الموقع والوظيفة والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم؛ (ب) منافع نهاية الخدمة لكل صنف وظيفي أو وظيفة؛ و (ج) الوقت الذي سيتم فيه تنفيذ الخطة. ويجب ان يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب تحديد الفترة الزمنية لإكمال التنفيذ بحيث لا يكون من المحتمل حدوث تغيرات مادية في الخطة.	المعيار ١٣٤,١٩
مكوّن إيداع	مكوّن تعاقدي لا تتم محاسبته كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ ويندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان أداة منفصلة.	معيار التقرير ٤ (أ)
المبلغ القابل للإستهلاك	تكلفة أصل معين، أو مبلغ آخر يحل محل التكلفة (في البيانات المالية) مطروحا منه قيمته المتبقية.	المعيار ٦,١٦، المعيار (٣٦. ٦، المعيار ٣٨. ٨)
الإستهلاك (الإطفاء)*	التوزيع المنتظم لمبلغ الأصل القابل للإستهلاك على مدى عمره الإنتاجي.	المعيار ٦,١٦، المعيار ٦,٣٦
إلغاء الإعتراف (بأداة مالية)	استبعاد أصل مالي أو التزام مالي سبق الإعتراف به من الميزانية العمومية للمنشأة.	المعيار ٩,٣٩

* في حال الأصل غير الملموس، يستخدم عموما مصطلح "إطفاء" عوضاً عن "إستهلاك". لكن كلا المصطلحين لهما المعنى نفسه.

المشتقة	أداة مالية أو عقد آخر يندرج ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات ٢-٧) يجمع الخصائص التالية: (أ) تتغير قيمته استجابة للتغير في سعر فائدة، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف أجنبي، أو مؤشر أسعار أو معدلات، أو درجة الملاءة أو مؤشر ائتمان، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مرتبطاً بطرف محدد في العقد (يسمى أحياناً "ذو الصلة")؛ (ب) لا يتطلب صافي استثمار أولي أو يتطلب صافي استثمار أولي يكون أقل مما قد يُطلب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن تكون ذات استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق؛ و (ج) تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.	المعيار ٩،٣٩
الأدوات المالية المشتقة	هي أدوات مالية مثل الخيارات المالية، والعمليات الآجلة والمستقبلية، ومبادلات سعر الفائدة ومبادلات العملة، التي ينشأ عنها حقوقاً والتزامات يتمثل تأثيرها في نقل مخاطرة مالية واحدة أو اكثر متأصلة في أداة مالية رئيسية ذات صلة بين أطراف الأداة. في البداية، تمنح الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون ملائمة، أو التزاماً تعاقدياً لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون غير ملائمة. غير أنه لا ينجم عن الأدوات المالية المشتقة نقل الأداة المالية الرئيسية ذات الصلة عند بدء العقد، كما لا يحدث هذا النقل بالضرورة عند استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات حقاً والتزاماً لتنفيذ عملية تبادل. ولأنه يتم تحديد شروط التبادل عند بداية الأداة المشتقة، مع تغير الأسعار في الأسواق المالية، فمن المحتمل أن تصبح تلك الشروط ملائمة أو غير ملائمة.	٣٢ (تطبيق) ١٥-١٦
التطوير	تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد جديدة أو محسنة بشكل جوهري، أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات تسبق بدء الإنتاج أو الإستخدام التجاري.	المعيار ٨،٣٨

المصطلح	التعريف	المرجع
ربحية السهم المعدلة بخاصية التحويل إلى الأسهم العادية	مبلغ ربح الفترة الذي يُنسب إلى حملة الأسهم العادية مقسوما على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة، بعد تعديلهما لاستيعاب آثار جميع الأسهم العادية المحتملة التي ينجم عن تحويلها إلى أسهم عادية تخفيض ربحية السهم.	المعيار ٣١,٣٣
تخفيض في ربحية السهم العادي من خلال إصدار أسهم إضافية أو تحويل أدوات ملكية إلى أسهم	تخفيض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر ناجمة من افتراض تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.	المعيار ٥,٣٣
الأسهم العادية المحتملة التي ينجم عن تحويلها إلى أسهم عادية تخفيض ربحية السهم	أسهم عادية محتملة يؤدي تحويلها لأسهم عادية إلى انخفاض حصة السهم من الأرباح أو زيادة حصة السهم من الخسائر من العمليات المستمرة.	المعيار ٤١,٣٣
عقد تأمين مباشر	عبارة عن عقد تأمين لا يعتبر عقد إعادة تأمين.	معيار التقرير ٤ (أ)
الطريقة المباشرة في إعداد تقارير التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	هي طريقة للإفصاح عن الفئات الرئيسية لمجمل المقبوضات النقدية ومجمل المدفوعات النقدية.	المعيار ١٨,٧(أ)
العملية المتوقفة	مكوِن معين في المنشأة تم التصرف به أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع: (أ) ويمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، (ب) جزء من خطة منسقة مفردة للتصرف بخط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية من العمليات، أو (ج) منشأة تابعة يتم شرائها حصريا بغرض إعادة البيع.	معيار التقرير ٥ (أ)
ميزة المشاركة الإختيارية	حق تعاقدي يقضي باستلام منافع إضافية، مكملة لمنافع مضمونة: (أ) من المحتمل أن تشكل تلك المنافع الإضافية جزءاً كبيراً من مجموع المنافع التعاقدية؛ (ب) يكون تحديد مقدارها أو توقيتها متروك لتقدير الجهة المصدرة بموجب العقد؛ و (ج) تستند تعاقديا إلى: (١) أداء مجموعة محددة من العقود أو نوع محدد من العقود؛ (٢) مردودات استثمار محققة و/أو غير محققة على مجموعة محددة من الأصول يحتفظ بها صاحب الإصدار؛ أو (٣) أرباح أو خسائر الشركة أو الصندوق أو منشأة أخرى تصدر العقد.	معيار التقرير ٤ (أ)

مجموعة الإستبعاد	مجموعة من الأصول يتم إستبعادها، بالبيع أو غير ذلك، كمجموعة في معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة. وتتضمن المجموعة الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال في حال كانت المجموعة وحدة مولدة للنقد خصصت لها الشهرة وفقا لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ *انخفاض قيمة الأصول*" (كما تمت مراجعته في ٢٠٠٤) أو إذا كانت عملية ضمن تلك الوحدة المولدة للنقد.	معيار التقرير ٥ (أ)
توزيعات الأرباح	عبارة عن توزيعات الأرباح على حملة استثمارات حقوق الملكية بنسبة حيازتهم فئة معينة من رأس المال.	المعيار ٥,١٨
العمر الإقتصادي	أما أن تكون: (أ) الفترة التي يتوقع ان يكون الأصل خلالها قابلا للإستخدام اقتصاديا من قبل مستخدم واحد أو اكثر؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو اكثر.	المعيار ٤,١٧
طريقة الفائدة الفعالة	طريقة لحساب التكلفة المطفأة لأصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية) وتوزيع دخل الفائدة أو مصروف الفائدة على مدى الفترة ذات الصلة. وسعر الفائدة الفعلي هو السعر الذي يطرح بالضبط المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأداة المالية أو، حيثما كان مناسبا، خلال فترة زمنية أقصر إلى صافي القيمة المسجلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي. وعند حساب سعر الفائدة الفعلي، ينبغي على المنشأة تقدير التدفقات النقدية مع الأخذ بعين الإعتبار كافة البنود التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، الدفع مقدما وخيارات الشراء والخيارات المماثلة) لكن لا يجب أن تأخذ في اعتبارها الخسائر الإئتمانية المستقبلية. يتضمن الحساب كافة الرسوم والنقاط المدفوعة أو المقبوضة بين أطراف العقد، التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. ويوجد افتراض يفيد بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بشكل موثوق. إلا أنه في تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع لأداة مالية (أو مجموعة أدوات مالية) بشكل موثوق، يتعين على المنشأة استخدام التدفقات النقدية التعاقدية خلال المدة التعاقدية الكاملة للأداة المالية (أو مجموعة الأدوات المالية).	المعيار ٩,٣٩

المشتقة الضمنية	هي عبارة عن مكون في أداة مالية مختلطة (مجمعة) يتضمن أيضا عقداً أصلياً غير مشتق- يكون من آثاره اختلاف بعض التدفقات النقدية للأداة المختلطة بطريقة مماثلة للمشتقة المستقلة. وينتج عن المشتق الضمني تعديل بعض أو كافة التدفقات النقدية التي يقتضيها العقد خلافا لذلك حسب سعر فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف أجنبي، أو مؤشر أسعار أو معدلات، أو درجة ملاءة، أو مؤشر ائتمان، أو متغير آخر. إن المشتقة المرتبطة بأداة مالية والقابلة للنقل تعاقديا بصورة مستقلة عن تلك الأداة، أو التي يكون لها طرف مقابل مختلف عن تلك الأداة، لا تعتبر مشتقة ضمنية، بل أداة مالية منفصلة.	المعيار ١٠,٣٩
منافع الموظفين	كافة أشكال العوض النقدي الذي تمنحه المنشأة مقابل خدمات يقدمها الموظفون.	المعيار ٧,١٩
الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة	الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة وإما أن: (أ) يتم اعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، (ب) أو أنهم يعملون في المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يتم اعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ج) أن الخدمات المقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. على سبيل المثال، يشمل المصطلح كافة موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بما في ذلك المدراء غير التنفيذيين.	معيار التقرير ٢ (أ)
القيمة الخاصة بمنشأة معينة	القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوئها من الإستخدام المستمر للأصل ومن إستبعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها عند تسوية التزام ما.	المعيار ٦,١٦، المعيار ٨,٣٨
حق الملكية	عبارة عن الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح كافة التزاماتها.	الإطار (٤٩) (ج)
أداة حق الملكية	عقد يثبت الحصة المتبقية في أصول منشأة ما بعد طرح كافة التزاماتها.	المعيار ١١,٣٢، معيار التقرير ٢(أ)
أداة حق الملكية الممنوحة	حق (مشروط أو غير مشروط) في أداة حق الملكية الخاصة بالمنشأة تمنحه المنشأة لجهة أخرى، بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم.	معيار التقرير ٢ (أ)
طريقة حقوق الملكية	طريقة محاسبية يتم بموجبها الإعتراف بالإستثمار مبدئيا بسعر التكلفة ويتم تعديله بعد ذلك للتغير في حصة المستثمر في صافي أصول الجهة المستثمر بها الذي يتم بعد الإندماج بالشراء. وتتضمن أرباح أو خسائر المستثمر حصته في أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها.	المعيار ٢,٢٨
العملية التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة	عملية دفع على أساس الأسهم تستلم فيها المنشأة بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم).	معيار التقرير ٢ (أ)

الأحـــداث اللاحقـــة لتـــاريخ الميزانيـــة العمومية	هي تلك الأحداث الملائمة أو غير الملائمة التي تحدث بين تاريخ الميزانية العمومية والتاريخ الذي يُصرح فيه بإصدار البيانات المالية، ويمكن تحديد نوعين من الأحداث: (أ) تلك التي توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية (أحداث تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية)؛ و (ب) تلك التي تدل على الظروف التي نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية (أحداث لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية).	المعيار ٣,١٠
فرق الصرف	الفرق الناتج عن تحويل عدد محدد من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.	المعيار ٨,٢١
سعر الصرف	هو معدل التبادل بين عملتين.	المعيار ٨,٢١
المصروفات	الإنخفاض في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات صادرة أو نفاذ للأصول أو تكبد التزامات ينجم عنها انخفاض في حقوق الملكية، عدا عن تلك المرتبطة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية.	الإطار ٧٠ (ب)
تعديلات الخبرة	اثر الفروقات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث بالفعل.	المعيار ٧,١٩
فحص(اكتشاف) وتقييم الأصول	فحص (إكتشاف) وتقييم النفقات المعترف بها كأصل بما يتفق مع السياسة المحاسبية للمنشأة.	معيار التقرير ٦ (أ)
فحص و تقييم النفقات	النفقات التي تتكبدها منشأة معينة فيما يتعلق بالتنقيب عن الموارد الطبيعية وتقييمها قبل أن يتم إثبات الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد المعدنية.	معيار التقرير ٦ (أ)
اكتشاف وتقييم المصادر المعدنية	يتضمن البحث عن المصادر المعدنية النفط والغاز الطبيعي ومصادر أخرى مشابه للمصادر الغير متجددة بعد أن يحصل المشروع على الحقوق الشرعية للاكتشاف في أماكن معينة، كذلك إثبات الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد المعدنية.	معيار التقرير ٦ (أ)

القيمة العادلة	هي القيمة التي يمكن أن يتم إستبدال أصل أو سداد التزام على أساسها بين أطراف متوافر لها الدراية والرغبة في التعامل مع معاملة متكافئة بين الأطراف.	معايير المحاسبة ٦,٢، ٦,١٦، ٤,١٧، ٧,١٨، (٧,١٩)، (٣,٢٠)، ٢١,٨ ١١,٣٢، ٨,٣٨، ٩,٣٩، معيار التقرير ١(أ) معيار التقرير٢(أ) معيار التقرير٣(أ) معيار التقرير٤(أ) معيار التقرير٥(أ)
مخاطرة سعر الفائدة على القيمة العادلة	مخاطرة السوق– مخاطرة تقلب قيمة الأداة المالية نتيجة التغيرات في أسعار الفائدة السوقية.	المعيار ٣٢، ٥٢ (أ) (٢)
القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع	المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة مولدة للنقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحا منها تكاليف الإستبعاد.	المعيار ٦,٣٦
الوارد أولاً صادر أولاً	هي طريقة تفترض أن بنود المخزون التي تم شرائها أو إنتاجها أولا تباع أولا، وبالتالي فإن البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي أحدث ما تم شراؤه أو انتاجه.	المعيار ٢٧,٢
التأجير التمويلي	عقد يتم بموجبه نقل كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل بشكل جوهري. وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية في نهاية العقد.	المعيار ٤,١٧

الأصل المالي أي أصل يكون عبارة عن:

(أ) نقد؛

(ب) أداة حق ملكية لمنشأة أخرى؛

(ج) حق تعاقدي:

(١) لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛ أو

(٢) لمبادلة أدوات مالية مع مشروع آخر بموجب شروط ايجابية محتملة؛ أو

(د) عقد ستتم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(١) غير مشتق بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون ملزمة باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشتق تتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة غير مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أدوات تعد عقودا بحد ذاتها لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

الأصـــل المـــالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلـــة مـــن خـــلال الربح أو الخسارة	أصل مالي أو إلتزام مالي يحقق أحد الشرطين التاليين: (أ) يتم تصنيفه على أنه محتفظ به للمتاجرة. ويُصنّف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بأنه محتفظ به للمتاجرة في حال: (١) تم شراءه أو تكبده بشكل رئيسي بغرض البيع أو إعادة الشراء في المدى القصير؛ (٢) كان جزءا من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معا ويوجد بشأنها أدلة على نمط واقعي حديث من حالات جني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو (٣) كان عبارة عن مشتقة (فيما عدا المشتقة التي تكون عبارة عن أداة تحوط محددة وفعالة). (ب) يتم تحديده، عند الإعتراف الأولي، من قبل المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. ويمكن تحديد أي أصل مالي أو التزام مالي يقع ضمن نطاق هذا المعيار عند الإعتراف الأولي به كأصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فيما عدا الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن في سوق نشط، والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة على نحو موثوق (انظر الفقرة ٤٦ (ج) والملحق (أ) الفقرتان ٨٠ و٨١)	المعيار ٩,٣٩
الأداة المالية	عبارة عن عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وإلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.	المعيار ١١,٣٢

الإلتزام المالي أي إلتزام يكون عبارة عن: ١١,٣٢

(أ) التزاما تعاقديا:

(١) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى؛ أو

(٢) لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط محتملة غير ملائمة للمنشأة؛ أو

(ب) عقد ستتم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(١) غير مشتق بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون ملزمة بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشتق بحيث تتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة غير مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أدوات تعد عقوداً بحد ذاتها لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

المركز المالي العلاقة بين الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لمنشأة معينة، كما هي مبلغ عنها في الميزانية العمومية. الإطار ٤٧

مخاطرة مالية مخاطرة حدوث تغيير مستقبلي محتمل في واحد أو أكثر من المتغيرات المحددة التالية: سعر فائدة، سعر أداة مالية، سعر سلعة، سعر صرف أجنبي، مؤشر أسعار أو معدلات، درجة الملاءة، مؤشر الإئتمان، أو غيرها من المتغيرات، على أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مخصصاً لطرف محدد في العقد. معيار التقرير ٤ (أ)

البيانات المالية تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية ما يلي: ٨,١، (الإطار ، ٧)

(أ) الميزانية العمومية؛

(ب) بيان الدخل؛

(ج) بيان يوضح إما:

(١) كافة التغيرات في حقوق الملكية؛ أو

(٢) التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك التغيرات الناشئة من المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية الذين يتصرفون بصفتهم أصحاب حقوق ملكية؛

(د) بيان التدفق النقدي؛ و

(هـ) الملاحظات، التي تتضمن ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

الأنشطة التمويلية	الأنشطة التي تؤدي إلى تغييرات في حجم وتركيب حقوق الملكية المساهم بها واقتراضات المنشأة.	المعيار ٦,٧
التزام مؤكد	اتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.	المعيار ٩,٣٩
التزام شراء مؤكد	اتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزماً لكلا الطرفين وغالباً ما يكون قابلاً للإنفاذ قانونياً، وتتوفر فيه الشروط التالية: (أ) يحدد كافة الشروط الهامة؛ بما في ذلك سعر ووقت المعاملات. و(ب) يتضمن شرطاً جزائياً واسع النطاق بشكل كافٍ لضمان مستوى عالٍ من الأداء.	معيار التقرير ٥ (أ)
البيانات المالية الاولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	البيانات المالية السنوية الأولى التي تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بهذه المعايير.	معيار التقرير ١ (أ)
فترة الإبلاغ الاولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	فترة الإبلاغ التي تنتهي في تاريخ الإبلاغ للبيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معبار التقرير ١ (أ)
منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معيار التقارير ١ (أ)
عقد ذو سعر ثابت	عقد يوافق فيه المتعاقد على سعر ثابت للعقد، أو سعر ثابت لكل وحدة إنتاج، ويكون في بعض الأحيان خاضعا لشروط تصاعد التكلفة.	المعيار ٣,١١
تكاليف الإنتاج الثابتة وغير المباشرة	تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى ثابتة نسبيا بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وتكلفة ادارة المصنع.	المعيار ١٢,٢
معاملة متوقعة	معاملة غير ملتزمة لكن متوقعة مستقبليا.	المعيار ٩,٣٩
العملة الأجنبية	هي عملة أخرى غير العملة التي تستخدمها المنشأة .	المعيار ٨,٢١
معاملة بالعملة الأجنبية	هي معاملة تتم بالعملة الأجنبية أو تتطلب التسوية بها.	المعيار ٢٠,٢١
المنشأة الأجنبية	هي منشأة تكون عبارة عن شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة معدة التقارير المالية، التي توجد أنشطتها أو يتم تنفيذها في بلد آخر غير بلد المنشأة معدة التقارير المالية.	المعيار ٨,٢١
قروض بشروط إعفاء	هي قروض يتعهد بموجبها المقرض بإعفاء المدين من التسديد بموجب شروط محددة.	المعيار ٣,٢٠
العملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة	عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل المنشأة ضمنها.	المعيار ٨,٢١
التمويل	مساهمات تقدمها المنشأة، وأحيانا موظفيها، إلى منشأة، أو صندوق، منفصلة قانونياً عن المنشأة معدة التقارير المالية والتي تدفع منها منافع الموظفين.	المعيار ٤٩,١٩، (المعيار ٨,٢٦)

المنفعة الإقتصادية المستقبلية	هي إمكانية المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تدفق النقد والنقد المعادل إلى المنشأة. وقد تكون هذه الإمكانية إنتاجية بحيث تكون جزء من الأنشطة التشغيلية للمنشأة. وقد تأخذ أيضا شكل قابلية التحويل إلى نقد أو نقد معادل أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الصادرة، مثلا عندما ينتج عن عملية تصنيع بديلة انخفاض في تكاليف الإنتاج.	الإطار ٥٣
المكاسب	الزيادة في المنافع الإقتصادية، وهي بهذا لا تختلف بطبيعتها عن الإيرادات.	الإطار ٧٥
القطاعات الجغرافية	هي أقسام مميزة في المنشأة تعمل على توفير المنتجات أو الخدمات ضمن بيئة اقتصادية محددة وتخضع للمخاطر والعائدات التي تختلف عن المخاطر والعائدات الخاصة بالقطاعات التي تعمل في بيئات اقتصادية أخرى.	المعيار ٩,١٤
المنشأة المستمرة	يُنظر إلى المنشأة عادة على أنها منشأة مستمرة، أي أنها تستمر في العمل في المستقبل المنظور. ويفترض أنه لا توجد نية لدى المنشأة ولا توجد ضرورة لتصفية أو تقليص نطاق عملياتها بشكل كبير.	المعيار ١. ٢٣-٢٤، الإطار ٢٣
الشهرة	المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول غير القابلة للتحديد بشكل فردي وغير القابلة للإعتراف بها بشكل منفصل.	معيار التقارير ٣ (أ)
الحكومة	هي الحكومة والوكالات الحكومية والهيئات المماثلة، سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.	المعيار ٣,٢٠
المساعدة الحكومية	عبارة عن إجراء حكومي يهدف لتقديم منفعة اقتصادية مخصصة لمنشأة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة طبقا لمعايير محددة.	المعيار ٣,٢٠
المنح الحكومية	عبارة عن مساعدات حكومية في شكل موارد محولة لمنشأة معينة مقابل الإلتزام السابق أو المستقبلي ببعض الظروف المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. وهي لا تشمل المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة معقولة لها أو المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.	المعيار ٣,٢٠
تاريخ المنح	التاريخ الذي توافق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك الموظف) على اتفاق معين للدفع على أساس الأسهم، حين تتوصل المنشأة والطرف المقابل إلى فهم مشترك حول شروط وبنود الإتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو أدوات حقوق للملكية الخاصة بالمنشأة، شريطة أن تتم تلبية شروط محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت. في حال خضع ذلك الإتفاق إلى عملية موافقة (على سبيل المثال، من قبل المساهمين)، يكون تاريخ المنح هو نفس تاريخ الحصول على تلك الموافقة.	معيار التقارير ٢ (أ)

المصطلح	التعريف	المرجع
المنح المرتبطة بالأصول	هي المنح الحكومية التي يكون شرطها الرئيسي هو أن تقوم المنشأة المؤهلة للحصول على هذه المنح بشراء أو تصنيع أو الحصول على أصول طويلة الأجل. ويمكن أيضا إلحاق شروط إضافية بتحديد نوع أو موقع الأصول أو الفترات الزمنية التي سيتم خلالها امتلاكها أو الإحتفاظ بها.	المعيار ٣,٢٠
المنح المرتبطة بالدخل	هي منح حكومية عدا عن تلك للمنح المرتبطة بالأصول.	المعيار ٣,٢٠
مجمل الإستثمار في عقد إيجار	هو إجمالي: (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجارمستحقة القبض من قبل المؤجر بموجب عقد ايجار تمويلي، و (ب) أية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر .	المعيار ٤,١٧
المجموعة	عبارة عن المنشأة الأم وجميع المنشآت التابعة لها.	المعيار ٨,٢١، المعيار ٤,٢٧
خطط إدارة المجموعة (منافع الموظفين)	مجموعة خطط تخص صاحب عمل واحد تسمح لأصحاب العمل المشاركين بتجميع أصولهم لأغراض الإستثمار وتخفيض تكاليف إدارة الإستثمار، لكن يتم فصل مطالبات مختلف أصحاب العمل من أجل المنفعة الوحيدة لموظفيهم.	المعيار ٣٣,١٩
مجموعة الأصول البيولوجية	عبارة عن مجموعة حيوانات ونباتات حية متماثلة.	المعيار ٥,٤١
منافع مضمونة	دفعات أو منافع أخرى يكون فيها لحامل وثيقة أو مستثمر محدد حق غير مشروط غير خاضع للإرادة التعاقدية للجهة المصدرة.	معيار التقرير ٤ (أ)
عنصر مضمون	إلتزام بدفع منافع مضمونة، مشمولة في عقد معين يتضمن ميزة المشاركة الإختيارية.	معيار التقرير ٤ (أ)
القيمـــــة المتبقيـــــة المضمونة	(أ) بالنسبة للمستأجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف يرتبط بالمستأجر (حيث يكون مبلغ الضمان هو أعلى مبلغ يمكن، في أي حـــال، أن يصبح مستحق الدفع)؛ و (ب) بالنسبة للمؤجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف آخر ليست له علاقة بالمؤجر قادر ماليا على استيفاء الإلتزامات بموجب الضمان.	المعيار ٤،١٧
الحصاد	عبارة عن فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات المتعلقة بحياة الأصل البيولوجي.	المعيار ٥,٤١
فاعلية التحوط	درجة مقاصة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط التي تُنسب إلى مخاطرة محوطة بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩، الملحق (أ)، الفقرات ١٠٥-١١٣).	المعيار ٩,٣٩

البند المحوط هو أصل، أو إلتزام، أو التزام مؤكد، أو معاملة متوقعة محتملة جدا، أو صافي استثمار في عملية أجنبية (أ) يُعرِّض المنشأة لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية (ب) يتم تحديده على أنه محوط. (يركز كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ الفقرات ٧٨-٨٤ والملحق (أ) الفقرات ٩٨-١٠١ على تعريف البنود المحوطة). المعيار ٩,٣٩

أداة التحوط مشتق محدد أو (في حال تحوط لمخاطر التغييرات في أسعار صرف العملة الأجنبية فقط) أصل مالي أو التزام مالي محدد غير مشتق يتوقع أن تعادل قيمته العادلة أو تدفقاته النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط محدد، (يركز كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ الفقرات ٧٢-٧٧ والملحق (أ) الفقرات ٩٤-٩٧ على تعريف أداة التحوط). المعيار ٩,٣٩

الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق أصول مالية غير مشتقة ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتاريخ استحقاق محدد، يكون لدى المنشأة النية الإيجابية والقدرة على الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق (انظر الملحق (أ) الفقرات ١٦-٢٥)، عدا عن: المعيار ٩,٣٩

(أ) تلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(ب) تلك التي تحددها المنشأة على أنها متوفرة للبيع؛ و

(ج) تلك التي تلبي تعريف القروض والذمم المدينة.

لا يجوز للمنشأة تصنيف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق في حال قامت المنشأة، خلال السنة المالية الحالية أو خلال السنتين الماليتين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف مقدار هام من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق قبل موعد الإستحقاق (وذلك بالمقارنة مع المبلغ الإجمالي للإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق) عدا عن المبيعات أو عمليات إعادة التصنيف التي:

(١) تكون قريبة جداً من تاريخ استحقاق أو استدعاء الأصول المالية (على سبيل المثال، في أقل من ثلاث أشهر قبل تاريخ الإستحقاق) بحيث لا يكون للتغييرات في سعر الفائدة السوقية أثر هام على القيمة العادلة للأصل المالي؛

(٢) تحدث بعد تحصيل المنشأة فعلياً لكامل المبلغ الأصلي للأصول المالية من خلال دفعات مجدولة أو دفعات تسدد مقدما؛ أو

(٣) تُنسب إلى حدث منفصل خارج عن سيطرة المنشأة، وغير متكرر ولم يكن من الممكن توقعه بشكل معقول من قبل المنشأة.

مرجحة جدا	مرجحة إلى حد كبير أكثر من كونها محتملة.	معيار التقرير ٥ (أ)
عقد الشراء الإيجاري	يتضمن تعريف عقد الإيجار عقود لاستئجار أصل معين تحتوي على بند يعطي المستأجر خيار حق شراء ملكية الأصل عند تلبية شروط متفق عليها. وتُعرف هذه العقود احيانا بعقود الشراء الإيجاري.	المعيار ١٧ .٦
التكلفة التاريخية	يتم تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للعوض المقدم لشرائها في وقت الإندماج بالشراء. ويتم تسجيل الإلتزامات بمبلغ العائدات المقبوضة مقابل الإلتزام، أو في بعض الظروف (على سبيل المثال، ضرائب الدخل)، بمبالغ النقد أو النقد المعادل التي يتوقع دفعها للوفاء بالإلتزام أثناء سير العمل العادي.	الإطار ١٠٠ .أ
التضخم المرتفع	هو خسارة القوة الشرائية للمال بمعدل يجعل من مقارنة المبالغ من العمليات والأحداث الأخرى التي حدثت في أوقات مختلفة، وإن كان في نفس الفترة المحاسبية، أمرا مضللا. يشار إلى التضخم المرتفع من خلال خصائص البيئة الإقتصادية للبلد، التي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي: (أ) يفضل عامة الناس حفظ ثرواتهم في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويتم مباشرة استثمار مبالغ العملة المحلية للحفاظ على القوة الشرائية؛ (ب) لا يقيس عامة الناس المبالغ النقدية بالعملة المحلية ولكن بعملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويمكن أن تحدد الأسعار بتلك العملة؛ (ج) تتم المبيعات والمشتريات الآجلة بأسعار تعوض عن الخسارة المتوقعة في القوة الشرائية خلال فترة الإئتمان، وإن كانت هذه الفترة قصيرة؛ (د) يتم ربط أسعار الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار؛ و (هـ) يبلغ معدل التضخم التراكمي على مدى ثلاث سنوات ما يقارب أو يزيد عن ١٠٠%.	المعيار ٢٩ .٢-٣
خسارة انخفاض القيمة	زيادة القيمة المسجلة لأصل معين عن مبلغه القابل للإسترداد.	المعيار ١٦ .٦، المعيار ٣٦ .٦، المعيار ٣٨ .٨
غير عملي	يعتبر تطبيق متطلب معين أمر غير عملي عندما لا تتمكن المنشأة من تطبيقه بعد بذل كافة الجهود المعقولة للقيام بذلك.	المعيار ١ .١١

غير عملي يعتبر تطبيق متطلب معين أمر غير عملي عندما لا تتمكن المنشأة من تطبيقه بعد بذل كافة الجهود المعقولة للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يكون من غير العملي تطبيق تغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ ما في حال: — المعيار ٥,٨

(أ) كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد؛

(ب) اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة؛ أو

(ج) اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي تقديرات هامة حول المبالغ، وكان من غير المحتمل تمييز المعلومات التي تتسم بما يلي حول تلك التقديرات بموضوعية عن غيرها من المعلومات:

(١) تقدم دليلا على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ (تواريخ) الإعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها؛ و

(٢) كانت ستكون متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.

(د) من معلومات أخرى.

سعر الفائدة المفترض هو ما يمكن تحديده بوضوح على انه إما: — المعيار ١١,١٨

(أ) السعر السائد لأداة مماثلة للجهة المصدرة ذات درجة ملاءة مماثلة؛ أو

(ب) سعر فائدة يخصم المبلغ الإسمي للأداة إلى سعر المبيعات النقدية الحالي للبضائع أو الخدمات.

بدء عقد الإيجار تاريخ اتفاقية الإيجار أو تاريخ التزام الأطراف بالأحكام الرئيسية لعقد الإيجار، أيهما أسبق. — المعيار ٤,١٧

الدخل الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الإلتزامات ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية، عدا عن تلك المرتبطة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية. — الاطار ٧٠(أ)

سعر الفائدة المتزايدة للاقتراض (للمستأجرين) سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد ايجار مماثل، وإذا لم يكن قابل للتحديد، فهو السعر الذي يتحمله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل خلال فترة مماثلة وبضمان مماثل. — المعيار ٤,١٧

الطريقة غير المباشرة للإبلاغ عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	بموجب هذه الطريقة، يتم تعديل الربح أو الخسارة لاستيعاب آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، أو أية تأجيلات أو استحقاقات لمقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وبنود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الإستثمارية أو التمويلية.	المعيار ١٨,٧(ب)
تكاليف مباشرة أولية	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى مفاوضة وترتيب عقد الإيجار، باستثناء تلك التكاليف التي يكبدها صاحب المصنع أو المتعاملين بالإيجارات.	المعيار ٤,١٧
أحد أصول شركة تأمين	صافي الحقوق التعاقدية لشركة تأمين بموجب عقد تأمين.	معيار التقرير ٤ (أ)
عقد تأمين	عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (المؤمِّن) مخاطرة تأمين هامة من طرف آخر (حامل الوثيقة) من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة إذا أثر حدث مستقبلي محدد غير مؤكد (الحدث المؤمن عليه) بصورة سلبية على حامل الوثيقة. (انظر الملحق "ب" للحصول على إرشادات حول هذا التعريف).	معيار التقرير ٤ (أ)
أحد التزامات شركة تأمين	صافي الإلتزامات التعاقدية على شركة تأمين بموجب عقد تأمين.	معيار التقرير ٤ (أ)
مخاطرة التأمين	المخاطرة، عدا عن المخاطرة المالية، المنقولة من صاحب العقد إلى الجهة المصدرة له.	معيار التقرير ٤ (أ)
حدث مؤمن عليه	حدث مستقبلي غير مؤكد مغطى بموجب عقد تأمين ويسبب مخاطرة تأمين.	معيار التقرير ٤ (أ)
المؤمن	الطرف الذي يترتب عليه إلتزام بموجب عقد تأمين لتعويض حامل الوثيقة في حال وقوع حدث مؤمن عليه.	معيار التقرير ٤ (أ)
الأصل غير الملموس	أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي.	المعيار ٨,٣٨
تكلفة الفائدة (لخطة منافع الموظفين)	الزيادة خلال فترة ما في القيمة الحالية لالتزام منفعة محدد والتي تنشأ لأن المنافع أقرب إلى التسوية بمقدار فترة واحدة.	المعيار ٧,١٩
سعر الفائدة الضمني في عقد إيجار	معدل الخصم الذي يجعل القيمة الحالية لكل من: (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار، (ب) القيمة المتبقية غير المضمونة. وذلك كما هو الحال (١) عند بدء العقد مساويا للقيمة السوقية العادلة للأصل المؤجر بعد (٢) طرح أي تكاليف مستردة بواسطة المؤجر	المعيار ٤,١٧
التقرير المالي المرحلي	تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هي موصوفة في معيار المحاسبة الدولي ١) أو مجموعة من البيانات المالية الموجزة (كما هي موصوفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٤) لفترة مرحلية.	المعيار ٤,٣٤
الفترة المرحلية	هي الفترة التي تعد عنها البيانات المالية لفترة أقل من سنة مالية كاملة.	المعيار ٤,٣٤

المعـــــايير الدوليـــة لإعداد التقارير المالية	المعايير والتفسيرات التي تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتتألف من: (أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ (ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و (ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة.	معيار التقرير ١ (أ) المعيار ١١,١، المعيار ٥,٨
القيمة الجوهرية	الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون فيها للطرف المقابل حقاً (مشروط أو غير مشروط) بالإكتتاب أو التي يملك الحق باستلامها، والسعر (إن وجد) المطلوب من الطرف المقابل دفعه (أو سيطلب منه ذلك) مقابل تلك الأسهم. على سبيل المثال، خيار سهم بسعر ممارسة ١٥ وحدة عملة*، على سهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون قيمته الجوهرية مقدارها ٥ وحدات عملة.	معيار التقرير ٢ (أ)
المخزون	عبارة عن أصول: (أ) محتفظ بها برسم البيع في سياق العمل العادي؛ (ب) قيد الإنتاج لهذا البيع؛ أو (ج) على شكل مواد أو امدادات سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات. يشمل المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة البيع، بما في ذلك، على سبيل المثال، البضاعة المشتراة من قبل تاجر تجزئة ومحتفظ بها لاعادة البيع، أو أراضي وممتلكات أخرى محتفظ بها لاعادة البيع. ويشمل المخزون كذلك البضائع تامة الصنع المنتجة، أو العمل قيد التنفيذ الذي يتم انتاجه من قبل المنشأة ويشمل موادا وامدادات يُنتظر إستخدامها في عملية الإنتاج. وفي حالة مزود الخدمة، يشمل المخزون تكاليف الخدمة، كما هو مبين في الفقرة ١٩، التي لم تعترف المنشأة بعد بالإيرادات المتعلقة بها. (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*).	المعيار ٦,٢، المعيار ٨,٢
الأنشطة الإستثمارية	شراء الأصول المُعمَرة والإستثمارات الأخرى غير المشمولة في النقد المعادل لإستبعادها.	المعيار ٦,٧
الإستثمارات العقارية	ممتلكات (أرض أو مبنى- أو جزء من مبنى- أو كلاهما) محتفظ بها (من المالك أو المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي) لكسب الإيجارات أو مقابل قيمة رأسمالية أو كلاهما. وذلك بدلا من: (أ) استخدام هذه الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو لستخدامها لأغراض إدارية؛ أو (ب) استخدام هذه الممتلكات للبيع في سياق العمل العادي.	المعيار ٤,٤٠
مستثمر في مشروع مشترك	طرف في مشروع مشترك ليس له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.	المعيار ٣,٣١

* يشار إلى البنود النقدية "بوحدات عملة".

السيطرة المشتركة	الاتفاق التعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي.	المعيار ٢٤،٩
السيطرة المشتركة	اتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (المشاركون في المشروع المشترك).	المعيار ٢،٢٨، المعيار ٣،٣١
المشروع المشترك	اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو اكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة.	المعيار ٣،٣١
منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك	عبارة عن مشروع مشترك يتضمن إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو منشأة أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. وتعمل المنشأة بنفس طريقة عمل المنشآت الأخرى، باستثناء ان الإتفاق التعاقدي بين المشاركين في مشروع مشترك يفرض سيطرة مشتركة على النشاط الإقتصادي للمنشأة.	المعيار ٢٤،٣١
موظفو الإدارة الرئيسيون	أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك) في تلك المنشأة.	المعيار ٩،٢٤
عقد الإيجار	هو اتفاق يعطي المؤجر بموجبه للمستأجر حق الإنتفاع بأصل ما لفترة زمنية متفق عليها مقابل الحصول على إيجار.	المعيار ٤،١٧
مدة عقد الإيجار	هي الفترة غير القابلة للالغاء التي تعاقد فيها المستأجر لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي مدة أخرى يكون فيها للمستأجر الحق في الإستمرار في إستئجار الأصل، نظير دفع مبالغ إضافية بشرط وجود درجة مقبولة من التأكد بأن المستأجر سيمارس هذا الحق عند بداية عقد الإيجار.	المعيار ٤،١٧
الإلتزام القانوني	هو إلتزام مأخوذ من: (أ) عقد معين (من خلال بنوده الصريحة أو الضمنية)؛ (ب) تشريع ما؛ أو (ج) أي قانون آخر ساري المفعول.	المعيار ١٠،٣٧
سعر الفائدة المتزايدة للإقتراض (للمستأجرين)	سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد ايجار مماثل، وإذا لم يكن قابل للتحديد، فهو السعر الذي يتحمله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل خلال فترة مماثلة وبضمان مماثل.	المعيار ٤،١٧
الإلتزام	التزام حالي للمنشأة ينشأ عن أحداث سابقة، يتوقع ان تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تمثل منافع اقتصادية.	المعيار ١٠،٣٧، الإطار ٤٩(ب)

المصطلح	التعريف	المرجع
اختبار ملاءة المديونية	تقدير حاجة ما إذا كان يجب زيادة القيمة المسجلة لإلتزام التأمين (أو تخفيض القيمة المسجلة لتكاليف الشراء المؤجلة ذات العلاقة أو الأصول غير الملموسة ذات العلاقة)، بناء على مراجعة للتدفقات النقدية المستقبلية.	معيار التقرير ٤ (أ)
السيولة	توفر أموال كافية لمواجهة سحب الودائع والإلتزامات المالية الأخرى عند استحقاقها.	المعيار ٧,٣٠، (الإطار-١٦)
مخاطرة السيولة	يقصد بتلك المخاطر الصعاب التي تواجه المنشأة صعوبة في تدبير الأموال للوفاء بالإلتزامات المتعلقة بالأدوات المالية. وقد تنتج مخاطر السيولة عن عدم قدرة المنشأة على بيع أصل مالي بسرعة بقيمة تقترب من قيمته العادلة.	٥٢,٣٢ (ج)
القروض والذمم المدينة	هي أصول مالية غير مشتقة ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد غير معروضة في سوق نشط، ما عدا: (أ) تلك التي تقصد المنشأة بيعها مباشرة أو على المدى القصير، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، وتلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ (ب) تلك التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي كأصول متوفرة للبيع؛ أو (ج) تلك التي قد لا يتمكن صاحبها من استعادة جميع استثماراته الأولية بشكل كامل، عدا عن تدهور الوضع الإئتماني، ويتم تصنيفها على أنها متوفرة للبيع. إن الحصة المشتراة في مجموعة معينة من الأصول التي لا تكون قروضاً أو ذمماً مدينة (على سبيل المثال، الفائدة في صندوق مشترك أو صندوق مشابه) لا تعتبر قرضاً أو ذمماً مدينة.	٩,٣٩
الخسائر	الإنخفاض في المنافع الإقتصادية، وهي بذلك لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى.	الإطار ٧٩
حالات السوق	حالة يعتمد عليها سعر الممارسة، أو قابلية الإستحقاق، أو قابلية ممارسة أداة حق ملكية تكون مرتبطة بسعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مثل الحصول على سعر سهم محدد أو مبلغ محدد للقيمة الجوهرية لأحد خيارات الأسهم، أو تحقيق هدف محدد يعتمد على سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقارنة مع مؤشر أسعار السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بمنشآت أخرى.	معيار التقارير ٢ (أ)
المخاطر السوقية	تتضمن المخاطر السوقية ثلاثة أنواع من المخاطر*، ولا تمثل مخاطرة السوق احتمال الخسارة وحسب، بل احتمال الربح أيضاً.	المعيار ٥٢,٣٢ (أ)

* مخاطر العملة، مخاطر سعر الفائدة على القيمة العادلة، المخاطرة السعرية. انظر تعريف كل منها.

المصطلح	التعريف	المرجع
اتفاقية تسوية رئيسية	إتفاق تقوم بموجبه المنشأة التي تتولى عددا من معاملات الأداة المالية مع طرف مقابل مفرد بتسوية صافية لكافة الأدوات المالية التي تغطيها الإتفاقية في حالة الإخلال بأي عقد أو إنهائه.	المعيار ٥٠,٣٢
مطابقـــة التكـــاليف بالإيرادات	يتم الإعتراف بالمصاريف في بيان الدخل على أساس ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة والأرباح من بنود دخل محددة. وتتضمن هذه العملية الإعتراف المتزامن أو الموحد بالإيرادات والمصاريف التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى. غير أن تطبيق مفهوم المطابقة لا يسمح بالإعتراف بالبنود التي لا تحقق تعريف الأصول أو الإلتزامات في الميزانية العمومية.	الإطار ٩٥
التأثير المادي (الهام)	يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مادياً (هاماً) في حال كان ذلك يؤثر، بصورة إفرادية أو إجمالية، على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد الماديّة على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما العامل المحدد.	المعيار ١١,١، المعيار ٥,٨،
الأهمية النسبية (المادية)	تكون المعلومات مادية (ذات أهمية) إذا كان مـــن المحتمل أن يؤثر عدم الإفصاح عنها على إتخاذ القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمي البيانات المالية والتي تعتمد على تلك المعلومات.	الإطار ٣٠
القياس	عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم بمقدارها الإعتراف بعناصر البيانات المالية وتسجيلها في الميزانية العمومية وبيان الدخل.	الإطار ٩٩
تاريخ القياس	التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ويعتبر تاريخ القياس، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة، هو تاريخ المنح. أما بالنسبة للمعاملات مع أطراف غير الموظفين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، يكون تاريخ القياس هو تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تاريخ تقديم الطرف المقابل للخدمات.	معيار التقرير ٢ (أ)

الحد الأدنى لدفعات الإيجار

هي الدفعات التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال مدة العقد أو التي يمكن أن يطلب منه دفعها، باستثناء الإيجار المشروط، وتكاليف الخدمات والضرائب التي يدفعها المؤجر ويتم ردها له، بالإضافة إلى:

(أ) في حالة المستأجر، أية مبالغ يضمنها المستأجر أو جهة ذات علاقة مع المستأجر؛ أو

(ب) في حالة المؤجر، أية قيمة متبقية مضمونة للمؤجر من قبل:

(١) المستأجر؛

(٢) طرف له علاقة مع المستأجر؛ أو

(٣) طرف آخر ليست له علاقة بالمؤجر قادر ماليا على الوفاء بالإلتزامات بموجب الضمان. على أنه إذا كان للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع ان يكون اقل بشكل كاف من القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلا للممارسة بحيث أنه، في بداية عقد الإيجار، يكون من المؤكد بشكل معقول أن الخيار ستتم ممارسته، فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل الحد الأدنى من الإيجارات مستحقة الدفع خلال فترة الإيجار حتى التاريخ المتوقع لممارسة خيار الشراء هذا والدفعة المطلوبة لممارسته.

المعيار ٤,١٧

حقوق الأقلية

هو ذلك الجزء من الربح أو الخسارة وصافي أصول الشركة التابعة والتي تخص حقوق غير مملوكة مباشرة أو غير مباشرة من جانب الشركة القابضة في شركاتها التابعة.

المعيار ٤,٢٧، معيار التقرير ٣ (أ)

البنود النقدية

هي وحدات العملة المحتفظ بها والأصول والإلتزامات التي سيتم قبضها أو دفعها في عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.

المعيار ٨,٢١، (المعيار ١٢,٢٩)، (المعيار ٣٨. ٨)

خطط (منافع) أصحاب عمل متعددين

هي خطط مساهمات محددة (عدا خطط الدولة) أو خطط منافع محددة (عدا خطط الدولة):

(أ) يتم بموجبها تجميع الأصول التي تساهم بها منشآت مختلفة لا تخضع لسيطرة مشتركة؛ و

(ب) تستخدم تلك الأصول لتوفير منافع لموظفي اكثر من منشأة واحدة، على أساس أنه يتم تحديد مستويات المساهمة والمنفعة دون اعتبار لهوية المنشأة التي تستخدم الموظفين المعنيين.

المعيار ٧,١٩

منشأة تبادلية	عبارة عن منشأة غير المنشأة المملوكة للمستثمر، مثل شركة تأمين تبادلية أو منشأة تعاونية تبادلية، تقدم تكاليف أقل أو منافع اقتصادية أخرى بصورة مباشرة وتناسبية لحاملي الوثيقة أو المشاركين فيها.	معيار التقرير ٣ (أ)
صافي الأصول المتوفرة للمنافع	أصول خطة معينة مطروحا منها الإلتزامات عدا عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.	المعيار ٨,٢٦
صافي الإستثمار في عملية أجنبية	حصة المنشأة معدة التقارير المالية في صافي أصول تلك العملية.	المعيار ٨,٢١
صافي الإستثمار في عقد ايجار	هو مجمل الإستثمار في عقد ايجار مخصوم بسعر الفائدة المتضمنة في العقد.	المعيار ٤,١٧
صافي القيمة الممكن تحقيقها	السعر الفعلي أو المقدر للبيع ناقصا كافة التكاليف اللازمة لأكمال السلعة لتكون جاهزة للبيع وكذلك كل التكاليف التي يتم تكبدها في التسويق والبيع. تشير صافي القيمة الممكن تحقيقها إلى صافي المبلغ التي تتوقع المنشأة تحقيقه من خلال بيع المخزون أثناء سير العمل المعتاد. وتعكس القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن بمقداره مبادلة نفس المخزون بين مشترين وبائعين مطلعين وراغبين في السوق. إن صافي القيمة الممكن تحقيقها هي قيمة خاصة بالمنشأة أما القيمة العادلة فهي ليست كذلك. وقد لا يساوي صافي القيمة الممكن تحقيقها القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.	المعيار ٦,٢، المعيار ٧,٢
الحياد	هو خلو المعلومات الواردة في البيانات المالية من التحيز.	الإطار ٣٦
الاحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية	انظر الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.	
عقد الإيجار غير القابل للإلغاء	عقد الإيجار الذي يمكن الغاؤه فقط: (أ) عند حدوث امر طارىء بعيد الإحتمال؛ (ب) بإذن من المؤجر؛ (ج) إذا دخل المستأجر في عقد ايجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل مع نفس المؤجر؛ أو (د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث إن استمرار عقد الإيجار، في بدايته، يكون مؤكد بشكل معقول.	المعيار ٤,١٧
أصل غير متداول	هو الأصل الذي لا ينطبق عليه تعريف الأصل المتداول.	معيار التقرير ٥ (أ)
الطاقة العادية لمرافق الإنتاج	هو الإنتاج المتوقع تحقيقه حسب المتوسط خلال عدد من الفترات أو المواسم في الظروف العادية، مع الأخذ في الإعتبار فقدان الطاقة الناجم عن الصيانة المخطط لها.	المعيار ١٣,٢

المصطلح	التعريف	المرجع
ملاحظات	تتضمن الملاحظات معلومات إضافية لتلك المعروضة في الميزانية العمومية، وبيان الدخل، وبيان التغييرات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي. وتوفر الملاحظات الشرح التفصيلي أو التحليلي للبنود المفصح عنها في تلك البيانات ومعلومات حول البنود التي لم يفصح عنها في تلك البيانات.	المعيار ١١,١
الحدث الملزم	الحدث الذي يخلق إلتزاما قانونيا أو حكميا يؤدي إلى عدم وجود بديل حقيقي للمنشأة لتسوية ذلك الإلتزام.	المعيار ١١٠,٣٧
الإلتزام	هو واجب أو مسؤولية للتصرف أو الأداء بطريقة معينة. ومن الممكن ان تكون الإلتزامات واجبة التنفيذ قانونيا نتيجة لعقد ملزم أو متطلب قانوني. كما تنشأ الإلتزامات من ممارسة العمل العادي، والعادة والرغبة في الحفاظ على علاقات عمل جيدة أو التصرف بطريقة عادلة.	الإطار ٦٠
المقاصة	انظر الحق القانوني للمقاصة.	
العقد المثقل بالإلتزامات	العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.	المعيار ١٠,٣٧
الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	الميزانية العمومية للمنشأة (سواء كانت منشورة أم لا) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معيار التقرير ١ (أ)
الأنشطة التشغيلية	الأنشطة الرئيسية للمنشأة المنتجة للإيرادات والأنشطة الأخرى التي هي ليست انشطة استثمارية أو تمويلية.	المعيار ٦,٧
الدورة التشغيلية	الفترة الزمنية بين شراء الأصول للمعالجة وتحقيقها في شكل نقد أو نقد معادل.	المعيار ٥٩,١
عقد الإيجار التشغيلي	هو عقد ايجار غير عقد الإيجار التمويلي.	المعيار ٤,١٧
الخيارات والضمانات وما يعادلها	أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.	المعيار ٥,٣٣
السهم العادي	أداة حق ملكية ذات مرتبة ادنى من كافة فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.	المعيار ٥,٣٣
القروض والذمم المدينة	انظر **"القروض والذمم المدينة"**.	
منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل	منافع الموظفين (عدا عن منافع الموظفين ما بعد التوظيف ومنافع نهاية الخدمة) التي لا تستحق بالكامل خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم الخدمة ذات العلاقة.	المعيار ٧,١٩
العقار المشغول من مالكه	هو العقار الذي يحتفظ به (المالك او المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لإستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو بقصد إستخدامه للأغراض الإدارية.	المعيار ٥,٤٠
المنشأة الأم	المنشأة التي يكون لها منشأة تابعة أو أكثر.	المعيار ٤,٢٧، معيار التقرير ٣(أ)

المشاركون	الأعضاء في خطة منافع تقاعد والآخرون الذين لهم حق في المنافع بموجب الخطة.	المعيار ٨,٢٦
تكلفة الخدمة السابقة	الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين في فترات سابقة، الناتجة في الفترة الحالية عن استحداث منافع ما بعد التوظيف أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو إجراء تغييرات عليها. وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة اما ايجابية (حيث يتـم استحداث أو تحسين المنافع) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع الحالية).	المعيار ٧,١٩
طريقة نسبة الانجاز	طريقة يتم بموجبها مطابقة ايرادات العقد مع تكاليفه المتكبدة في الوصول إلى مرحلة الإنجاز، مما ينجم عن ذلك الإبلاغ عن الإيرادات والمصاريف والأرباح التي يمكن أن تُنسب إلى الجزء المنجز من العمل.	المعيار ٢٥,١١
الأداء	علاقة الدخل والمصاريف لمنشأة معينة، كما هي مبلغ عنها في بيان الدخل.	الإطار ٤٧
أصول الخطة (خطة منافع الموظفين)	(أ) أصول محتفظ بها في صندوق لمنافع الموظفين طويلة الأجل؛ و (ب) بوالص تأمين مؤهلة.	المعيار ٧,١٩
حامل الوثيقة	طرف يملك الحق في الحصول على تعويض بموجب عقد تأمين في حال وقوع حدث مؤمن عليه.	معيار التقرير ٤ (أ)
منافع ما بعد التوظيف	منافع الموظفين (عدا عن منافع نهاية الخدمة) التي تستحق للدفع بعد إكمال الخدمة.	المعيار ٧,١٩
خطط منافع ما بعد التوظيف	ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع ما بعد التوظيف لموظف واحد أو أكثر.	المعيار ٧,١٩
السهم العادي المحتمل	هو أداة مالية أو عقد آخر يمكن أن يمنح حامله حق الحصول على أسهم عادية.	المعيار ٥,٣٣
عملة العرض	العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.	المعيار ٨,٢١
القيمة الحالية	تقدير حالي للقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية أثناء سير العمل المعتاد.	الإطار ١٠٠(د)
القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة	انظر "(القيمة الحالية) لالتزام المنافع المحددة".	المعيار ٧,١٩
المبادئ المحاسبية المقبولة عموما السابقة	الأساس المحاسبي الذي تستخدمه المنشأة التي تتبنى لأول مرة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مباشرة قبل تبني هذه المعايير.	معيار التقارير ١ (أ)
المخاطر السعرية	مخاطرة السوق- هي مخاطرة تقلب قيمة أداة مالية نتيجة التغيرات في أسعار السوق سواء كانت هذه التغييرات ناتجة عن عوامل خاصة بالأداة المالية نفسها أو بمصدرها أو لعوامل تؤثر على جميع الأوراق المالية المتداولة في السوق.	المعيار ٥٢,٣٢(أ) (٣)
الأدوات المالية الرئيسية	هي أدوات مالية مثل الذمم المدينة، والذمم الدائنة، والأوراق المالية لحقوق الملكية، التي هي ليست أدوات مالية مشتقة.	المعيار ٣٢ تطبيق ١٥

أخطاء الفترة السابقة	الإغفالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للمنشأة لفترة سابقة أو أكثر نتيجة الإخفاق في استخدام أو إساءة استخدام معلومات موثوقة: (أ) كانت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات؛ و (ب) يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية. وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء **الحسابية**، والأخطاء في تطبيق السياسات **المحاسبية**، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والإحتيال.	المعيار ٥,٨
محتمل	حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه.	معيار التقارير ٣(أ) معيار التقارير ٥ (أ)
الربح	المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (بما في ذلك تعديلات الحفاظ على رأس المال، حيثما كان مناسبا) من الدخل. ويعتبر أي مبلغ إضافة إلى المبلغ الذي يُطلب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة هو ربح.	الإطار ١٠٥، الإطار ١٠٧
طريقة الإئتمان المتوقع للوحدة	طريقة تقييم اكتواري تعتبر كل فترة خدمة أنها السبب في نشوء وحدة إضافية من استحقاق المنفعة ويقيس كل وحدة على حدى لبناء الإلتزام النهائي (أحيانا تعرف بطريقة المنفعة المستحقة الموزعة بشكل تناسبي على أساس الخدمة أو بطريقة المنفعة / سنوات الخدمة).	المعيار ٦٤,١٩-٦٦
الممتلكات والمصانع والمعدات	عبارة عن أصول ملموسة: (أ) محتفظ بها لاستخدامها في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛ و (ب) يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.	المعيار ٦,١٦
التجميع الجزئي	هي طريقة لإعداد التقارير والمحاسبة التي بموجبها تدمج حصة القائم بالمشروع في كل بند من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات لوحدة خاضعة للرقابة المشتركة مع البنود المشابهة في القوائم المالية للقائم بالمشروع أو يتم إظهارها في بنود منفصلة في القوائم المالية للقائم بالمشروع.	المعيار ٣,٣١
التطبيق بأثر مستقبلي	يعد التطبيق المستقبلي لتغيير معين في السياسة المحاسبية والإعتراف بأثر تغيير ما في التقديرات المحاسبية، على التوالي: (أ) تطبيقاً لسياسة محاسبية جديدة على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد تاريخ تغيير السياسة؛ و (ب) اعترافاً بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.	المعيار ٥,٨

المخصص	التزام لا يكون وقته ومبلغه مؤكدين.	المعيار ١٠,٣٧
الحيطة والحذر	تبني درجة من الحذر في ممارسة الأحكام اللازمة لعمل التقديرات المطلوبة في ظروف عدم التأكد، مثال عدم المبالغة في بيان الأصول والدخل أو التقليل من بيان الإلتزامات أو المصروفات.	الإطار ٣٧
خيارات البيع (على الأسهم العادية)	العقود التي تمنح حاملها الحق في بيع الأسهم العادية بسعر معين ولفترة محددة.	المعيار ٥,٣٣
بوليصة تأمين معتمدة	بوليصة تأمين يصدرها المؤمَن (شركة التأمين) وهو ليس طرفا ذا علاقة (كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي ٢٤، *إفصاحات الأطراف ذات العلاقة*) للمنشأة معدة التقارير المالية، إذا كانت عائدات البوليصة: (أ) يمكن إستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب خطة منافع محددة؛ (ب) غير متاحة لدائني المنشأة معدة التقارير المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة معدة التقارير المالية إلا: (١) إذا كانت العائدات تمثل أصولاً فائضة غير لازمة للبوليصة للإيفاء بجميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة؛ أو (٢) إذا تم رد العائدات إلى المنشأة معدة التقارير المالية لتعويضها عن منافع الموظفين المدفوعة مسبقا.	المعيار ٧,١٩
القيمة الممكن تحقيقها	مبلغ النقد أو النقد المعادل الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر من خلال بيع الأصل عن طريق إستبعاده بشكل منتظم.	الإطار ١٠٠(ج)
الإعتراف	هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويلبي معايير الإعتراف التالية: (أ) من المحتمل تدفق أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة؛ و (ب) للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.	الإطار ٨٢، الإطار ٨٣
المبلغ القابل للإسترداد	القيمة العادلة للأصل (أو وحدة توليد نقد) مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.	المعيار ٦,٣٦، معيار التقارير ٥ (أ)
المبلغ القابل للإسترداد	صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.	المعيار ٦,١٦
الشراء أو البيع حسب المتبع	شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تنص شروطه على تسليم الأصل ضمن إطار زمني محدد عموما وفق نظام أو عرف في سوق العمل المعني.	المعيار ٩,٣٩

أصول إعادة التأمين صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين المباشرة بموجب عقد إعادة تأمين. — معيار التقارير ٤ (أ)

عقد إعادة التأمين عقد تأمين صادر من قبل شركة تأمين (شركة إعادة تأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (شركة تأمين مباشرة) مقابل الخسائر في عقد أو أكثر صادر عن شركة التأمين المباشرة. — معيار التقارير ٤ (أ)

إعادة التأمين الطرف الذي يقع عليه التزام بموجب عقد إعادة تأمين بتعويض شركة تأمين مباشرة في حال وقوع حدث مؤمن عليه. — معيار التقارير ٤ (أ)

الأطراف ذات العلاقة يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا كان: — المعيار ٩،٢٤

(أ) سواء بطريقة مباشرة أم غير مباشرة من خلال وسيط واحد أو أكثر:

(١) يسيطر على المنشأة أو تسيطر المنشأة عليه أو يقعان تحت سيطرة مشتركة (ويشمل هذا الشركات الأم والشركات التابعة والشركات التابعة الزميلة)؛

(٢) لديه مصلحة في المنشأة تمنحه تأثيرا هاما عليها؛ أو

(٣) يمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛

(ب) عبارة عن شركة زميلة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ " المحاسبة عن *الإستثمارات في المنشآت الزميلة*")؛

(ج) عبارة عن مشروع مشترك تكون المنشأة مشاركة فيه (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*)؛

(د) واحد من موظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة أو شركتها الأم؛

(هـ) عضواً قريباً في عائلة أي فرد مشار إليه في البند (أ) أو (د)؛

(و) منشأة مسيطر عليها، أو مسيطر عليها بشكل مشترك، أو يمارس عليها تأثير هام من قبل أي فرد مشار إليه في البند (د) أو (هـ)، أو يملك سلطة تصويت هامة في تلك المنشأة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛ أو

(ز) عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف لمصلحة موظفي المنشأة، أو أي منشأة تكون طرفا ذو علاقة بالمنشأة.

معاملة طرف ذو علاقة نقل موارد أو خدمات أو التزامات بين أطراف ذات علاقة، بغض النظر عما إذا كان سيتم تحميل سعر معين. — المعيار ٩،٢٤

الملاءمة تكون المعلومات ملاءمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح عمليات التقييم السابقة الخاصة بهم. — الإطار ٢٦

المصطلح	التعريف	المرجع
الموثوقية	تكون المعلومات موثوقة عندما تخلو من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن للمستخدمين الإعتماد عليها لتمثيل ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع أن تمثله بأمانة.	الإطار ٣١
خاصية المنح بشكل تلقائي لخيارات أخرى ذات علاقة بالأسهم العادية	خاصية توفر منح تلقائي لخيارات أسهم إضافية متى قام حامل الخيارات بممارسة خيارات ممنوحة مسبقاً باستخدام أسهم المنشأة، عوضاً عن النقد، لاستيفاء سعر الممارسة.	معيار التقرير ٢ (أ)
خيار المنح بشكل تلقائي لخيارات أخرى ذات علاقة بالأسهم العادية	خيار سهم جديد يمنح عندما يستخدم السهم لاستيفاء سعر الممارسة لخيار سهم سابق.	معيار التقرير ٢ (أ)
القطاع موضوع التقارير المالية	قطاع عمل أو قطاع جغرافي يُطلب الافصاح عن معلومات قطاعية حوله.	المعيار ٩،١٤
تاريخ الإبلاغ	نهاية آخر فترة تغطيها البيانات المالية أو تقرير مالي مرحلي.	معيار التقرير ١ (أ)
المنشأة معدة التقارير المالية	المنشأة التي يوجد لها مستخدمون يعتمدون على البيانات المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها.	الإطار ٨
المنشأة معدة التقارير المالية	المنشأة التي يوجد لها مستخدمون يعتمدون على البيانات المالية ذات الأغراض العامة للحصول على معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات حول توزيع الموارد. وقد تكون المنشأة معدة التقارير المالية منشأة مفردة أو مجموعة تتألف من شركة أم وكافة الشركات التابعة لها.	معيار التقرير ٣ (أ)
البحث	هو استقصاء أصلي ومخطط له يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وفهم علميين أو فنيين جديدين.	المعيار ٨،٣٨
القيمة المتبقية	صافي القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها لأصل معين في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح تكاليف التصرف المتوقعة.	المعيار ٦،١٦
القيمة المتبقية (لأصل غير ملموس)	المبلغ المقدّر أن تحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من التصرف بالأصل، بعد طرح تكاليف التصرف المقدرة، إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.	المعيار ٦،١٦، المعيار ٨،٣٨
إعادة الهيكلة	برنامج تخطط له الادارة وتسيطر عليه، ويغير ماديا: (أ) نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة؛ أو (ب) طريقة القيام بذلك العمل.	المعيار ١٠،٣٧

خطط منافع التقاعد	عبارة عن ترتيبات تقدم بموجبها المنشأة منافع لموظفيها أثناء الخدمة أو بعد ذلك (إما على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي) عندما يمكن تحديد أو تقدير هذه المنافع، أو مساهمات صاحب العمل مقابلها، مسبقا قبل التقاعد وفق أحكام وثيقة معينة أو ممارسات المنشأة السابقة (انظر أيضا خطط منافع ما بعد التوظيف).	المعيار ٨,٢٦
التطبيق بأثر رجعي	تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو **كانت هذه السياسة يتم تطبيقها دائما.**	المعيار ٥,٨
إعادة العـرض بـأثر رجعي	تصحيح الإعتراف بمبالغ عناصر البيانات المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبدا.	المعيار ٥,٨
العائد علـى أصـول الخطة (خطة منـافع الموظفين)	الفائدة وتوزيعات الأرباح والإيرادات الأخرى المأخوذة من أصول الخطة، بالإضافة إلى الأرباح أو الخسارة المحققة وغير المحققة من أصول الخطة، مطروحا منها أية تكاليف لإدارة الخطة ومطروحا منها أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها.	المعيار ٧,١٩
إعادة التقييم	إعادة عرض الأصول والإلتزامات.	الإطار ٨١
مبلغ إعادة التقييم للأصل	القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي استهلاك متراكم لاحق وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.	المعيار ٣١,١٦
الإيراد	مجمل التدفق الوارد **من المنافع**الإقتصادية خلال الفترة **الناتج عن** سير الأنشطة العادية للمنشأة **والتي** ينتج عن هذه التدفقات الواردة زيادة في حقوق الملكية، **بخلاف** الزيادة **الناتجة عن** المساهمات **التي تقدم بمعرفة حملة حقوق الملكية.**	المعيار ٧,١٨
الإندماج بالشراء العكسي	هي عملية إندماج بالشراء تكون فيها المنشأة المشترية هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق الملكية الخاصة بها وتكون الجهة المصدرة هي المنشأة المشتراة. وقد يكون هذا هو الحال عندما، على سبيل المثال، تُحضَر منشأة خاصة لأن يتم "شرائها" من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة.	معيار التقارير ٢١,٣
المنافع المرتبطة بالأصل المؤجر	يمكن تمثيل المنافع من خلال توقع التشغيل المربح خلال العمر الإقتصادي للأصل والربح من زيادة القيمة أو تحقيق القيمة المتبقية.	المعيار ٧,١٧
المخاطر المرتبطة بالأصل المؤجر	تتضمن المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقادم التقني ومن التقلبات في العائد بسبب التغير في الظروف الاقتصادية.	المعيار ٧,١٧
معاملة البيع واعادة الإيجار	بيع أصل معين واعادة استئجار نفس الأصل. وتكون عادة دفعات الإيجار وسعر البيع معتمدة على بعضها البعض حيث يتم التفاوض بشأنها كصفقة واحدة.	المعيار ٥٨,١٧

المصطلح	التعريف	المرجع
أصول القطاع	تلك الأصول التشغيلية التي يوظفها قطاع ما في أنشطته التشغيلية، والتي يمكن ربطها أو تحديدها بقطاع معين أو يمكن توزيعها بين القطاعات المختصة على أساس معقول.	المعيار ١٦,١٤
مصروف القطاع	المصروف الذي يتعلق بالأنشطة التشغيلية لقطاع معين الذي يُنسب مباشرة له أو الجزء ذو العلاقة مــن المصروف الذي يمكن توزيعه على أساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بالمبيعات إلى عملاء خارجيين والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع القطاعات الأخرى في نفس المنشأة.	المعيار ١٦,١٤
نتيجة القطاع	الفرق بين إيرادات القطاع ومصاريفه. ويتم تحديد نتيجة القطاع قبل أية تعديلات على حصة الأقلية.	المعيار ١٦,١٤
ايراد القطاع	الإيراد الموضح في بيان الدخل للمنشأة الذي يُنسب مباشرة لقطاع معين، أوالجزء ذو العلاقة من ايراد المنشأة الذي يمكن تخصيصه بطريقة مناسبة إلى قطاع معين والناتج عن معاملات مع أطراف خارج المنشأة أو مع قطاعات أخرى داخل المنشأة.	المعيار ١٦,١٤
بيانات مالية منفصلة	تلك البيانات المالية التي تعرضها الشركة الأم، أو المستثمر في شركة تابعة، أو مشارك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، والتي يتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس حصة حقوق الملكية المباشرة وليس على أساس النتائج المبلغ عنها وصافي أصول الجهات المستثمر بها.	المعيار ٤,٢٧، المعيار ٣,٣١
حق المقاصة القانوني	حق قانوني للمدين، سواء بموجب عقد أو ما شابه ذلك، لتسوية كل أو جزء من المبلغ المستحق للدائن عن طريق إجراء مقاصة بمبلغ يستحق له في ذمة الدائن.	المعيار ٤٠,٣٢
تسوية (التزامات منافع الموظفين)	معاملة تلغي جميع الإلتزامات القانونية أو الحكمية الأخرى لجميع أو جزء من المنافع المقدمة بموجب خطة منافع محددة، يحدث ذلك مثلا عندما يتم دفع مبلغ إجمالي نقدي للمشاركين في الخطة مقابل حقوقهم في الحصول على منافع تقاعد معينة.	المعيار ١١٢,١٩
تاريخ التسوية	تاريخ تسليم الأصل المالي للمنشأة التي قامت بشراءه.	٣٩ تطبيق ٥٦
قيمة التسوية	المبالغ غير المخصومة للنقد أو النقد المعادل التي يتوقع دفعها لتلبية الإلتزامات اثناء سير العمل المعتاد.	الإطار ١٠٠ (ج)
اتفاق الدفع على أساس الأسهم	اتفاق بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظف معين) لإبرام معاملة دفع على أساس الأسهم، والتي تخول الطرف الآخر باستلام النقد أو أصول أخرى خاصة بالمنشأة مقابل مبالغ على أساس سعر أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو استلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، على أن يتم تلبية شروط محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت.	معيار التقرير ٢ (أ)

معاملة الدفع على أساس الأسهم	معاملة تستلم المنشأة بموجبها بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق ملكية خاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو تشتري بضائع أو خدمات بتحميل مورد تلك البضائع أو الخدمات التزامات مقابل مبالغ تعتمد على سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الخاصة بالمنشأة.	معيار التقرير ٢ (أ)
خيار السهم	عقد يمنح، لكن لا يُلزم، حامله حق الإكتتاب في أسهم المنشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لفترة زمنية محددة.	معيار التقرير ٢ (أ)
بائع لا يملك البضاعة المباعة ولكنه ملزم بإعادة شرائها	منشأة تبيع أوراقا مالية اقترضتها لكنها لم تملكها بعد.	٣٩ تطبيق ١٥
منافع الموظفين قصيرة الأجل	منافع الموظفين (بخلاف منافع نهاية الخدمة) التي تستحق بالكامل خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم الخدمة ذات العلاقة.	المعيار ٧،١٩
التأثير الفعال	هي القدرة على المشاركة في صنع القرارات المالية ووضع سياسات التشغيل للمنشأة المستثمر فيها، لكنها ليست سيطرة على هذه السياسات. (ويمكن ممارسة التأثير الفعال من خلال ملكية الأسهم أو بموجب قانون أو الإتفاق).	المعيار ٩،٢٤، المعيار ٢،٢٨، المعيار ٣،٣١
الملاءة	توفر النقد على المدى الطويل لتلبية الإلتزامات المالية عند استحقاقها.	الإطار ١٦
سعر الصرف الفوري	سعر الصرف عند التسليم العاجل.	المعيار ٨،٢١
خطة الدولة (منافع الموظفين)	خطط منافع الموظفين التي وضعت بموجب تشريع معين لتغطية كافة المنشآت (أو كافة المنشآت ضمن فئة معينة، مثال ذلك صناعة محددة) ويتم إدارتها من قبل الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (على سبيل المثال وكالة مستقلة يتم إنشائها بشكل محدد لهذا الغرض) ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة معدة التقارير المالية.	المعيار ٣٧،١٩
شركة تابعة	عبارة عن منشأة، بما في ذلك منشأة ليس لها عقد تأسيس كشراكة ما، تسيطر عليها منشأة أخرى (تُعرف بالشركة الأم).	معيار التقارير ٣ (أ) ، المعيار ٤،٢٧، المعيار ٢،٢٨
الجوهر فوق الشكل	هو مبدأ تتم بموجبه محاسبة المعاملات والأحداث الأخرى وعرضها بناء على جوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني.	الإطار (٣٥ المعيار ٧،٨-١٠)
أساس الضريبة لأصل أو التزام	المبلغ الذي يُنسب إلى ذلك الأصل أو الإلتزام لأغراض الضريبة.	المعيار ٥،١٢
المصروف الضريبي (الدخل الضريبي)	هو إجمالي المبلغ المشمول في تحديد الربح أو الخسارة للفترة فيما يتعلق بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة. ويشمل المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) مصروف الضريبة الجارية (دخل الضريبة الجارية) ومصروف الضريبة المؤجلة (دخل الضريبة المؤجلة).	المعيار ٥،١٢، المعيار ٦،١٢
الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)	ربح (خسارة) الفترة، محسوبا وفقا للأحكام التي قررتها مصلحة الضرائب، والتي يتم على أساسه تحديد مقدار الضرائب الواجب سدادها (الإسترداد) .	المعيار ٥،١٢

الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	فرق مؤقت سوف ينتج عنه مبالغ خاضعة للضريبة في تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام.	المعيار ٥,١٢
الفرق المؤقت	الفرق بين القيمة المسجلة لأصل أو إلتزام في الميزانية العمومية وأساسه الضريبي. ومـــن الممكن أن يكون الفرق المؤقت: (أ) فرق مؤقت خاضع للضريبة؛ أو (ب) فرق مؤقت قابل للإقتطاع.	المعيار ٥,١٢
منافع نهاية الخدمة	منافع الموظفين مستحقة الدفع نتيجة لأحد القرارين التاليين: (أ) قرار المنشأة إنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو (ب) قرار الموظف قبول التقاعد طوعا مقابل تلك المنافع.	المعيار ١٩(٧)
تاريخ الإتجار	هو التاريخ الذي تلتزم فيه المنشأة بشراء أو بيع أصل معين.	٣٩ تطبيق ٥٥
تكاليف المعاملة (الأدوات المالية)	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى شراء أصـــل أو التزام مالي أو إصداره أو التصرف به (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ الملحق (أ) الفقرة ١٣). والتكلفة المتزايدة هي التكلفة التي كان من الممكن تجنب تكبدها في حال لم تقم المنشأة بشراء الأداة المالية أو إصدارها أو التصرف بها.	المعيار ٩,٣٩
الإلتـــزام الإنتقـــالي (خطـــط المنـــافع المحددة)	مجموع ما يلي: (أ) القيمة الحالية للإلتزام في تاريخ تبني معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل)؛ (ب) مطروحا منها القيمة العادلة، في تاريخ تبني المعيار، لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها مباشرة تسوية الإلتزامات؛ (ج) مطروحا منها تكلفة أي خدمة سابقة يجب الإعتراف بها في فترات لاحقة.	المعيار ١٥٤,١٩
تجزئة العقد	محاسبة مكونات العقد كما لو كانت عقود منفصلة.	تطبيق ٤ (أ)
قابلية الفهم	تكون المعلومات المقدمة في البيانات المالية قابلة للفهم عندما تكون مفهومة بالنسبة للمستخدمين الذين يملكون معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة، ولديهم رغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من العناية.	الإطار ٢٥
دخل التمويـــل غيـــر المكتسب	هو الفرق بين: (أ) مجمل الإستثمار بموجب عقد الإيجار؛ و (ب) صافي الإستثمار بموجب عقد الإيجار.	المعيار ٤,١٧
القيمة المتبقية غيـــر المضمونة	هو ذلك الجزء من القيمة المقدرة للأصل المؤجر في نهاية العقد، والذي يكون تحقيقه من قبل المؤجر غير مؤكد أو التي تكون مضمونة بواسطة طرف له علاقة بالمؤجر.	المعيار ٤,١٧

المصطلح	التعريف	المرجع
العمر الإنتاجي	الفترة المتبقية المقدرة، منذ بدء مدة عقد الإيجار، بدون التقيد بمدة العقد، التي يتوقع خلالها أن تستهلك المنشأة المنافع الإقتصادية الكامنة في الأصل.	المعيار ٤,١٧
العمر الإنتاجي	هو إما: (أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها توفر الأصل لاستخدامه من قبل المنشأة؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.	المعيار ٦,١٦، المعيار ٣,٣٦ ، المعيار ٨,٣٨
قيمة الإستخدام	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستخدام المستمر لأصل ما ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي.	تطبيق ٥ (أ)
قيمة الإستخدام	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من أصل معين أو من وحدة توليد نقد.	المعيار ٦,٣٦
مصاريف الإنتاج المتغيرة غير المباشرة	تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير بصورة مباشرة، أو تقريبا بصورة مباشرة، مع حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمالة غير المباشرة.	المعيار ١٢,٢
المشارك في مشروع مشترك	هو طرف في مشروع مشترك له رقابة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.	المعيار ٣,٣١
قابلية الإستحقاق	يصبح حقاً. بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم، يصبح حق الطرف المقابل في استلام النقد، أو الأصول الأخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مستحقا بعد تلبية أي شروط محددة لتحفيز الموظفين على الأداء.	تطبيق ٢ (أ)
منافع الموظفين القابلة للإستحقاق	هي منافع الموظفين غير المشروطة بتوظيف مستقبلي.	المعيار ٧,١٩، المعيار (٨,٢٦)
شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء	الشروط الواجب على الطرف المقابل تلبيتها ليحق له استلام النقد أو الأصول الأخرى أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم. وتتضمن شروط تحفيز الموظف على الأداء شروط الخدمة التي تتطلب من الطرف الآخر إتمام فترة محددة من الخدمة، وشروط الأداء التي تتطلب تحقيق أهداف أداء محددة (مثل تحقيق زيادة محددة في أرباح المنشأة خلال فترة زمنية محددة).	تطبيق ٢ (أ)
فترة الإستحقاق	الفترة التي يجب خلالها تلبية كافة الشروط المحددة لتحفيز الموظف على الأداء الخاصة باتفاق دفع على أساس الأسهم.	تطبيق ٢ (أ)
ضمان	أداة مالية تعطي حاملها حق شراء أسهم عادية.	المعيار ٥,٣٣

طريقة المتوسط المرجح للتكلفة	بموجب هذه الطريقة، يتم تحديد تكلفة كل بند من خلال تحديد المتوسط المرجح لتكلفة بنود مماثلة في بداية الفترة وتكلفة بنود مماثلة يتم شراؤها أو انتاجها خلال الفترة. ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري، أو عند استلام كل شحنة إضافية، طبقا لظروف المنشأة.	المعيار ٢٧,٢
المتوسط المرجح لعدد الأسـهم العاديـة المتداولة خلال الفترة	عدد الأسهم العادية المتداولة في بداية الفترة، بعد تعديله بعدد الأسهم العادية المعاد شراؤها أو المصدرة خلال الفترة مضروبا بمعامل الترجيح الزمني.	المعيار ٢٠,٣٣

الفهرس

إن الفهرس الوارد في هذا الكتاب هو فهرس شامل. وهو لا يشير فقط إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والتفسيرات - بل يشير أيضا إلى جميع الوثائق ذات العلاقة بما في ذلك أسس الإستنتاجات، وإرشادات التنفيذ، وإرشادات التطبيق، والملاحق والأمثلة التوضيحية. وبالإضافة إلى ذلك، فهو يشمل إشارات إلى دستور مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وإطار مجلس معايير المحاسبة الدولية ومقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وتندرج الإشارات إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والتفسيرات والوثائق المساندة حسب رقم المعيار ورقم الفقرة. وتوفر هذه الطريقة إشارة أكيدة وليس إشارة نسبية. ويستخدم الفهرس رموز مختصرة لتحديد الوثيقة التي تنتمي إليها الفقرات والفقرات الفرعية. وفيما يلي هذه الرموز المختصرة:

القسم	بادئة	الأمثلة	المرجع
معايير التقارير المالية ١-٥	معيار التقرير	**معيار التقرير** ١. ١-٤٧ أ	معيار التقرير ١ ، الفقرات من ١-٤٧ أ
		معيار التقرير ٣. ٣ أ (ج)	معيار التقرير ٣، الفقرات من ٣أ – الفقرة الفرعية ج
معايير المحاسبة ١-٤١	بدون بادئة	**المعيار** ١٢. ٢٦ (أ)	المعيار ١٢ الفقرة الفرعية ٢٦ أ
		المعيار ٣٧. ١٠	المعيار ٣٧ الفقرة ١٠
أساس الإستنتاجات لمعايير التقارير	معيار التقرير	**معيار التقرير** ٢. الأساس من ١٩-٢٢	أساس الإستنتاج للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، الفقرات من ١٩-٢٢ أساس الإستنتاج للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، الفقرة ٦١- الفقرة الفرعية د
أساس الإستنتاج على معايير المحاسبة	إستنتاج	**المعيار** ٢٤. الفقرة ٨-١٤ من أساس الإستنتاج **المعيار** ٣٦. الفقرة ١٠٨-١١٢ من أساس الإستنتاج	أساس الإستنتاج للمعيار ٢٤، الفقرات من ٨-١٤ أساس الإستنتاج للمعيار ٣٦، الفقرات من ١٠٨-١١٢
إرشادات التنفيذ على معايير التقارير ومعايير المحاسبة	تنفيذ	**المعيار** ٣٩. تنفيذ القسم هـ.٤. ٢ **معيار التقرير** ٤. تنفيذ من ٦-١٠	إرشادات التنفيذ للمعيار ٣٩ القسم هـ الفقرة ٤. ٢ إرشادات التنفيذ على معيار التقرير ٤، الفقرات من ٦-١٠
أمثلة توضيحية على معايير التقارير ومعايير المحاسبة	أمثلة توضيحية	**المعيار** ٣٣. المثال التوضيحي١	المعيار ٣٣، المثال التوضيحي ١
التطبيقات الإرشادية	تطبيقات	**المعيار** ٣٢. تطبيقات من ٢٥-٢٦	المعيار ٣٢: التطبيقات الإرشادية على المعيار ٣٢، الفقرات من ٢٥-٢٦
		المعيار ٣٩ الملحق أ تطبيقات من ٨٤-٩٣	المعيار ٣٩ الملحق أ: تطبيقات إرشادية على المعيار ٣٩، الفقرات من ٨٤-٩٣.
ملاحق معايير التقرير والمعايير	الملاحق	**معيار التقرير** ١ الملاحق من أ-ج	معيار التقرير ١، الملاحق من أ-ج
		المعيار ٤١ الملحق أ	المعيار ٤١، الملحق أ

بادئات أخرى ظهرت في **لجنة معايير المحاسبة الدولية-النظام: مقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ مقدمة لجنة المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية؛ التفسيرات؛ إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية.**

بنود التحوط

بنود خارج الميزانية العمومية

بنود غير عادية

بنود نقدية

بيئة التقارير

معايير المحاسبة الدولية

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠٠٥

هذه المعايير هي النسخة *الرسمية الوحيدة الكاملة* والمطبوعة للإصدارات الموثوقة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

يشمل هذا الجزء المجلد جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة التفسيرات الدائمة والوثائق المدعمة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية – إرشادات تطبيقيه وأمثلة إيضاحية وإرشادات تنفيذيه وأسس للإستنتاجات والآراء المعارضة – الصادرة في ١ يناير ٢٠٠٥.

اطلع دوماً على المستجدات

قم بزيارة موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الشبكة على *www.iasb.org* للإطلاع على المنتجات والخدمات الأخرى، بما في ذلك الإشتراكات الإلكترونية والمواد التعليمة وترجمات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- *الإشتراك الإلكتروني* في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتيح الوصول الى كل معيار دولي لإعداد التقارير المالية صدر منذ عام ٢٠٠٥ ما بعد ذلك وكل مسودة عرض ومسودة تفسير جديدة نشرت في عام ٢٠٠٥ – وهذا الإشتراك مرن ومن الممكن البحث فيه بشكل كامل وسهل الإستعمال. تابع أحدث المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإلكترونية.
- إن *تعليم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Education* والمواد التعليمية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة متوفرة من قوائم الفحص الإلكترونية – ٢٠٠٥، وكذلك الأسئلة والإجابات وبيئات تعلم إلكترونية بناء على الموضوع. زد معرفتك بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- *الترجمات*. أحصل على الكتب الرسمية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والإشتراكات باللغات الأوروبية الرئيسية – الفرنسية والألمانية والإيطالية والإسبانية ولغات أخرى. أحصل على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باللغة التي تحتاجها.

www.iasb.org

About Us | News | Meetings | Current Issues | Standards | Resources | Committees

IASCF Shop
Education
Translations
Conferences
XBRL
Subscription Services

اطلع دوماً على المستجدات - احصل على آخر الأخبار والمعلومات والتحديثات والمنتجات والخدمات من الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة ال[illegible]
www.iasb.org



International Accounting Standards Board
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
هاتف: 6410 7246 44(0)20+ ، فاكس: 6411 7246 20 (0) 44+
البريد الإلكتروني: iasb@iasb.org الموقع الإلكتروني: www.iasb.org

IASCF Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
هاتف: 2730 7332 44(0)20+ ، فاكس: 2749 7332 20 (0)44+
البريد الإلكتروني: publications@iasb.org الموقع الإلكتروني: www.iasb.org



International Accounting Standards Board®